



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., L., vertreten durch H. Steuerberatung GmbH, xyz gegen den Bescheid des Finanzamtes Steyr vom 4. März 2002 betreffend Einkommensteuer 2000 nach den am 13. Dezember 2005 und am 02. März 2006, 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlungen entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen.

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	versteuerndes Einkommen	S 519.019,--	Einkommensteuer Abgabenschuld gerundet Abgabenschuld in €	159.980,-- S 159.980,-- S € 11.626,20

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, die einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Die Fälligkeit dieser Abgabe erfährt keine Änderung

Entscheidungsgründe

Der Bw. erklärte im Streitjahr gewerbliche Einkünfte aus "Werkzeug- maschinen/Technische Dienste".

In der Einnahmen/Ausgabenrechnung für 2000 wurden als Betriebsausgaben ua Gehälter und SV-Beträge in Höhe von S 108.380,80 sowie für eine Abfertigung iHv S 264.000,00 geltend gemacht.

In der Folge fand für die Jahre 1998 bis 2000 eine Betriebsprüfung (Bp.) beim Bw. statt.

Dabei wurden ua anderem folgendes festgestellt:

Tz 32 Instandhaltung S. 2000

Anschaffungsnahe Aufwändungen, die das Wirtschaftsgut in einem betriebsbereiten Zustand versetzen, sind zu aktivieren.

Gewinnerhöhung (Aktivierung) 2000	35.163,92 S
-----------------------------------	-------------

Tz 35 Abfertigungszahlung 2000:

Ende Dezember 2000 wurde das Dienstverhältnis mit der Ehefrau aufgelöst und eine Abfertigung in Höhe von brutto S 264.000,00 (12 X 22.000,00) ausbezahlt.

Im Jahr 2000 war sie in der Zeit von 1. Jänner bis 26. Juli als Angestellte tätig. Die wöchentliche Arbeitszeit betrug lt. Auskunft des Unternehmers 15 Stunden und es war ein Bruttoarbeitslohn in Höhe von S 8.500,00 vereinbart. In der Zeit vom 27.7. bis 30.11.2000 war Frau Y arbeitslos gemeldet. Am 1. Dezember 2000 wurde wieder ein Dienstverhältnis vereinbart, als Gehalt wurde ein Betrag in Höhe von S 22.000,00 vereinbart. Ab 1. Jänner 2001 wurde das Dienstverhältnis auf einen freien Dienstnehmervertrag mit 20 Wochenstunden und einem monatlichen Gesamtentgelt von S 12.000,00 geändert.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden – selbst wenn sie dem Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechts entsprechen – im Steuerrecht nur dann Anerkennung, wenn sie

- a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben
- c) auch zwischen Fremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese Grundsätze beruhen auf der in § 21 BAO normierten wirtschaftlichen Betrachtungsweise und haben ihre Bedeutung vor allem im Rahmen der freien Beweiswürdigung.

Anrechnung von Vordienstzeiten

Gemäß § 23 AngG gebührt dem Angestellten bei Auflösung des Dienstverhältnisses eine Abfertigung, wenn das Dienstverhältnis ununterbrochen drei Jahre gedauert hat. Alle Zeiten, die der Angestellte in unmittelbar vorausgegangenen Dienstverhältnissen zum selben Dienstgeber zurückgelegt hat, sind für die Abfertigung zu berücksichtigen. Dem Angestelltengesetz ist eine Anrechnung von Beschäftigungszeiten bei anderen Arbeitgebern fremd.

Die Anrechnung von Dienstzeiten kann nur auf freiwilliger Basis erfolgen.

Laut Unternehmer wurde die Anrechnung von Vordienstzeiten der Ehefrau nur mündlich vereinbart. Für das Zustandekommen eines Vertrages müssen wesentliche Bestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein. Eine Schriftlichkeit ist zwar nicht zwingend vorgesehen, aber es kommt im Rahmen der Beweiswürdigung der Schriftform eine besondere Bedeutung zu.

Wird ein Fremdvergleich angestellt, so wäre zwischen fremden Vertragspartnern eine so wesentliche finanzielle Auswirkung auf jeden Fall schriftlich vereinbart worden.

Basis für die Abfertigung:

Die Gehaltshöhe von S 22.000,00 für den Monat Dezember 2000 wurde vom Unternehmer damit begründet, dass in diesem Monat wesentlich mehr Arbeitsstunden (ca. 35 Stunden/Woche) angefallen sind. Ein eindeutiger Nachweis über den tatsächlichen Zeitaufwand der angestellten Ehefrau konnte nicht erbracht werden. Waren Mehrstunden angefallen, so wäre unter fremden Personen eine Überstundenregelung zu treffen gewesen.

Es widerspricht den wirtschaftlichen Denkgesetzen, einem Angestellten ein Monat S 22.000,00 zu bezahlen, unmittelbar nach Ablauf dieser Monats einvernehmlich zu kündigen und mit nächsten 1.1. als freien Dienstnehmer mit S 12.000,00 "anzustellen".

Eine solche Vorgangsweise ist nur denkbar, wenn der wie bei fremden Vertragspartnern übliche Interessengegensatz fehlt. Unter Berücksichtigung des Fremdvergleiches wird die Abfertigung wie folgt berechnet und als Betriebsausgabe anerkannt:

			2000
durchschn. Monatslohn 1-7	8.500 X 14: 12	9.917	

Dienstzeiten	85 Monate	3-fach	29.751,00
bisher lt Erkl durchschn. Monatslohn	22.000	22.000	
Dienstzeit	über 25 Jahre	12-fach	264.000
Gewinnerhöhung lt. BP.			234.249

Das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2000 wurde gemäß § 303 Abs 4 BAO aufgrund der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen sind, wiederaufgenommen. Dementsprechend ist der Einkommensteuerbescheid 2000 ergangen.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 brachte der Bw. fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung ein, mit folgender Begründung:

Tz 32: Instandhaltung S. :

"Gemäß notariellen Kaufvertrag vom 5.10.1999 wurde eine Nutzungsvereinbarung hinsichtlich Aufstellung (See)container, Lagerbehälter, Tanks etc festgeschrieben. Die Aufstellung betrifft lediglich die Teilfläche nebst der Halle.

Um eben diese Aufstellung respektive Befahrung mit Straßen- und Kranfahrzeugen zu ermöglichen war es notwendig und zweckmäßig, diese Teilfläche mit Reparatschotter besser befahrbar zu machen. Da die Oberfläche bereits (schlecht/uneben) geschottert war, wurde eben nur die Reparatur dieser Ober- und Teilfläche notwendig - keine Neugestaltung.

Eine von mir im Zuge der Bp. mit der Prüfenden gewünschten Vorort Besichtigung wurde nicht durchgeführt und darf die Behörde daher nochmals um Lokalaugenschein ersuchen".

Tz 35 Abfertigungszahlung 2000:

"Eine Anrechnung der Vordienstzeiten erfolgte auf rein **freiwilliger** Basis und es genügt, wenn dies auch nur mündlich vereinbart wird/ wurde. Es wird auch unter Fremden die Schriftform nicht in jedem Fall geben und die Anerkennung darf nicht verwehrt werden.

Hätte ich Bedacht auf die Vorteilsmaximierung genommen, so hätte ich meine Frau auch nach jeweils 3 Jahren kündigen können und jeweils 2 Monatsgehälter Abfertigung bezahlt. Bereits nach 18 Jahren (gegenüber 25) wären bei solcher Regelung in Summe 12 Monatsgehälter zu zahlen.

Zur Basis für die Abfertigung:

Die Gehaltshöhe von S 22.000,00/Monat gebührte zu Recht, da im Zeitraum August bis November 2000 ein Kleinteilelager von x. Motoren im Neuanschaffungswert von ca S 23 Mio übernommen werden konnte. Um dieses Lager in Zukunft sinnvoll darstellen und bewerten zu können, wurden von meiner Frau im Dezember 2000 umfangreiche Überprüfungen durchgeführt, was zu einer Wochenarbeitszeit von 35 Stunden geführt hat. Dies wäre auch unter Fremden so geschehen, da diese Arbeiten durchgeführt werden mußten. Einem von mir geforderten Lokalaugenschein wurde seitens der Bp. nicht nähergetreten und daher nicht vorgenommen.

Die nachstehend angeführten Leistungsstörungen, welche zur Nichtanerkennung führen würden, treffen in meinem Falle nicht zu.

- a) Vereinbarung eines unangemessenen hohen Leistungsentgelts
- b) Vereinbarung eines unangemessen geringen Leistungsentgelts
- c) Mangelnde Leistung trotz Leistungsentgelt
- d) Unübliche Abwicklung der Leistungsbeziehung.

Vorsichtshalber wird die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung beantragt".

Aus der von der Bp. am 09. August 2002 zur Berufung abgegebenen Stellungnahme geht folgendes hervor:

Instandhaltung S. :

Im Punkt 4 des Kaufvertrages wurde die Nutzung des Kaufobjektes durch die Firma, wie die Platzbefestigung, Fundamentierung, Einbau einer Kompaktsenkgrube, Aufstellen von Containern bzw. Lagerbehältern mit Vertragsunterzeichnung vereinbart.

Laut Lieferschein vom 16. November 2000 wurden 200m³ Schotter von der Firma T. GmbH geliefert und aufgebracht. Die Beschotterung wurde deshalb durchgeführt, um mit Straßen und Kranfahrzeugen das Grundstück befahren zu können bzw. eine Aufstellung von Containern und Lagerbehältern überhaupt zu ermöglichen.

Es handelte sich bei diesem Vorgang um einen anschaffungsnahen Aufwand, der das Wirtschaftsgut in einen betriebsbereiten Zustand versetzte. Nach herrschender Rechtsprechung ist ein Zeitraum von einem Jahr als anschaffungsnah anzusehen. Der getätigte Aufwand ist zu aktivieren.

Abfertigungszahlungen 2000:

.....

Die Anrechnung von Vordienstzeiten erfolgte in diesem Fall nur mündlich. Für das Zustandekommen eines Vertrages müssen die wesentlichen Bestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein. Fixieren bedeutet, dass die wesentlichen Punkte üblicherweise in

Schriftform festgehalten werden. Eine Schriftlichkeit ist zwar nicht zwingend vorgeschrieben, aber es kommt im Rahmen der Beweiswürdigung der Schriftform eine besondere Bedeutung zu.

Zwischen fremden Vertragspartnern ist davon auszugehen, dass dieser wesentliche Punkt, nämlich die Anrechnung von Vordienstzeiten in diesem Ausmaß auf jeden Fall in Schriftform erfolgt wäre.

Es ist überhaupt anzuzweifeln, ob einer fremden Arbeitskraft Vordienstzeiten angerechnet worden wären, da die daraus resultierende Abfertigung einen wesentlichen Kostenfaktor für das Unternehmen dargestellt hätte.

Die Anwendung einer "Vorteilsmaximierung" wäre dem Unternehmer frei gestanden.

Von 1. Jänner bis 26. Juli 2000 war Frau Y im Unternehmen als Angestellte tätig. Die wöchentliche Arbeitszeit betrug 15 Stunden, das monatliche Gehalt S 8.500,00. In der Zeit vom 27. Juli bis 30. November war sie arbeitslos gemeldet. Mit 1. Dezember 2000 wurde wieder ein Dienstverhältnis mit dem Ehegatten vereinbart, die wöchentliche Arbeitszeit mit 35 Stunden und ein monatliches Gehalt in der Höhe von S 22.000,00 festgelegt. Als Begründung wurde angeführt, dass ein Warenlager übernommen wurde und dadurch Mehrstunden angefallen waren.

Mit 31. Dezember 2000 wurde das Dienstverhältnis aufgelöst und eine Abfertigung in Höhe von S 264.000,00 (22.000 x 12) der Arbeitnehmerin zuerkannt.

Wird dieser Sachverhalt unter dem Blickwinkel des Fremdvergleiches betrachtet, so ergeben sich folgende Überlegungen:

Sollten im Dezember 2000 tatsächlich mehr Arbeitsstunden angefallen sein – ein Lokalaugenschein im Zuge der Betriebsprüfung hätte keinen Aufschluss über die tatsächlich erbrachte Arbeitsleistung erbracht und der Nachweis über die tatsächlichen Mehrstunden fehlt – so hätte der Unternehmer einer fremden Arbeitskraft die Mehrstunden in Freizeit abgegolten. Er hätte mit diesem Mitarbeiter kein monatliches Gehalt in Höhe von S 22.000,00 vereinbart, noch dazu mit dem Wissen, dass dieser nach einem Monat gekündigt und eine Abfertigung fällig werden würde, die durch die freiwillige Anrechnung von Vordienstzeiten eine Höhe erreicht, die eine wesentliche Belastung für sein Unternehmen darstellen würde. Zusammenfassend kann gesagt werden, dass solche Vereinbarungen zwischen fremden Personen nicht abgeschlossen worden wären und die Abfertigung nur im Ausmaß der in der Tz 35 des Bp.-Berichtes anzuerkennen war.

Aus der Gegenäußerung des Bw. zur Stellungnahme der Bp. geht folgendes hervor:

Diesbezüglich wurde ein falsches Leistungsdatum angegeben. Am 30. Oktober 2000 wurde geschottert (als Beweis liegt die Kopie eines Lieferscheines diesem Schreiben bei).

Die Halle wurde im Leistungszeitraum 11/2001 bis 5/2002 errichtet. Der ins Treffen geführte Zeitraum (anschaffungsnah) von 1 Jahr (oder<) kann daher nicht nachvollzogen werden.

Darüber hinaus steht das Aufstellen von Containern (damit dies möglich ist die Reparatur) mit der Neuerrichtung der Halle in keinem wie auch immer gearteten Zusammenhang.

Auch nur mündliche Vereinbarungen gelten als Verträge – bitte das dann auch so zu würdigen. Fixieren heißt festhalten – und das kann jederzeit auch mündlich erfolgen. Eine Notwendigkeit der Schriftform wird erst gar nicht behauptet.

Zur Basis für die Abfertigung und den angeführten Leistungsstörungen wurde erst gar nicht eingegangen.

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt. Auf Grund des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes, BGBl 2002/97 liegt seit 1. Jänner 2003 die Entscheidungskompetenz beim neuerrichteten unabhängigen Finanzsenat.

Aus der mit dem Bw. am 31. August 2005 stattgefundenen Besprechung wurde ua folgendes schriftlich festgehalten:

S. :

"Im Jahr 1999 – siehe Kaufvertrag – wurde der Grund und Boden im Ausmaß von 2.782m² ohne Gebäude gekauft. Dieses Grundstück war ein Teil einer Schottergrube. Auf diesem Grundstück befanden sich Unebenheiten, Wölbungen, Vertiefungen bzw. Löcher. Damit das Grundstück vollständig befahrbar gemacht werden konnte, mußte Schotter aufgebracht werden und die oben dargelegten Unebenheiten gefüllt werden. Eine Zufahrt war schon vorhanden. Die Straße wurde mit diesem Schotter nicht repariert. Es wurden lediglich die vorhandenen Löcher und Unebenheiten auf dem gesamten Grundstück ausgebessert. Damit überhaupt ein LKW Ladegut (zB Container, Lagerbehälter etc) abladen konnte, war es vorher notwendig diese Unebenheiten zu beseitigen und die Fläche betriebsbereit zu machen. Denn aufgrund dieser Unebenheiten hätte kein LKW dieses Ladegut auf dem Grundstück gefahrlos abladen und umdrehen können.

Zu diesem Zeitpunkt war noch nicht bekannt, wann eine Lagerhalle errichtet werden kann. Es ging nur darum, diese Freiflächen zu nützen um Mietkosten für die Container zu sparen. Die Lagerhalle ist erst 2001/2002 errichtet worden. Ein Zusammenhang liegt nicht vor, da der Bw. nicht wußte, ob in absehbarer Zeit mit dem Bau begonnen werden konnte".

Abfertigungszahlung Gattin:

"Die einzige Angestellte war meine Ehegattin. Sie war als kfm. Angestellte in meinem Betrieb angestellt. Andere Dienstnehmer hat es bei mir nie gegeben.

Es ist richtig, dass meine Ehegattin vom 1. Jänner bis 26. Juli 2000 zu Wochenstunden 13,5 mit einem Monatsgehalt von S 8.500,00 beschäftigt war. Bis 30. November 2000 bezog meine Gattin Arbeitslosenunterstützung.

Ich möchte noch anführen, dass gegenüber dem AMS eine Wiedereinstellungszusage gemacht wurde. Der Grund der Unterbrechung bzw. Kündigung war, dass der beabsichtigte Kauf des x. Lagers ohne meine Beeinflussung sich verzögert hat und daher für meine Ehegattin für diesen Zeitraum keine Arbeit hatte. Im August habe ich das x. Lager mit Zuschlag erworben.

Schlüsselübergabe des Lagers war dann im Oktober/November 2000.

Mit 1. Dezember 2000 wurde meine Ehegattin mit mündlichen Dienstvertrag unter Anrechnung der Vordienstzeiten eingestellt:

Das Dienstverhältnis wurde nur für den Monat Dezember 2000 vereinbart. Es gilt der Kollektivvertrag in Anlehnung der Metallverarbeitung, Verwendungsgruppe 4. Dieser Kollektivvertrag mit der Gehaltseinstufung wird nachgereicht.

Tätigkeitsumfang war die stichprobenartige Überprüfung des Ersatzteilelagers x. aufgrund der vom x. mir übergebenden Unterlagen.

Es wurde ein Bruttoarbeitslohn von S 22.000,00 - für 35 Wochenstunden - vereinbart.

Der Urlaubsanspruch bezieht sich auf die gesetzliche Regelung.

Sonstige Vereinbarungen gab es nicht.

Weiters wurde mündlich vereinbart, dass meine Ehegattin mit 31. Dezember 2000 unter Einbeziehung der gesamten Vordienstzeiten das 12 fache Monatsentgelt (Basis Dezember 2000) als freiwillige Abfertigung erhält, da meine Gattin noch nie eine Abfertigung bezogen hat.

Aus der von der Bp. abgegebenen Stellungnahme vom 23. September 2005 geht im wesentlichen folgendes hervor:

"Zu Punkt 1 der Niederschrift wird seitens des Finanzamtes keine weitere Stellungnahme abgegeben.

Zu Punkt 2 Abfertigungszahlung an die Ehefrau:

Eine Vorgangsweise, nämlich die Kündigung per 26. Juli 2000 bei einer Wochenarbeitszeit von 13,5 Stunden und Wiedereinstellung im Dezember 2000 mit 35 Wochenstunden,

anschließender Kündigung per 31. Dezember 2000 und die freiwillige Anrechnung von Vordienstzeiten, damit das 12 fache des Monatsentgeltes Dezember als Abfertigung ausbezahlt werden kann, widerspricht jeglicher wirtschaftlicher Denkweise. Nach Ansicht des Finanzamtes wurde diese Darstellung gewählt, um sich steuerliche Vorteile ungerechtfertigt zu verschaffen. Durch die mündliche Vertragsgestaltung, die unter fremden Personen bei Abfertigungen auf jeden Fall auszuschließen ist, konnten durch den Entfall des Interessensgegensatzes die steuerlichen Folgen willkürlich herbeigeführt werden.

Am 27. September 2005 gab der Bw. den schriftlichen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung mit Senatsbesetzung persönlich bei der Referentin ab.

Diese Stellungnahme der Bp. wurde dem Bw. mit Schreiben vom 28. September 2005 zur Gegenäußerung übermittelt

Telefonisch – in einem Aktenvermerk vom 3. Oktober 2005 festgehalten - teilte der Bw. mit, dass er zur Stellungnahme der Bp. vom 23. September 2005 keine Gegenäußerung abgeben werde.

Mit Vorhalt vom 25. Oktober 2005 wurde der Bw. aufgefordert alle schriftlichen Unterlagen- wie Dienstvertrag, Dienstzettel, Abfertigungsvereinbarung, genaue Gehaltseinstufung, Überweisungsbelege, Stundenaufzeichnungen etc - - betreffend das Dienstverhältnis vom 1. Dezember 2000 bis 31. Dezember 2000 mit der Ehegattin vorzulegen.

Bis dato langten die geforderten Unterlagen beim Unabhängigen Finanzsenat nicht ein.

Am 10. November 2005 – festgehalten in der Niederschrift- begehrte der Bw. Akteneinsicht, die ihm im gewünschten Ausmaß gewährt wurde. Weiters gab der Bw. an, dass er die geforderten Unterlagen betreffend das Dienstverhältnis vom 1. Dezember 2000 bis 31. Dezember 2000 bis spätestens 17. November 2005 vorlegen werde.

Telefonisch teilte der Bw. am 17. November 2005 – festgehalten in einem Aktenvermerk – mit, dass keine Unterlagen vorgelegt werden und, dass der Vorhalt nicht beantwortet werde.

Am 13. Dezember 2005 fand die mündlichen Berufungsverhandlung statt. Die darüber aufgenommene Niederschrift hat im Wesentlichen folgenden Inhalt:

"Referentin: Gibt es derzeit Unterlagen die von Seiten des Bw. vorgelegt werden?

Steuerberater: Im Rahmen des Beweisverfahrens werde ich ein paar Sachen vorbringen, alle Unterlagen habe ich bis jetzt noch nicht bekommen.

Wir stellen vorweg zu diesem Sachverhalt zwei Beweisanträge.

1. Ein Sachverständiger möge feststellen, ob diese Sanierung, Reparatur eine Substanzverbesserung Nachhalt gebracht hat, damit auch eine Aktivierung gerechtfertigt

wäre, ansonst ist meines Erachtens ein bestehender Schotterplatz benutzt worden über ein Jahr und wurde eben zur besseren Nutzung, zur gefahrlosen Nutzung mit Schotter wieder repariert.

Es ist zu unterscheiden, war dass zu Beginn der ersten Nutzung und das war im Jahr 1999 vor Vertragsunterfertigung, war der Schotterplatz als Lagerplatz benutzbar und ich mache über ein Jahr danach eine Reparatur. Dann ist das sehr wohl als eine Reparatur zu werten und nicht als anschaffungsnahe Instandhaltungs- bzw. Instandsetzungsaufwand, der dann auch zu aktivieren wäre.

2.: Wir haben bei der Krankenkasse die Sozialversicherungsmeldungen beantragt aus denen hervorgeht, dass das Dienstverhältnis mit den angeführten Vordienstzeiten zu rechnen ist und das bei der Firma XYZ auf Grund der Kündigung durch die Dienstnehmerin keine Abfertigung bezahlt wurde, wobei seitens des früheren Arbeitgebers Bemühungen gegeben hat, dass sie im Unternehmen verbleibt im Hinblick auf die Abfertigung. Hier wären einzuvernehmen die Ehegattin des Bw. und Vorlage der diesbezüglichen Lohnunterlagen, Lohnkonten aus diesem Zeitraum.

Referentin: Was soll damit bewiesen werden?

Steuerberater: Dass sie keine Abfertigung bisher erhalten hat und dass es je nach kollektivvertraglicher Anmeldung wo auch hier noch keine Klarheit gegeben ist. Es hat eine Einstufung passiert in den Kollektivvertrag für Metallverarbeitung, der Gewerbeschein des Bw. lautet auf technisches Büro, tatsächlich wurde Handel mit technischen Produkten ausgeführt, dass die Einstufung der Gebietskrankenkassemeldung wirklich auch der richtige Kollektivvertrag zur Anmeldung gekommen ist, ist nicht klar und hier ist dann zu überprüfen, ob nicht auf Grund kollektivvertraglicher Bestimmungen Regelungen mit Vordienstzeiten gegeben sind. In dem Fall wäre es notwendig, die betroffene Person einzuvernehmen, die Ehegattin (Dienstnehmerin) warum sie bei der Firma XYZ gekündigt hat, ob ihr in diesem Zusammenhang bewusst war, dass sie die Abfertigung verliert bzw. der neue Arbeitgeber sagt, diese Ansprüche übernehme ich. Wir haben sehr einseitige Darstellungen und die betroffene Person, die Zeugin unterliegt der Wahrheitspflicht, also wären wir dann einen sehr großen Schritt dem nahe, wie dieser Sachverhalt rechtlich zu beurteilen ist. Es geht hauptsächlich um eine Beweisfrage und nicht um die Rechtsgrundlage, dass Abfertigungsansprüche, wenn sie definiert sind und zugesagt werden, auch Vordienstzeiten stehen zu, ist im Angestelltengesetz geregelt, dass das letzte Monatsgehalt heranzuziehen ist. Es gibt einige Kollektivvertragsbestimmungen, wo ein Durchschnittszeitraum von 3 oder 12 Monaten vorgesehen ist. Das ist bei Saisonbetrieben, das haben wir nicht, wir bewegen uns im Angestelltengesetz ohne besondere kollektivvertragliche Bestimmung.

Referentin: Für die Dienstnehmerin gilt § 23 Angestelltengesetz.

Steuerberater: Keine Einschränkung der kollektivvertraglichen Regelungen bzw. wenn eine angewendet wird, dass hier seitens der Finanz beantragt oder durchgeführt wird, brauche ich hiezu eine Rechtsgrundlage.

Referentin: Was sagt der Vertreter des Finanzamtes dazu?

FA: Bei den Instandhaltungen ist es so gewesen, dass der Kaufvertrag vom 5.10.1999 beinhaltet in Punkt 5, dass die Platzbefestigung, Fundamentierung, Einbau, Senkgrube, Aufstellen von Containern zu Lasten des Käufers geht, d.h. dass zum Zeitpunkt des Kaufes die Nutzung, ist mir neu, dass sie im Jahr 1999 schon stattgefunden hat, dass überhaupt durch die Beschotterung und zwar 200 m³ sind keine Kleinmenge. Instandhaltung ist nicht der wesentliche Punkt.

Steuerberater: Ich kann es nicht beurteilen, ob 200 m³ zu einer wesentlichen Verbesserung der Instandhaltung beitragen würden, das müsste ein Sachverständiger feststellen.

.....

Referentin: Da muss ich schon auch dagegen einwenden, dass der Bw. selbst angeführt hat dass er den Grund und Boden gar nicht nutzen hat können, d.h. es ist ihm kein Lastwagen auf das Grundstück gefahren, er hat es betriebsbereit machen müssen; das geht aus der Niederschrift eindeutig hervor.

Steuerberater: Wir haben Urkunden ausgehoben, wo zum Zeitpunkt, z.B. 30. September 1999 auf dieser Liegenschaft Container abgestellt, verschoben worden sind. Wir haben mehrere Rechnungen. Ich möchte eine Urkunde – Rechnung vom 30. September 1999 - als Beweis (wurde zum Akt genommen) vorlegen. Richtig ist, dass sehr wohl auch zuvor Maschinen und Container gelagert wurden.

FA: Im Jahr 2000 ist die Beschotterung deswegen entstanden, weil Sie die Halle gebaut haben.

Steuerberater: Wir sprechen von einer Halle. Es handelt sich um ein Kunststoffzelt, wie jedes Bierzelt.

Referentin: Aus der Niederschrift vom 31. August geht folgendes hervor: Es war ein Teil der Schottergrube, damit das Grundstück vollständig befahrbar gemacht werden konnte, musste Schotter aufgebracht werden. Dazu war der Schotter notwendig. Weiter hat der Bw. angeführt, damit überhaupt ein Lkw Ladegut abladen konnte, war es vorher notwendig diese Unebenheiten mit dem genannten Schotter zu beseitigen und die Fläche betriebsbereit zu machen. Er hat weiters wörtlich zu Protokoll gegeben: "denn auf Grund dieser Unebenheiten

hätte kein Lkw dieses Ladegut auf meinen Grundstück oder Kran gefahrlos abladen und umdrehen können.

Steuerberater: Ein ganzer Winter war dazwischen, wo Bodensenkungen nicht unmöglich sind. Ich habe nur eine Urkunde (siehe oben) mit aus der hervorgeht, dass auf diesem Platz Container beladen und abgeladen wurden. Gibt keine Auskunft darüber, ob nicht zuerst ein befestigter Platz für eine wirtschaftliche Nutzung als Containerplatz gegeben war. Es ist zu unterscheiden, ob ein Containerplatz wo ich normale Blechcontainer abstelle oder eben technische Maschinen, die mehr Gewicht vertragen. Zum Zeitpunkt des Erwerbes war es ein befestigter Schotterplatz der...

Referentin:mit Unebenheiten ausgestattet war. Es gibt auch 3 Fotos, die vom Bw. beigelegt wurden, die aktenkundig sind.

FA: Es kann möglich sein, dass ein eingeschränkter Betrieb möglich gewesen wäre, d.h. wenn ich leichte Container aufstellen kann. Wir haben die Schlussbesprechung abgehalten, und ich kann mir vorstellen, dass es im Gespräch war, durch die schweren Maschinen, die sie auch hatten, dass es notwendig war, dass die Platzbefestigungen gemacht haben müssen. Es ist auch vorstellbar, wenn ich im Oktober 1999 dieses Grundstück anschaffe, dass in diesem Zeitraum nicht viel über dem Winter gemacht werde, also wenig Handel betreibe und erst im Jahr 2000 gesehen habe, dass viele Löcher vorhanden sind, die aufgefüllt werden mussten.

Steuerberater: Es widerspricht der Lebenserfahrung, wenn ich ein Grundstück im Oktober kaufe, wo ich zur billigen Zeit die Maschinen haben kann, doch nicht saniere, wo eine Sanierung notwendig gewesen wäre. Es geht um die Sanierung. Wenn ich eine Sanierung durchführe, hätte ich es so nahe wie möglich gemacht, weil in den Wintermonaten sind Baumaschinen um einiges billiger als zur Saisonzeit. Die Sanierung wurde eben nach einem Jahr Nutzung durchgeführt. Wenn sich herausstellt, es wurde nicht genutzt und nur brache gelegen ist, dann kann ich dem Finanzamt sehr viel abgewinnen. Sonst spricht die Aktenlage dafür, die Urkunden, die ich in den Händen halte, dass es genutzt wurde und nach einem Jahr Nutzung eben für bessere Nutzung verbessert wurde. Es ist keine Sache, ist zwar im außerbetrieblichen Bereich, wo ich Verbesserungen durchführen kann und trotzdem alles sofort als Aufwand absetzen kann.

FA: Ich sehe das nicht so und zwar deswegen, wenn ich ein Grundstück kaufe und nur eingeschränkt nutzen kann und dann innerhalb von einem Jahr eine Beschotterung durchführe damit ich das Grundstück zu 100 % nutzen kann, kann ich nicht sagen es ist Erhaltungsaufwand. Das ist anschaffungsnah und ist zu aktivieren.

Steuerberater: Falls es zur Aktivierung kommt ist auch nicht ersichtlich, welche Nutzungsduauer für eine derartige Anlage bisher vorgesehen ist. Ich habe nichts gesehen, ich

habe auch die Rechtsmittelerledigung nicht diesbezüglich erhalten von meinem Klienten, dass ich sagen kann, im welchem Zeitraum wäre dann diese Außenanlage abzuschreiben.

.....

Steuerberater: Die Urkunde, dass hier Maschinen geliefert wurden, besagt das Gegenteil. Wir sollen schon darauf achten, was ist laut den Urkunden gegeben und wenn ich eine Liegenschaft erwerbe, nutze sie und danach wird sie eben repariert, durch was diese Senkungen zu Stande kommen. Ich kenne diese Gegend. Es gibt Nachsenkungen und ob zum Zeitpunkt des Kaufes gegeben waren oder nicht, ich kann es nicht beurteilen.

Referentin: Was soll ein Sachverständiger feststellen? Es steht außer Streit, dass die Unebenheiten gegeben waren.

Steuerberater: Ob die soweit gegeben waren, dass eine wirtschaftliche Nutzung als Lagerplatz nicht möglich war. Wenn das so war, dann müssen wir den Aufwand aktivieren und auf eine festzulegende Zeit abzuschreiben. Auf Grund dieser Fotos kann man feststellen, der Lagerplatz ist nutzbar. Es geht um eine befestigen Schotterfläche, hat der Urzustand diesem Zweck gereicht. Bessere Nutzung, Verbesserung optisches Bild ja, oder ob das wirklich anschaffungsnaher Erhaltungsaufwand ist.

Referentin: Herr X hat einen Grund und Boden im Ausmaß von 2.782 m² ohne Gebäude gekauft.

Steuerberater: Er hat kein Gebäude, er hat eine befestigte Fläche gekauft. Seit wann nutzen Sie die Liegenschaft?

Bw.: 1999, sieht man aus der Urkunde.

Referentin: Seit Abschluss des Kaufvertrages.

Bw.: Nein vor dem Kaufvertrag, wurde das Grundstück schon als Abstellfläche genutzt. Das hat die BP. schon geprüft.

Steuerberater: Das zuerst eine wirtschaftliche Nutzung stattgefunden hat, der Kaufvertrag aus einer Erbschaftssache sich etwas verzögert hat, es war als Containerabstellplatz genutzt.

FA: Wir haben die Tatsachen. Wir haben nicht vorher aktiviert oder irgendetwas angeschafft sondern wir haben einen Kaufvertrag, es ist vorher nix passiert, die Beschotterung war nachher. Von der Nutzung her kann man von unserer Seite sagen, es war höchstens eine eingeschränkte Nutzung möglich in diesem Zeitraum bis zur Beschotterung und durch den Start des gesamten Handels mit schweren Maschinen hat man vorher die Beschotterung durchführen müssen, sonst hätte man mit dem Kran, Stapler nicht auf das Grundstück fahren

können. Sonst hätten Sie, Herr X es nicht zum Protokoll gegeben, dass die Nutzung nicht gegeben war.

Ist die Rechtssache wegen dem Grundkauf noch anhängig? Sie haben erwähnt, dass Sie mit dem Verkäufer einen Rechtsstreit gehabt haben, wegen dem sogenannten Untergrund.

Bw.: Es ging um den Kanal.

FA: Bezahlt haben Sie den Grund schon?

Bw.: Ich war außerbücherlicher Eigentümer und habe mir laut Kaufvertrag eine Nutzungsmöglichkeit einräumen lassen. Dass habe ich auch im August vor Kaufvertragserrichtung drei Monate lang verhandelt. Mit dem Einvernehmen des Verkäufers, haben wir die Container hingestellt. Ich habe eine Rechnung, dass ich ein Stromaggregat hingestellt habe und dass im Dezember 1999 das Wasser abgezapft wurde. Dann hat sich herausgestellt, dass bei diesen Manipulationen der Lohnfrächer ein gefahrloses Bewegen nicht möglich ist, weil ich hafte dafür, wenn es unten wegbricht. Dann kippt der (gemeint LKW) mir um. Dann hat es sich herausgestellt – ein Jahr später – dass der Grund und Boden mit 200 m³ Schotter usw natürlich befestigt werden mußte.

FA: Wenn Sie den Kauf tätigen und es stellt sich heraus, dass die Nutzung eingeschränkt ist bis fast gar nicht möglich ist, dann müssen Sie irgendetwas machen. Es war dann die Beschotterung, damit es mit schweren Fahrzeugen befahrbar ist. Wenn das nicht anschaffungsnaher Aufwand ist der zu aktivieren ist.

Steuerberater: Die Literatur weist auch darauf hin in welchem Preisverhältnis steht Grundkauf oder Kauf der Investition zum Instandhaltungsaufwand. Auch hier ist bisher noch kein Verhältnis erhoben worden, ob dieser Aufwand von ca 35.000,00 S im Verhältnis zum Kaufpreis einer Liegenschaft entsprechend zu werten ist. Wenn der Kaufpreis derart niedrig ist, weil ich zu viel investieren muss, dann würde es vielleicht greifen. In dem Fall ist nur Grund gekauft worden, befestigter Grund und den habe ich nachträglich instand gesetzt und repariert.

Auf Grund und Boden kann ich nicht aktivieren, weil jede Außenanlage als eigenes Wirtschaftsgut gilt und Bauliche Anlagen sind ausjudiziert. Es wird unterschieden in der Nutzungsdauer zwischen Art des Untergrundes, wie weit wird die Befestigung durchgeführt, wird die mit Maschinen schwer verdichtet, wird darauf Beton, Asphalt gelegt, das sind eigene Wirtschaftsgüter, die nach der jetzigen Rechtslage die Investitionszuwachsprämie zulassen, unabhängig vom Grund und Boden. Hier kann ich auf keinen Fall Grund und Boden vermischen mit Investitionen. Wir haben das Thema, aktiviert auf eine Nutzungsdauer von

drei Jahren, fünf Jahren oder Sofortaufwand. Weiters kann sich dieser Horizont nicht bewegen.

FA: Einwand: Wenn man jetzt hergeht und eine Beschotterung durchführt ist es kein eigenes Wirtschaftsgut, ist keine Außenanlage. Das gehört zum Grund und Boden aktiviert.

.....

Steuerberater: Gibt es Probleme, dass Außenanlagen eine Investitionszuwachsprämie bekommen um es als eigenes Wirtschaftsgut darzustellen? Ob es asphaltiert oder nur verdichtetes Schottermaterial ist, ist es dann ein eigenes Wirtschaftsgut ja oder nein? Nach der jetzigen Rechtsauslegung im Zusammenhang mit der Investitionszuwachsprämie gibt es die Judikatur, dass Außenanlagen eigene Wirtschaftsgüter sind. Das muss ich hier auch anwenden.

Der Beweisantrag wird aufrechterhalten und zwar dass der Sachverständige feststellt auf Grund dieser bisherigen Erhebungen, Fotos, ob die Liegenschaft im Urzustand zum Zeitpunkt des Kaufvertrages als befestigte Anlage, d.h. Abstellplatz nutzbar war ja oder nein.

FA: Was bringt ein Sachverständiger der im Nachhinein feststellen sollte und nach fünf, sechs Jahren, ob das möglich wäre. Es ist nach der Entscheidungsgewalt vom Abgabepflichtigen, will er das Grundstück nutzen, nutzt er das Grundstück oder nicht. Es hat mit der Bodenbeschaffenheit nichts zu tun.

Steuerberater: Er hat erklärt, es wurde als Stellplatz genutzt. Die Betriebsprüfung hat es verabsäumt einen Lokalaugeschein durchzuführen, eine Betriebsbesichtigung. Fest steht es hat keine Betriebsbesichtigung dieser Anlage gesehen und damit wäre einiges klar gewesen.

FA: Was hätte es gebracht im Nachhinein zu beurteilen, ob das schon gegeben gewesen wäre die 100 %-ige Nutzung oder nicht. Wir haben im Jahr 2001 geprüft, da ist die Beschotterung schon durchgeführt gewesen. Ich kann im Nachhinein nicht beurteilen, ob das möglich gewesen wäre, ob im Jahr 1999 schon eine Nutzung gehabt hätte.

Steuerberater: Das vielleicht nicht, aber zumindest hätte es eines gebracht zu sehen, ob hier diese Beschotterung als Wirtschaftsgut wertbar ist und nicht sagen es ist Grund und Boden. Es ist ein Schritt zurück.

FA: Das sehe ich nicht so. Wenn ich ein Grundstück gehabt habe, dass nur eingeschränkt nutzbar ist und eine Nutzung nur möglich ist, wenn ich beschottere, gehört das zum Grund und Boden dazu. Es hat mit der Bodenbeschaffenheit nichts zum tun.

Steuerberater: Es geht um eine Rechtsfrage. Wenn sich hier die Frau Referentin entsprechende sachliche Kompetenzfragen vom Sachverständigen einholt. Der kann es leicht

beurteilen und sagen in diesem Zustand was er auf diesen Unterlagen sieht, ist es denkunmöglich oder denkmöglich.

Referentin: Zum Zeitpunkt der Prüfung, war schon geschottert, der Sachverhalt war schon gegeben. Diesbezüglich liegen die Fotos im Akt.

Steuerberater: Waren die Fotos vor der Beschotterung? Wichtig ist der Urzustand?

Steuerberater: nimmt Einsicht in die drei vorliegenden Fotos.

Bw.: Es gibt noch andere Fotos.

Referentin: Das Foto stammt aus dem Jahr 2000.

Bw.: Das Foto stammt von März 2000

Steuerberater: Es gibt Fotos vor (dem Kauf) der Liegenschaft. Wenn ich keine weiteren Fotos vorlegen kann, ziehe ich den Antrag schriftlich zurück. Sie können ja einen Amtssachverständigen vom Finanzamt Steyr hinschicken. Die Fotos werden übermittelt. Wenn die Fotos nichts zeigen können, dann schließe ich mich Ihrer Meinung an. Wenn es Fotos gibt aus dem Zustand zum Kaufvertrag, dann wäre es sehr wohl von Bedeutung.

Steuerberater sieht auf das Datum des Fotos 03.02: Wenn es Fotos gibt vor der Reparatur. Wenn es die nicht gibt bzw. unbrauchbar sind, dann ist es hinfällig. Ansonsten wäre es meines Erachtens, wenn entsprechende Fotos vorliegen, so hat die Beschotterung vor der Reparatur ausgesehen, ist es ein Stellplatz ja oder nein, dann haben wir das Problem.

Bw.: Es gibt Fotos von vorher. Ich bin nicht der Meinung, dass eine Amtsperson das feststellen kann.

Steuerberater: Es gibt auch Amtssachverständige, die hier die Kompetenz haben.

Referentin: Wollen Sie den Beweisantrag aufrecht erhalten?

Steuerberater: Ich möchte ihn aufrecht lassen mit der Einschränkung, falls ich keine Unterlagen innerhalb von einer Woche auftreiben kann, dass ich den Antrag zurückziehe. Wenn es Fotos gibt, vielleicht hat die Gemeinde etwas. Ich habe aber keine Unterlagen von der Gemeinde, Vorunternehmer (Firma E.) erhalten und auch nicht recherchieren können. Es ist nichts dabei, wenn entsprechende Unterlagen vorgebracht werden können, dass man dann über das Thema redet, es gibt nichts, weil einfach keine Unterlagen vorhanden sind, dann ziehe ich den Antrag sofort zurück.

FA: Wir halten diesen strittigen Punkt aufrecht, es ist ein aktivierungspflichtiger Aufwand und es ist auch nicht relevant, ob der Steuerberater Fotos auftreibt oder nicht, weil die Fotos keine Aussagekraft haben.

Referentin: Dienstverhältnis und Abfertigungszahlung. Welche Ergänzungen werden vorgebracht?

Steuerberater: Die Abfertigung wurde wie eingangs schon erwähnt bei der Firma Schachermayr nicht ausbezahlt mit dem Argument, der neue Dienstgeber übernimmt diese Ansprüche. Die Verpflichtung, dass Dienstzettel – wie sie früher geheißen haben – diese Verpflichtung besteht seit ca. 1990, wobei der Großteil der Kleinunternehmen keine Unterlagen führt. Dass das Dienstverhältnis als korrektes bewertet wurde und sogar zu Lasten der Dienstnehmerin vorgegangen wurde, ergibt sich aus einem Krankenkassenprüfbericht, die bei aliquoten Sonderzahlungen eine höhere Rechnung durchgeführt hat, dass seitens der Lohnverrechnung vom Bw. nicht durchgeführt wurde. Das sind zivilrechtliche Ansprüche, die wurden nicht geltend gemacht, die Krankenkassa hat sehr wohl auf dieser Grundlage Erforschungen durchgeführt. Beitragsprüfungsbescheid der OÖ. GKK, datiert mit 3. Jänner 2001, 1 Seite, wird zum Akt genommen.

Die Referentin und der Finanzamtsvertreter nehmen Einsicht.

FA: Hat mit der Abfertigungszahlung nichts zu tun.

Referentin: Gibt es Unterlagen zu diesem Dienstverhältnis?

Steuerberater: Es gibt noch einen Ergänzungspunkt wegen des Dienstverhältnisses, dass seitens der Finanz als nicht fremdüblich dargestellt wurde. Die Unterbrechung Lohngehalt 8.500,00 S, Unterbrechung Lohn oder Gehalt 22.000,00 S. Dazu ist anzuführen, es ist ein Kleinunternehmen, dass wirtschaftlich nicht in der Lage ist durchgehend Dienstnehmer zu beschäftigen, wenn die Auftragslage das nicht zulässt. Wie der Bw. ausgeführt hat, hat es eine Verhandlung gegeben, ein komplettes Warenlager der Firma x. zu erwerben. Nach Vertragsunterfertigung hat man dann versucht das Lager zu bewerten und den Markt dazu auszusuchen. Dazu war es notwendig, wie der erste Kundenkontakt gekommen ist, Spezifikation aus dem Lager zu erfahren. Diesbezüglich wurde ein Dienstnehmer, die Ehegattin aufgenommen und diese Lagerbewertung hat mehrere 1.000 Positionen. Eine Teilzeitbeschäftigte wie bisher mit dem geringen Ausmaß hätte nicht gereicht, folglich wurde eben für diese Zeit längere Beschäftigungsstunden durchgeführt und damit das entsprechende fremdübliche Entgelt bezahlt. Nach dieser Bestandsaufnahme hat man gewusst, dass der Vertrag nicht permanent durchgeht sondern auf Grund der rechtlichen Möglichkeit hat man vereinbart einen freien Dienstvertrag, dass die Entlohnung die Einstellung ist freier flexibler zu gestalten. Deshalb diese Änderung und ich frage mich, warum sollen nicht diese 22.000,00 S als Monatsentgelt anerkannt werden und durch die Änderung vom normalen Dienstvertrag in einen freien Dienstvertrag hier ein Missbrauch unterstellt werden, wo die Abfertigung zu bezahlen wäre. Es wäre ein viel Einfacheres gewesen für den

Steuerpflichtigen zu warten bis ein gutes Jahr mit guten Gewinnen und dann zahle ich die Abfertigung aus. Er hat es nicht so gemacht und er hat nach Bestandsaufnahme gesagt, wir warten bis die Verkäufe durchgeführt werden, folgedessen eine Änderung im arbeitsrechtlichen Einstufungssystem. Eine missbräuchliche nicht fremdübliche Darstellung kann ich nicht erblicken, weil wenn mehr gearbeitet wird, 35 Stunden ist 22.000,00 S ein angemessenes Entgelt.

FA: Zu dem Punkt möchte ich noch ausführen, die Stellungnahme war schon ausführlich. Es wäre mir ganz neu, wenn man Rücksicht nehmen würde, wenn die Arbeitnehmerin kündigt, dadurch den Abfertigungsanspruch verliert, dies aufgefangen wird, weil der neue Arbeitgeber – großzügig ist - diese Verpflichtungen übernimmt. Wie lange hat Ihre Gattin bei der Firma XYZ gearbeitet?

Bw.: Sie hat mit 15 Jahren zu arbeiten begonnen.

Referentin: Das ist aktenkundig. Und zwar vom 4. Juni 1974 bis 31. Mai 1991 war sie Angestellte der Firma XYZ in Linz. Mit 1. Jänner 1992 bis 31. März 1993 war sie die Angestellte der Herrn X, vom 1. April 1993 bis 27. Oktober 1993 bezog sie Arbeitslosengeldbezug, dann wieder ab 1. November 1993 bis 31. Dezember 1996 war sie wieder beim Herrn X angestellt. Wenn Sie wie früher gesagt haben, § 23 Angestellten-gesetz gilt, dann muss auch berücksichtigt werden, damit man überhaupt einen Anspruch auf eine Abfertigung hat, muss die Dienstnehmerin ununterbrochen drei Jahre gearbeitet haben.

Steuerberater: Ja, wobei ich nicht recherchieren konnte, wie lange eine Unterbrechung dauern darf.

Referentin: Der OGH sagt maximal bis 25 Tage, um die Dienstverhältnisse als Einheit zu sehen.

Steuerberater: Die Judikatur sagt sehr wohl, dass Zusammenrechenzeiten Unterbrechung erst über sechs Monate den Anspruch verwirken und manche drei Monate verwirken lassen. In welche Kollektivvertragsbestimmung ist die Dienstnehmerin einzustufen, welche Unterbrechnungsphasen sind gegeben, damit zum Schutz des Dienstnehmers nicht nur Kündigung die Ansprüche nicht verloren gehen. Hier gibt es sehr wohl bindende zusammenhängende Zeiten, was ich rechnen muss.

.....

FA: Der Steuerberater hat das Thema "wirtschaftliche Überlegungen" angeschnitten. Die sind sofort zu widerlegen. Wenn ich sage es ist ein Kleinbetrieb und wie ich schon in der Stellungnahme ausgeführt habe, ich gehe her, stelle meine Ehegattin mit 15 Stunden an, schicke sie dann drei Monate in die Arbeitslose und beginne dann mit 1. Dezember mit der

Begründung, weil ich jetzt ein Lager aufarbeiten muss von der Firma x. und sage 35 Stunden, bezahle 22.000,00 S, widerspricht es den wirtschaftlichen Überlegungen. Und zwar deswegen, wenn ich großzügig bin sämtliche Vordienstzeiten anrechne, weil ich mit der Begründung die steuerlich irrelevant ist, dass der vorgehende Arbeitgeber nichts bezahlt hat und ich zahle ¹²/₁₂ von der Abfertigung aus. Wenn ich wirtschaftliche Überlegungen hätte würde ich das anders machen. Ich kann mir nicht vorstellen, dass Herr X eine fremde Person in dieser Situation so steuerlich oder wirtschaftlich behandelt hätte.

Referentin: Dazu bei einem befristeten Dienstvertrag von einem Monat. Das war so vereinbart, dass Herr X seine Dienstnehmerin – Ehegattin - von 1. Dezember 2000 bis 31. Dezember 2000 anstellt.

Steuerberater: In der Krankenkassaabmeldung ist nicht ersichtlich, dass es eine Befristung war.

Referentin: Das hat Herr X selbst zu Protokoll gegeben, dass es um ein Monat befristetes Dienstverhältnis handelte. Ich zitiere: *"Mit 1. Dezember wurde meine Ehegattin mit mündlichen Dienstvertrag unter Anrechnung der Vordienstzeiten eingestellt. Mündlich wurde Folgendes vereinbart. Das Dienstverhältnis wurde für den Monat Dezember vereinbart, Probemonat wurde nicht vereinbart und es wurde ein Bruttoarbeitslohn für dieses Monat von 22.000,00 S für das Monat Dezember mit 35 Wochenstunden vereinbart. Sonstige Vereinbarungen diesbezüglich hat es nicht gegeben".*

FA: Wenn man das so betrachtet und die Wirtschaftlichkeit die nicht gegeben ist, weglässt, was bleibt da über, nur eine steuerliche Überlegung. Es ist viel einfacher, wenn ich auch zum Betrieb über eine Abfertigung an meine angestellte Ehegattin Geld herausnehme zu einem Steuersatz von 6 %, wir haben es nachgeforscht, Herr X hat für die Abfertigung 6 % bezahlt an Lohnsteuer oder wenn man das dazurechnet in einer Progression zu 41 % nichts zu machen.

Steuerberater: Es ist angesprochen das kurze Dienstverhältnis. Zu vorherigen Dienstverhältnissen wo keine Befristung war, rechne ich auf jeden Fall den Anspruch. Wir würden höchstens davon reden, ob der letzte Teil des Arbeitsverhältnis vom Dezember maßgeblich ist, ob der Abfertigungsanspruch zuvor bestanden hat, mit der letzten Lösung des Dienstverhältnis - im Juli 2000 (26.7.).

Referentin: Wird diesbezüglich der Dienstvertrag, etc. vom vorhergehenden Dienstverhältnis vorgelegt? Man muss schauen, was dort vereinbart wurde.

Steuerberater: Darum wäre mein Anbringen gewesen die Zeugin Y zu befragen, eben mit dem Hinweis der Wahrheitspflicht als Zeugin, hat es eine Zusage gegeben, warum hat sie

gekündigt bei der Firma XYZ im Bewusstsein, dass die Abfertigung weitergeht oder nicht weitergeht.

Referentin: Eines sagt der § 23 sehr wohl, dass bei einer Selbstkündigung keine Abfertigung zusteht. Wir bewegen uns jetzt nicht bei der gesetzlichen Abfertigung sondern es geht um eine freiwillige Anrechnung der Vordienstzeiten beim Herrn X .

Steuerberater: Wer kündigt im Bewusstsein ich verliere eine Abfertigung. Wenn ich bei der Firma XYZ kündige und ich verliere meine Abfertigungsansprüche. Ich nehme es nur dann in Kauf, wenn der Neue mich mit Rechten und Pflichten übernimmt. Es wird niemand so ungeschickt sein und sagen ich lass beim Großkonzern die Abfertigung fallen. Noch dazu hat mir der Bw. erzählt, wir müssen die Zeugin befragen, dass sie bei der Firma XYZ bleibt, weil sie die Abfertigung verliert, nein macht nichts, ich bekomme sie beim neuen Arbeitgeber. Das müsste uns die Zeugin bestätigen.

FA: Solche Sachen, die steuerlich so relevant sind, wären von Vornherein schriftlich zu machen. Steht in der Judikatur geschrieben. Ich muss keinen Roman schreiben über meine Arbeitgeber- und Arbeitnehmereigenschaften sondern ich muss es schriftlich festhalten. Das kann man nachträglich willkürlich steuern. Genau das wollte das Gesetz unterbinden. Ich kann nicht einfach sagen, wenn ein gutes Jahr ist, mache ich eine Anrechnung von den Vordienstzeiten.

Steuerberater: Hier hat ein Dienstnehmer Abfertigungsansprüche liegen lassen und er wurde dazu nicht befragt. Ob ihm das bewusst war, ob der neue Arbeitgeber Ehegatte ist oder nicht. Ich kann es nicht auf mir sitzen lassen, dass man diesen Dienstnehmer dazu nicht befragt. Vielleicht gibt es Zeugen dazu. Wir müssen die entsprechenden Befragungen durchführen und dann muss die Frau Referentin entscheiden, ist es genug dokumentiert oder nicht.

FA: Der Interessensgegensatz fehlt. Ist das Dienstverhältnis der Frau Y lückenlos, von der Firma XYZ bis zum Dienstverhältnis Herrn X 1. Dezember 2000?

Referentin: Bis 31. Mai 1991 war sie Angestellte beim XYZ und dann von 4. Juni 1991 bis 30. Dezember 1991 hat die Frau Y Arbeitslosengeld bezogen.

FA: Wir haben auch diese Situation, dass das Dienstverhältnis nicht lückenlos übergeht. Es ist überhaupt nicht relevant, wenn ich die Frau X befragen würde, wenn die Frau Y befangen ist, indem sie die Ehegattin vom Bw. ist. Welche Aussagen sollen kommen.

Referentin: Sie bringen vor Herr Steuerberater, die Frau Y hätte nicht gekündigt bei der Firma XYZ , wenn sie nicht schon ein Dienstverhältnis bei Herrn X in Aussicht gehabt hätte und wenn nicht der Unternehmer, sprich der Bw. die Zeiten angerechnet hätte. Das

widerspricht diesem Argument, wenn sie zuerst die sechs Monate bis 31. Dezember 1991 das Arbeitslosengeld bezogen hat, dann war die Vereinbarung in dieser Richtung nicht gegeben. Sie hat zu diesem Zeitpunkt gar nicht gewusst, dass sie beim Herrn X beschäftigt werden wird oder wann sie beschäftigt werden wird.

Steuerberater: Dies wurde mir vom Beschwerdeführer mitgeteilt. Am einfachsten wäre, wir befragen die beanspruchte Person, die die Abfertigung bekommen hat, wie es aus ihrer Sicht ist.

Referentin: Wichtig ist auch, was mit 1. Dezember 2000 betreffend das strittige Dienstverhältnis vereinbart worden ist. Herr X hat am 31. August 2005 zu Protokoll gegeben, dass eine "Abfertigungsvereinbarung mündlich vereinbart wurde, dass meine Ehegattin mit 31. Dezember unter Einbeziehung der gesamten Vordienstzeiten, das 12-fache Monatsentgelt (Basis Dezember 2000) als freiwillige Abfertigung erhält". Er hat auch nicht erwähnt, welche Vordienstzeiten gemeint sind, (was normal üblich ist) welche Vordienstzeiten von wann bis wann angerechnet werden.

Steuerberater: Nein. Der Stand ist so, es hat einen Arbeitgeber, die Firma XYZ gegeben.

Referentin: Frau Y war von 1. Jänner 1972 bis 31. Mai 1974 Angestellte des ZZ Kaufhaus. Dann war sie Angestellte bei der Firma XYZ vom 4. Juni 1974 bis 1991 und dann hat die Frau Y Arbeitslose bezogen von 4. Juni 1991 bis 30. Dezember 1991 und mit 1. Jänner 1992 hat sie beim Herrn X als Angestellte/ technisches Büro begonnen. Dann hat sie vom 1. April 1993 bis 27. Oktober Arbeitslosengeld bezogen. Das waren die Dienstgeber und dann war sie vom 1. November 1993 bis 31. Dezember 1996 die Angestellte beim Herrn X, vom 23. September 1997 bis 6. Dezember 1997 wieder Arbeitslosenbezug, vom 7. Dezember bis 16. Dezember 1997 Krankengeldbezug, vom 17. Dezember 1997 bis 11. Mai 1998 Arbeitslosenbezug, vom 12. Mai 1998 bis 13. Mai 1998 Beihilfe gem. § 20 Abs. 2 Arbeitsmarktförderungsgesetz. Um es weiter zu finalisieren wie die Dienstzeiten der Frau Y gewesen sind, vom 25. Juni 1998 bis 4. Juli 1998 Arbeitslosengeldbezug, vom 24. Juli 1998 bis 26. Juli 2000 Angestellte beim Herrn X und dann vom 1. August 2000 bis 30. November 2000 (das ist das berufungsgegenständliche Jahr) hat sie Arbeitslosengeld bezogen und dann ab 1. Dezember 2000 bis 31. Dezember 2000 war sie als Angestellte beim Herrn X wieder tätig und mit Beginn 2001 war sie dann freie Dienstnehmerin.

Steuerberater: In der Judikatur gibt es den Begriff Kettenarbeitsverträge, die bei mehrmaligen Unterbrechungen eine Zusammenrechnung vorsehen. Hat Strasser ständig publiziert in seiner Literatur und ist auch ein Argument, dass hier zu beachten wäre.

FA: Zum Begriff Kettenverträge möchte ich nichts sagen. Zusammenfassend möchte ich noch sagen, dass es sich um ein Missbrauch der Formen- und Gestaltungsmöglichkeiten nach BAO handelt.

Steuerberater: Missbrauch ist ein Argument, was die Behörde gerne vorbringt um den Sachverhalt zu schmeißen. Das ist die rechtliche Würdigung der Frau Referentin, wo wir dazu nichts abgeben müssen. Es ist die Entscheidung, die ein unabhängiger Richter fällen muss, ob ein Missbrauch vorliegt oder nicht.

Referentin: Gibt es Unterlagen zum berufungsgegenständlichen Dienstverhältnis? Herr X wollte Unterlagen vorlegen und bis dato sind keine Unterlagen vorgelegt worden.

Steuerberater: Es gibt auch andere Lohnkonten, es gibt auch andere Prüfberichte der Krankenkassa, wo diese Dienstverhältnisse klar dokumentiert sind. Weitere Unterlagen gibt es meines Wissens nicht.

Referentin: Gibt es Bankbelege?

Bw.: Die BP hat das geprüft.

Steuerberater: Es müsste aus der Textierung vom Bericht hervorgehen, ob sie ausbezahlt worden sind oder nicht.

.....

Referentin: Gibt es noch Ergänzungen?

Steuerberater: Es ist kein weiteres Vorbringen mehr notwendig, außer dieser bestehende Antrag (Einvernahme der Person, die die Abfertigung erhalten hat).

FA: Es bleibt nur die steuerliche Überlegung über und es ist als Missbrauchsgestaltung einzureihen.

Referentin: Wird hinsichtlich des Dienstverhältnisses, des Tätigkeitsumfanges noch etwas vorgebracht?

Steuerberater: Es wird auf das bisherige Vorbringen verwiesen.

Referentin: Hat der Bw. noch etwas vorzubringen?

Bw.: Ja, hinsichtlich der Senatsbesetzung (Einreichpapier).

Steuerberater: Ich habe es eingangs gesagt, dass hier die Grundrechte bestritten werden, eben zuvor der Senat durch die mündliche Verhandlung automatisch in Senatsbesetzung. Durch die geänderte Rechtslage ohne Information an den Steuerpflichtigen, nämlich ohne Vertretung zu diesem Zeitpunkt, ist ein Recht verloren worden, wo ich auch der Meinung bin,

der Finanzsenat müsse dieses Grundrecht einer Überprüfung durchführen und zum Verfassungsgerichtshof tragen.

FA: Keine weitere Vorbringen.

....."

Die Verhandlung wurde zur weiteren Beweisaufnahme vertagt.

In der Folge wurde die Zeugin Y zur Einvernahme betreffend ihre Dienstverhältnisse bei der Firma, insbesondere betreffend das Dienstverhältnis vom 1. Dezember 2000 bis 31. Dezember 2000 und die Abfertigungsvereinbarung zur niederschriftlichen Einvernahme vorgeladen.

In Beantwortung des Vorhalts teilte der steuerliche Vertreter des Bw. mit Schreiben vom 20. Jänner 2006 folgendes mit und legte folgende Unterlagen vor:

"Auf die Bestellung eines Sachverständigen wird verzichtet, wenn betreffend der Reparaturarbeiten am befestigten Abstellplatz eine Aktivierung mit einer 10 jährigen Nutzungsdauer erfolgt

Das Lohnkonto für das Jahr 1999 und 2000 wird übermittelt.

Weiters wird der Zahlungsbeleg über die Auszahlung an die Dienstnehmerin Y beigelegt. Hieraus ist ersichtlich, dass der Betrag von € 264.000,00 im Jahr 2000 der Dienstnehmerin zugeflossen ist.

Ergänzend ist noch vorzubringen, dass mit diesem ausbezahlten Betrag sämtliche Dienstnehmeransprüche abgegolten wurden. Wie aus der Aktenlage ersichtlich, wurde im Rahmen einer Krankenkassenprüfung festgestellt, dass die Sonderzahlungen nicht ausbezahlt wurden.

Bei der Prüfung wurden die Sonderzahlungen der Beitragsgrundlage unterzogen. Diese sind mit dem nun ausbezahlten Betrag abgegolten. Festzuhalten ist, dass die Zahlung zugeflossen ist und unser Erachtens eine korrekte Abrechnung stattgefunden hat".

Mit Fax teilte der steuerliche Vertreter mit, dass Frau Y zur Zeugeneinvernahme am 31. Jänner 2006 nicht erscheinen werde. Der Grund liege im wesentlichen darin, dass keine Verhandlung ausgeschrieben worden sei. Vom Einvernahmetermin habe er als Vertreter von Herrn X erst am 30. Jänner Kenntnis erhalten. Es sei ihm unmöglich innerhalb eines Tages sich für die Verhandlung vorzubereiten bzw. habe er an diesem Tag bereits vorgeplante Termine, die so kurzfristig nicht verschoben werden können.

Die Vorgangsweise, eine Zeugin ohne Ausschreibung einer mündlichen Verhandlung zu vernehmen sei bedenklich, da der Beschwerdeführer bzw. er als Vertreter in seinem Recht auf Befragung beeinträchtigt sei.

Bei der letzten mündlichen Verhandlung habe er die Einvernahme der Zeugin Y beantragt.

Wenn sie dem Antrag auf Einvernahme der Zeugin nachkommen, so habe dies unter Einhaltung der Verfahrensvorschriften – d.h. in einer Verhandlung – zu geschehen.

Es werde eine Einvernahme in der mündlichen Verhandlung mit gleichzeitiger Belehrung der Zeugin Y, da sie in einem Verfahren gegen ihren Ehemann auszusagen habe, erwartet.

In der Folge wurde die mündliche Verhandlung für den 22. Februar 2006 unter Ladung des Bw, der Zeugin Y sowie der zuständigen Amtspartei ausgeschrieben.

Mit Schreiben vom 07. Februar 2006 ersuchte der steuerliche Vertrter des Bw. den Verhandlungstermin zu verschieben, da sich dieser in den Semesterferien befinden würde und er auf seit länger geplanten Urlaub sei. Aufgrund des komplexen Sachverhaltes sei es schwierig einen Ersatzvertreter zu bestellen.

Die mündliche Verhandlung fand daher am 2. März 2006 statt. Die darüber aufgenommene Niederschrift hat im Wesentlichen folgenden Inhalt:

".....

Referentin: Es ist ein Beweisantrag gestellt worden – Punkt 1- hinsichtlich ABC Beschottung iHv. 35.163,92 S. Es wurde ein Sachverständiger beauftragt, ob er die Sanierung, Reparatur nahe gebracht hat, damit eine Aktivierung gerechtfertigt ist, ansonst ist meines Erachtens ein bestehender Schotterplatz über ein Jahr genützt worden und wurde eben zur besseren Nutzung, zur gefahrlosen Nutzung mit Schotter wieder repariert. Vorweg die Frage wird dieser Beweisantrag aufrecht erhalten?

Steuerberater: Nein wird nicht aufrecht erhalten.

Referentin: Sie haben im Schreiben vom 20. Jänner 2006 diesbezüglich den Standpunkt geändert und beantragt, dass betreffend der Reparaturarbeiten am befestigten Abstellplatz von einer Aktivierung mit einer 10 jährigen Nutzungsdauer auszugehen sei.

FA: Wir erklären uns hinsichtlich der 10-jährigen Nutzungsdauer einverstanden.

.....

Referentin: Dienstvertrag vom 1. Dezember 2000 bis 31. Dezember 2000 sowie die dazugehörige Abfertigungsvereinbarung iHv. 264.000,00 S.

In der letzten mündlichen Verhandlung – 13. Dezember 2005 - wurde ein Beweisantrag eingebbracht mit folgendem Inhalt: Wir haben bei der Krankenkasse die Sozialversicherungsmeldung beantragt aus denen hervorgeht, dass das Dienstverhältnis mit den angeführten Vordienstzeiten zu rechnen ist und das bei der Firma XYZ auf Grund der Kündigung durch die Dienstnehmerin keine Abfertigung gezahlt wurde, wobei seitens des

früheren Arbeitgebers Bemühungen gegeben hätte, dass sie im Unternehmen verbleibt mit Abfertigung. Wird dieser Beweisantrag aufrecht erhalten?

Steuerberater: Ja. Sie haben bei der Krankenkasse schon recherchiert, auf Grund dessen habe ich nicht weiterversucht einen Auszug zu erhalten, weil es schon aktenkundig ist.

Referentin: Es wird angemerkt, dass ein Auszug von der Sozialversicherung vom 5. Dezember 2001 im Akt liegt mit allen Vordienstzeiten der Zeugin Y.

Die Zeugin Y gab in der mündlichen Verhandlung an:

"Ich bin zu einer Zeugenaussage bereit".

Die darüber aufgenommene Niederschrift hat im wesentlichen folgenden Inhalt:

In der Zeit vom 1. Jänner 1992 bis zum 31. Dezember 2000, genau weiß ich die Zeiten nicht mehr, war ich bei meinen Ehegatten beschäftigt. Mein Ehegatte hat mich immer wieder an- und abgemeldet, die genauen An- und Abmeldungszeitpunkte kann ich nicht genau sagen. Schriftliche Unterlagen habe ich nicht mit, aber es liegt alles auf. Hinsichtlich des berufungsgegenständlichen Jahres gebe ich an, dass ich nicht das ganze Jahr angemeldet war. Ich glaube Ende Juli 2000 hat er mich angemeldet. Das genaue Datum kann ich nicht mehr auswendig sagen. Ich korrigiere abgemeldet hat mich der Dienstgeber mit Ende Juli 2000. Ab Ende Juli 2000 war ich arbeitslos gemeldet. Ab 1. Dezember 2000 hat mich der Dienstgeber (Bw.) wieder angemeldet.

Der Ehegatte - Bw. - hat ein Lager angekauft von der Firma x. . Es hat sich dann herausgestellt, dass es Fehlbestände gegeben hat. Daher war es unbedingt erforderlich, dass wir das Lager auf Schuss bringen. D.h. in Form einer Kotrollinventur, bzw ständigem Überprüfen.

.....
Es war beabsichtigt, das Dienstverhältnis von 1. Dezember 2000 bis 31. Dezember 2000 zu befristen. Der Grund war, dass mich mein Ehegatte mit 1.1.2001 als freie Dienstnehmerin angestellt hat damit man mit der Dienstzeit flexibler war.

Das Dienstverhältnis wurde mündlich vereinbart, weitere Vereinbarungen wurden schriftlich nicht getroffen. Mein Tätigkeitsbereich für dieses Monat war die oben genannte Lagerinventur. Eine 35-Stunde-Woche und ein Gehalt von 22.000,00 S war vereinbart. Um den Kollektivvertrag habe ich mich nicht gekümmert. Unterlagen hinsichtlich des Dienstverhältnisses gibt es keine.

Die Abfertigungsvereinbarung wurde mündlich geschlossen. Wie ich beim XYZ gekündigt habe, hat mein Mann (Bw.) in Aussicht gestellt, dass er mich mit 1. Jänner 1992 anstellt.

Dabei wurde mündlich vereinbart, dass er meine Abfertigungsansprüche übernimmt, sprich dass er mir die Vordienstzeiten anrechnet. Ich möchte noch einmal dezidiert feststellen, es gibt keine schriftliche Vereinbarungen hinsichtlich der Vordienstzeiten und der Abfertigungsansprüche. Ich habe einfach damit gerechnet auf Grund dieser Vereinbarung vom 1.1.1992 (beim ersten Dienstverhältnis bei meinem Ehegatten), dass ich eine Abfertigung erhalten werde.

....."

Die Verhandlung wurde von 10.20 Uhr bis 10.35 Uhr unterbrochen.

Referentin: Frage an den Steuerberater: Gibt es noch irgendwelche Ergänzungen zu den Berufungspunkten? Werden Unterlagen noch vorgelegt?

Steuerberater: Nein.

FA: Nein, nur zum Punkt Abfertigung beantragen wir, dass die Abfertigungsberechnung, die unrichtig war, dass man die abändern durch die Unterbrechung der Dienstverhältnisse, dass kein Abfertigungsanspruch entstanden ist. Wir haben die drei Monate anerkannt.

Steuerberater: Ich bin dagegen. Durch diese Änderung des Dienstverhältnisses wurde die Dienstnehmerin sozial schlechter gestellt und es ist ein Zeichen, dass das eben auch fremdüblich ist, Arbeitslosenversicherung, ähnliche Vorteile aus den anderen Dienstbereichen.

Es wird ersucht die Abfertigung in voller Höhe anzuerkennen.

FA: Ich möchte noch etwas einwenden: Das Schreiben von Herrn Steuerberater vom 20.1.2006, der Satz: "Weiters wird der Zahlungsbeleg über die Auszahlung an die Dienstnehmerin beigelegt. Hier ist ersichtlich, dass der Betrag zugeflossen ist. Ergänzend ist noch vorzubringen, dass mit dem ausbezahlten Betrag sämtliche Dienstnehmeransprüche abgegolten sind. Wie aus der Aktenlage ersichtlich wurden im Rahmen einer Krankenkassenprüfung festgestellt, dass die Sonderzahlungen nicht ausgezahlt wurden. Bei der Prüfung wurde zur Beitragsgrundlage das herangezogen. Diese sind nun mit dem ausbezahlten Betrag abgegolten". Ich kann nur einwenden, wenn eine Krankenkassenprüfung ist und die war ja später und dort aufgegriffen wird, dass Sonderzahlungen nicht ausbezahlt werden, dass die in diesem Jahr Betriebsausgaben werden und nicht eine Komprimierung auf das Jahr 2000 komprimiert werden. Bei den 264.000,00 S sind auf jeden Fall die Sonderzahlungen drinnen. Das ist aber nicht so.

Steuerberater: Rechtsauslegung.

FA: Das ist nicht einmal in der Rechtsauslegung so, sondern wenn die Krankenkasse später kommt ist das in diesem Jahr zu handhaben. Wann war die Krankenkassenprüfung?

Das müssen sie wissen?

Steuerberater: Das weiß ich nicht

FA: Die war sicher später. Ich habe keine Unterlagen.

Es sind zwei verschiedene Sachen. Auf der einen Seite die Abfertigungszahlung, auf der anderen Seite eine Nachverrechnung durch die Krankenkasse bzw. das Aufmerksam machen, dass Sonderzahlungen an den Dienstnehmer nicht geflossen sind.

Referentin: Ergebnis der Beitragsprüfung: Datum: 3. Jänner 2001.

Steuerberater: okay

FA: Es betrifft nur das Kalenderjahr streng genommen, 2000 ist die Abfertigung gewesen und 2001 war dann die Prüfung mit dem Abschluss und die Nachverrechnung müsste dann im Jahr 2001 passieren und nicht 2000.

Steuerberater: Es war dann eine endgültig abgeschlossene Sache.

FA: Dann haben wir keine Betriebsausgabe mehr. So wie es drinnen steht, sieht es so aus, dass sie die aliquoten Sonderzahlungen von den 264.000,00 S haben wollen. Habe ich das falsch verstanden?

Steuerberater: Mit dieser Zahlung sind sämtliche Dienstnehmeransprüche abgegolten.

FA: Was heißt das dann?

Referentin: Konkretisieren Sie das bitte.

Steuerberater: Wenn mir einer 264.000,00 S überweist, kann ich nicht sagen, ich habe nur Überstunden aus dem Jahr X oder ich bekomme eine Sonderzahlung aus dem Jahr Y sondern es war eine Abschlagszahlung, auch Abfertigung.

FA: Dann betrifft dieser Betrag diese Endzahlung iHv. 264.000,00 S nur die Abfertigung und es ist vorbei.

Steuerberater: Es betrifft sämtliche Ansprüche.

Referentin: Die 264.000,00 S sind nur für die Abfertigung, sonst nichts.

FA: Er ist dann hinsichtlich Urlaubs- und Weihnachtsgeld umgefallen.

Steuerberater: Es sind mit dem Betrag sämtliche Ansprüche abgegolten.

FA: Jetzt sind wir wieder im Bereich des Möglichen. Wir haben genau definiert, wir haben die Abfertigung 22.000,00 S x 12 = Abfertigung.

Steuerberater: Stimmt nicht.

FA: Es ist so definiert.

Steuerberater: Der Betrag stimmt nicht. $22.000,00 \text{ S} \times 12 - 6\% \text{ ergibt etwas anderes.}$
Folgedessen sind andere Sachen auch abgegolten worden.

FA: Dass die Lohnsteuer einbehalten worden ist und von den $264.000,00 \text{ S}$ nicht abgezogen worden ist und den Arbeitnehmer die Differenz ausbezahlt worden ist, ist etwas anderes. Der Dienstgeber hat die 6% übernommen. Er hat es geschluckt, er hat es selber bezahlt.

FA: Normalerweise bekommt der Dienstnehmer nur die Differenz ausbezahlt. $264.000,00 \text{ S} - \text{ca. } 15.000,00 \text{ S.}$

Steuerberater: Er hat keinen Steuerberater gehabt, das wirst du vielleicht besser wissen.

FA: Er hat im Prüfungszeitraum keinen gehabt.

Steuerberater: Er wollte mit dem Betrag alles abgelten, dh es ist alles vorbei. Ich muss unterscheiden, zwischen freiwilliger und gesetzlicher Abfertigung (steuerlich eine andere Bemessungsgrundlage). Es wurde nicht geprüft. Es ist auch nicht meine Aufgabe es zu prüfen. Sind freiwillige Abfertigungen anders zu behandeln wie die gesetzlichen Abfertigungen? Ich kann nur Vorbringen für dem Bw. war mit den $264.000,00 \text{ S}$ alles abgegolten.

Steuerberater: Es geht darum, kommt man zur Rechtsansicht, dass eine Unterbrechung stattgefunden hat die nicht anzurechnen ist, dann habe ich eine freiwillige Abfertigung bezahlt.

FA: Es ist definiert worden durch die 6% , dass es eine gesetzliche Abfertigung ist. Man kann es nicht umdeuten auf eine freiwillige Abfertigung weil die gesetzliche nicht funktioniert. Das geht einfach nicht.

Steuerberater: Die Zahlung hat stattgefunden, der Geldfluß ist passiert. Jetzt ist es eine Rechtsauslegung wie wird diese Zahlung behandelt. Sie haben die Qual wie behandeln Sie diese Zahlungen.

FA: Zur Abfertigung: Es geht um das, wir haben eine gesetzliche Abfertigungsregelung durch den Herrn X, er hat es gesagt. Meine Frau bekommt die 12 Monatsgehälter von $22.000,00 \text{ S}$ (Letztbezug) gerechnet. Man hat es definiert durch die 6% Lohnsteuerabzug. Es gibt nur eine mündliche Vereinbarung. Gesetzlich und freiwillig gibt es auch. Es gibt alle möglichen Varianten. Mit den 6% hat er als gesetzlich definiert.

Steuerberater: Die 6% stimmen nicht.

FA: Die stimmen schon.

Steuerberater: Es ist eine falsche Verrechnung.

FA: Aber der Bw. wollte es so.

Steuerberater: Wir vermuten, dass es so ist, aber rechnerisch kommt etwas anderes heraus.

FA: Das kann ich mir nicht vorstellen. Ob er dem Dienstnehmer den ganzen Betrag bezahlt und er selber die Lohnsteuer schluckt das ist etwas anderes. Als Aufwand hat er 264.000,00 S drinnen. Er zieht die Lohnsteuer ab.

Steuerberater: Für mich ist der Sachverhalt laut Aktenlage so passiert. Ich habe dem Bw. noch gefragt, und er hat gesagt damit ist alles abgegolten. Wie es rechtlich ausgelegt wird ist nicht meine Aufgabe.

FA: Es ist eine Abfertigungszahlung. Sie bringen es so, in Vertretung von Herrn X , Urlaubsgeld und Weihnachtsgeld müssten auch abgegolten sein oder es ist vorbei.

Steuerberater: Mit den 264.000,00 S hat sie keinen Anspruch mehr.

FA: Das ist nur mündlich gesagt.

Steuerberater: Ja, sie hat auch keine Ansprüche mehr gestellt.

FA: Zwischen Fremden gibt es so eine Methode der Abfertigungszahlung nicht. Die Mündlichkeit kann so viele Variationen und Möglichkeiten erzeugen, die man zwischen Fremden gar nicht haben will. Die Abfertigung

1. ist die Höhe nicht ganz richtig,
2. es steckt eine freiwillige Abfertigung drinnen und eine gesetzliche oder nur eine gesetzliche oder nur eine freiwillige, je nachdem und dann kommt noch dazu, es gibt eine Krankenkassenprüfung und durch die Krankenkassa wird aufgedeckt, dass noch ein Urlaubsgeld ausständig ist und ein Weihnachtsgeld ausständig ist. Ich kann tausend Sachen in diesen Betrag hinein interpretieren.

Steuerberater: Daher ist es zu würdigen, wie dieser Betrag von S 264.000,00 zu behandeln ist. Ich habe versucht zu vertreten, dass es steuerschonend ist, sie haben es zu vertreten, dass es steuerhängig ist.

FA: Nein, das es nach den steuerlichen Gesetzen behandelt wird, aber nicht steuerhängig in diesem Sinn sondern es geht darum, was ist der wirkliche Gehalt. Ist es die wirtschaftliche Betrachtungsweise die wir haben und was ist wirklich passiert. Was der Herr X hinein interpretieren will, das ist eine andere Sache.

Steuerberater: Er hat sie steuerrechtlich als Abfertigung behandelt. Das Finanzamt sagt, es ist keine Abfertigung oder nur ein Teil davon. Das Geld ist trotzdem geflossen. Rückforderung hat es auch keine geben.

FA: Es ist eine andere Sache. Es kann ein Geschenk auch sein.

Steuerberater: Ja auch.

FA: Aber nicht die Variation die du (gemeint Steuerberater) anbietet, es kann der Betrag alles Mögliche sein.

Steuerberater: Herausgekommen ist etwas anderes. Dann kann ich das Rechnen nicht.

FA: Es macht nichts, wenn es falsch berechnet ist. Der Wille ist da.

Steuerberater: Dann ist der Differenzbetrag anders steuerlich zu behandeln.

FA: Das spielt jetzt keine Rolle mehr.

Steuerberater: Sie hat zuviel bekommen, oder er hat gesagt, sie kann es haben, weil sie auch andere Ansprüche gehabt hat.

FA: Wir lehnen es auf jeden Fall ab, dass man durch die Mündlichkeit so viele verschiedene Variationen auf den Tisch bringt.

Steuerberater: Schriftliche Vereinbarungen sind immer besser.

FA: Nicht besser sondern üblich.

Steuerberater: Sie hätten auch im Nachhinein die Urkunde erstellen können. Das haben sie nicht gemacht, weil es falsch wäre, weil es Urkundenfälschung wäre. Wenn es nicht geglaubt wird oder wenn die Sache so ist, dass man sagt, es ist einfach denkunmöglich, dann werden wir es in der Entscheidung akzeptieren. Herr X muss entscheiden, ob er zum VwGH geht, das ist nicht mein Job, was er tut oder auch nicht, ich habe meinen Teil vorgebracht, was er dann macht liegt nicht in meiner Hand.

FA: Ich wollte nur den Satz aufklären, denn du (gemeint Steuerberater) so lapidar hineingeschrieben hast.

Steuerberater: Zu dem gibt es den unabhängigen Finanzsenat.

Referentin: . Gibt es jetzt noch irgendwelche Vorbringen hinsichtlich der Berufungspunkte?

FA: Nein.

Steuerberater: Nein, wie im Vorbringen wird beantragt, der Berufung stattzugeben.

Die Referentin schließt das Beweisverfahren und verkündet den Beschuß dass gemäß § 287 Abs 4 BAO die Berufungsentscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt

Über die Berufung wurde erwogen:

Punkt 1) Antrag vom 27. September 2005 auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung mit Senatsbesetzung:

In der Berufung vom 04. April 2002 beantragte der Bw. "vorbehaltlich die Durchführung einer mündlichen Verhandlung". Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat am 04. April 2003 zur Entscheidung vorgelegt.

Auf Grund des Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetzes, BGBI 2002/97 liegt seit 1. Jänner 2003 die Entscheidungskompetenz beim neu errichteten unabhängigen Finanzsenat.

Im Schreiben vom 27. September 2005 beantragte der Bw. die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung **mit Senatsbesetzung**:

Dazu wird folgendes ausgeführt:

Gemäß § 282 Abs 1 BAO obliegt grundsätzlich die Entscheidung über die Berufung dem Referenten. Die Zuständigkeit des gesamten aus vier Mitgliedern bestehenden Berufungssenates besteht auf Antrag der Partei oder Verlangen des Referenten.

§ 282 Abs. 1 BAO tritt mit 1. Jänner 2003 in Kraft und ist auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen anzuwenden (§ 323 Abs 10 BAO).

Dies gilt auch für die eingebrachte Berufung des Bw. vom 04. April 2002.

§ 323 Abs 12 BAO enthält ua folgende Übergangsregelung:

Für am 1. Jänner 2003 unerledigte Berufungen können Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat (Abweichend von § 282 Abs 1 Z 1 BAO, somit auch außerhalb einer Berufung, eines Vorlageantrages bzw einer Beitrittserklärung) bis 31. Jänner 2003 gestellt werden. Solche Anträge sind unabhängig davon zulässig, ob nach bisheriger Rechtslage über die Berufung monokratisch oder durch Berufungssenat zu entscheiden war. (Ritz, BAO, Kommentar, 3.überarbeitet Auflage, § 282, 13f). Ein solcher Antrag kann bereits ab In-Kraft-Treten des § 323 Abs 12 BAO (somit ab dem Tag der Kundmachung des AbgRmRefG im Bundesgesetzblatt daher erstmals am 26. Juni 2002 gestellt werden). Er wirkt allerdings erst ab 1. Jänner 2003.

Unterbleibt ein solcher (fristgerechter) Antrag, so sind auch jene Berufungen , für die nach den §§ 260 Abs 2 und 261 BAO (aF) Senatszuständigkeit bestanden hat, ab 1. Jänner 2003 monokratisch zu erledigen.

Aufgrund der obigen Darlegungen war der am 27. September 2005 eingebrachte Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung **mit Senatsbesetzung** verspätet, sodass eine mündliche Verhandlung vor der Referentin gemäß § 282 Abs 1 BAO stattzufinden hat.

Punkt 2) ABC Schotterung iHv S 35.163,92

Der Bw. schränkte sein Berufungsbegehren ein und beantragte – Schreiben vom 20. Jänner 2006 sowie mündliche Verhandlung vom 2. März 2006 - die Reparaturarbeiten für die Abstellplatzbefestigung als eigenständiges Gut zu aktivieren mit einer Nutzungsdauer von 10 Jahren. Das Finanzamt erklärt sich mit dieser Vorgangsweise einverstanden.

Folgendes wird dazu ausgeführt:

Aufwendungen auf ein Grundstück sind auf den Grund und Boden zu aktivieren und teilen dessen steuerliches Schicksal, wenn sie Nutzbarkeit und Wert des Grundstücks erhöhen. Das gilt laut herrschender Meinung für Aufschließungskosten und Planierungskosten.

Aufwendungen für Betonierungs- und Asphaltierungsarbeiten bzw. Schotterungsarbeiten sind zu aktivieren (selbständig bewertbare abnutzbare Anlagegüter oder einheitliches abnutzbares Anlagegut)

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer ist abhängig von der Dauer der technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit im Betrieb. Amtliche Erfahrungssätze für derartige Anlagegüter sind nicht vorhanden. Einen Anhaltspunkt liefert dazu die deutsche amtliche AfA-Tabelle.

Der Grund und Boden wurde mit Kaufvertrag vom 05. Oktober 1999 angeschafft

Der Bw. konnte im Zuge des Beweisverfahrens glaubhaft machen, dass der Grund und Boden als Abstellplatz genutzt wurde. Aufgrund der vorliegenden Unterlagen war ersichtlich, dass die Abstellfläche schon geschottert war (es war ein Teil einer Schottergrube) und der Grund und Boden für den Gewerbebetrieb – Abstellen von Containern bzw als Lagerfläche. etc . genutzt wurde. Im Jahr 2000 mußte von seiten des Bw. ca 200 m³ Schotter aufgebracht werden, zumal "es den Lohnfrächter nicht mehr möglich war mit den großen LKWs ohne Gefahr auf dem Abstellplatz die Container bzw. Lagegut abzustellen, aufzuladen und umzudrehen aufgrund der vorliegenden Unebenheiten und Löcher". Mit der genannten Schottermenge sollte der Platz geschottert und befestigt werden, sodass ein gefahrloses Befahren und Benützen wieder gewährleistet ist.

Da von seiten der Amtspartei nicht nachgewiesen bzw. glaubhaft dargelegt werden konnte, dass es sich um eine grundsätzliche Maßnahme gehandelt hat, die die Nutzbarkeit und den Wert des Grund und Bodens erhöht hatte, waren die Aufwendungen – in Höhe von S 35.163,92 - nicht auf den Grund und Boden sondern als Aufwendungen für Schotterungsarbeiten, bzw. Befestigung als selbständiges bewertbares abnutzbares Anlagevermögen zu aktivieren.

Hinsichtlich der Nutzungsdauer für die Schotterplatzbefestigung bzw. Schotterung des Grundstückes geht der Unabhängige Finanzsenat von der 10 jährigen Nutzungsdauer aus, zumal keine Einwendungen gegen eine 10 jährige Nutzungsdauer vorgebracht wurden.

Laut Unterlagen wurde im Zeitraum Oktober/November 2000 die Beschotterung durchgeführt, sodass im berufungsgegenständlichen Jahr die Halbjahresafa gem § 7 EStG zum Ansatz kommt.

S 35. 163,92: 10 Jahr ND = 3.516,39 S

Halbjahresafa: 1.758,20

Betriebsausgabe: S 1.758,20

Punkt 3) Dienstverhältnis vom 1. Dezember 2000 bis 31. Dezember 2000 in Höhe von S 22.000,00 und Abfertigungsvereinbarung in Höhe von S 264.000,00

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

Strittig ist, ob das zwischen den Ehegatten vereinbarte Dienstverhältnis vom 1. Dezember 2000 bis 31. Dezember 2000 sowie die erfolgte Abfertigungsvereinbarung als Betriebsausgaben anzuerkennen sind.

Unstrittig ist, dass es sich dabei um eine Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen handelt, und daher die Angehörigenjudikatur des VwGH zur Anwendung kommt.

Bei Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen (die im gegenständlichen Fall unzweifelhaft vorliegen; vgl. § 25 BAO) steht die Abgrenzung zwischen betrieblicher Veranlassung (§ 4 Abs 4 EStG 1988) und lediglich aus dem Naheverhältnis heraus erklärbaren Zahlungen (dem Grunde oder der Höhe nach; freiwillige Zuwendung gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 als Einkommensverwendung) im Vordergrund.

Lehre und Verwaltungspraxis gehen insbesondere bei - dem ersten Anschein nach - unangemessenen Gestaltungen von einer Art "Splitting" aus, das dazu dienen soll, Einkunftssteile auf nahestehende Personen zu verschieben, die ihrerseits keiner oder einer nur geringen Einkommensteuerbelastung unterliegen (*Doralt/Renner*, Einkommensteuergesetz, Kommentar⁸; § 2 Tz 159; EStR 2000 Rz 1127). Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert (VwGH 27.4.2000, 96/15/0185), und dazu führt, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (VwGH 18.10.1995, 95/13/0176). Daher müssen - wie

im Ergebnis auch der Bw. anführt - eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen.

Die Judikatur über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beruht auf der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084).

Aus Sicht der Anerkennungskriterien derartiger Verträge müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen (VwGH 7.12.1988, 88/13/0099; *Doralt/Renner*, a.a.O.; § 2 Tz 160). Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit (VwGH 26.1.1999, 98/14/0095) - im Steuerrecht nur dann anerkannt, wenn sie

- a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung),
- b) eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und
- c) zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Die vom VwGH aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung vielmehr im Rahmen der Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen. Begründet werden die an Angehörigenvereinbarungen gestellten Anforderungen vor allem damit, dass zum einen das zwischen Familienangehörigen typischwerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessensgegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, und zum anderen mit der Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits (vgl VwGH 1.7.2003, 98/13/0184).

Bei Ehegatten ist zudem zu berücksichtigen, dass diese gemäß § 90 ABGB zum Beistand verpflichtet sind und ein Ehegatte im Erwerb des anderen mitzuwirken hat, soweit dies ihm zumutbar ist und es nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich und nicht anderes vereinbart ist. Bei der Mitwirkung der Ehegattin ist im allgemeinen davon auszugehen, dass diese ihre tatsächliche Grundlage in aller Regel nicht in eigenen erwerbswirtschaftlichen Erwägungen, sondern in erster Linie in der ehelichen Lebensgemeinschaft findet.

Ertragsteuerlich ist der wahre wirtschaftliche Gehalt der Leistungsbeziehungen der rechtlichen Würdigung zugrunde zu legen. Die relevanten abgabenrechtlichen Vorschriften stellen nicht

auf die zivilrechtliche Gestaltung ab. Bei unklaren Vertragsgestaltungen hat derjenige zur Aufklärung beizutragen, der sich daruf beruft (VwGH 29.6.1995, 93/15/0115).

Vorweg wird festgehalten:

Unstrittig steht fest, dass das am 24. Juli 1998 begonnene Dienstverhältnis mit der Ehegattin am 26. Juli 2000 beendet wurde, zumal laut Bw. im Unternehmen für sie keine Arbeit vorhanden war. In der Folge bezog die Ehegattin von 30. Juli 2000 bis 30. November 2000 Arbeitslosenunterstützung .

Mit 1. Dezember 2000 wurde die Ehegattin mit mündlichen Dienstvertrag und einer Abfertigungsvereinbarung als kfm. Angestellte eingestellt.

Auf die genauen Tätigkeiten und Modalitäten des mündlich vereinbarten Dienstverhältnisses- vom 1. Dezember 2000 bis 31. Dezember 2000 sowie auf die Modalitäten der mündlich geschlossene Abfertigungsvereinbarung angesprochen gab der Bw folgendes an:

Meine Ehegattin sei als kfm Angestellte angestellt worden. Ihr Tätigkeitsbereich umfasste die stichprobenartige Überprüfung des Ersatzteilelagers BMW aufgrund der von BMW dem Bw. übergebenen Unterlagen. Das Dienstverhältnis sei nur für den Dezember 2000 vereinbart worden mit einem Bruttoarbeitslohn von S 22.000,00 für 35 Wochenstunden. Für die Ehegattin gelte der Kollektivvertrag in Anlehnung der Metallverarbeitung, mit der Gehaltseinstufung in die Verwendungsgruppe IV. Sonstige Vereinbarungen habe es nicht gegeben.

Hinsichtlich der Modalitäten für die Abfertigungsvereinbarung gab der Bw. an, dass mit 1.12.2000 vereinbart wurde, dass "meine Ehegattin mit 31.12.2000 unter Einbeziehung der gesamten Vordienstzeiten das 12 fache Monatsentgelt (Basis Dezember 2000) als freiwillige Abfertigung erhält".

Diese verwandtschaftlichen Beziehungen rechtfertigen auf jeden Fall diese Zahlungen einer näheren Betrachtung zu unterziehen.

- **Publizität**

Ausreichende Publizität ist an sich keine Besonderheit für Familienverträge, sondern allgemein für die steuerliche Anerkennung von Verträgen erforderlich (*Ruppe, Familienverträge*², 115, 119). Schriftform des Vertrags ist zwar - so wie auch der Bw. zutreffend anführt - nicht unbedingt erforderlich (vgl. auch EStR 2000 Rz 1132), allerdings kommt ihr im Rahmen der Beweiswürdigung besondere Bedeutung zu. Liegt keine schriftliche Vereinbarung vor, müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (VwGH 8.9.1992, 87/14/0186; VwGH 1.7.1992, 90/13/0169).

Art und Mittel des Nachweises des Vertragsabschlusses stehen dem Abgabepflichtigen frei, er muss jedoch auch für außenstehende Dritte erkennbar sein. Nur in Fällen absoluter Üblichkeit der Schriftformwahl führt deren mangelnde Einhaltung i.d.R. zur Nichtanerkennung des Vertrages (VwGH 14.9.1977, 0027, 0162/77 zu einem zwischen Ehegatten abgeschlossenen Darlehensvertrag).

Bei einem Dienstvertrag hat die Abfuhr von Lohnabgaben und die Anmeldung zur Sozialversicherung zwar Indizwirkung für dessen Vorliegen (VwGH 16.12.1997, 96/14/0099; VwGH 2.2.2000, 99/14/0082), doch ist davon auszugehen, dass die Beteiligten gerade bei "vorgetäuschten" Vertragsverhältnissen formale Belange beachten werden (VwGH 17.9.1996, 92/14/0161; *Doralt/Renner*, a.a.O. § 2, Tz 162). Die Notwendigkeit einer Leistung bewirkt alleine keine Publizität (VwGH 19.5.1993, 91/13/0045 zu Büro- und Schreibarbeiten der Ehegattin eines Finanzberaters).

Publizität bedeutet somit grundsätzlich rechtzeitige und vollständige Bekanntgabe von Vereinbarungen und Leistungsbeziehungen.

Im Zuge des Beweisverfahrens hat sich herausgestellt, dass hinsichtlich des strittigen Dienstverhältnisses und der Abfertigungsvereinbarung keine Unterlagen existieren bzw nie existiert haben. Dies hat auch die Zeugin Y – Ehegattin und Dienstnehmerin - in der mündlichen Verhandlung am 2. März 2006 ausgesagt (".... Unterlagen hinsichtlich des Dienstverhältnisses gibt es keine"..... "Ich möchte noch einmal dezidiert feststellen, es gibt keine schriftlichen Vereinbarungen hinsichtlich der Vordienstzeiten und der Abfertigungsansprüche.").

Auch weitere Unterlagen wie etwa Zeitaufzeichnungen etc fehlen gänzlich, sodass das Dienstverhältnis und auch die mündliche Abfertigungsvereinbarung nach außen nicht ausreichend zum Ausdruck kam. Es gibt auch keinerlei Hinweise über die zeitliche Lagerung der geleisteten Arbeitsstunden oder über die Vorgehensweise im Falle von Mehr oder Minderleistungen.

Auch wenn der Bw. behauptet, dass der von ihm am 27. September 2005 vorgelegte Kollektivvertrag für "Metaller" vom 1. Jänner 2000 angewendet worden sei und eine Einstufung in die Verwendungsgruppe IV erfolgte, so muß dem entgegengehalten werden, dass von der Zeugin die Anwendung dieses Kollektivvertrages in keiner Weise bestätigt wurde. In der mündlichen Berufungsverhandlung gab sie, gefragt nach dem für sie geltenden Kollektivvertrag, an, "dass sie sich nie um einen Kollektivvertrag gekümmert hat".

Im übrigen wurde vom Bw. die Gehaltseinstufung nie näher erläutert und nachgewiesen.

Aus dem vorgelegten Lohnkonto für das Jahr 1999 und 2000 sind nur die Gehälter, - auch das strittige Gehalt - sowie die Abzüge für die Sozialversicherung ersichtlich. Anmerkungen hinsichtlich Einstufung in den Kollektivertrag, sonstige Bezüge sowie Anmerkungen hinsichtlich einer Abfertigungsvereinbarung fehlen gänzlich. Auch ein etwaiger Lohnzettel der Aufschlüsse hinsichtlich sonstiger Bezüge – zB Abfertigungszahlungen - etc geben hätte können, wurde nicht vorgelegt.

Wenn auch diesbezüglich die Schriftlichkeit nicht unbedingt erforderlich ist, ist sie doch ein wesentliches Beweismittel. Dass die Ehegattin bei der Sozialversicherung gemeldet war, kann als wesentliches Indiz für das Bestehen eines Dienstverhältnisses nicht gewertet werden (VwGH 16.12.1997, 96/14/0099).

Auch die Überweisung des Gehaltes und einer "Abfertigungssumme" in Höhe von S 264.000,00 auf das Konto der Dienstnehmerin reicht alleine nicht aus, um solche mündliche Vereinbarungen ausreichend nach außen zu dokumentieren, zumal gerade bei solchen Vereinbarungen auf formale Belange besonders Bedacht genommen wird.

Eindeutige Aufzeichnungen hinsichtlich wesentlicher Modalitäten betreffend das Dienstverhältnis, wie etwa Regelungen für Mehr-, bzw. Minderleistungen, Dienstzeit, Kündigung, Abfertigungsvereinbarungen, etc fehlen. Der Bw. selbst hat bei der Einvernahme, am 31. August 2005 zugegeben, dass es "keine sonstige Vereinbarungen" gegeben hat.

Im übrigen wurde auch ein allfälliges In Kontakt - Treten mit außenstehenden Dritten – Ehegattin als Dienstnehmerin mit fremden Unternehmer – weder vom Bw. noch von der Zeugin behauptet.

Aufgrund der obigen Ausführungen fehlt es an der Publizität - der vom VwGH aufgestellten Voraussetzung - für die Anerkennung des strittigen Dienstverhältnisses und der mündlichen Abfertigungsvereinbarung.

Da somit im gegenständlichen Fall die - teils gegenüber üblichen Dienstverhältnissen doch einige Besonderheiten aufweisenden - Vertragsinhalte nicht ausreichend zum Ausdruck gekommen sind, wirkt sich dieser Umstand zu Lasten des Bw. aus; denn an ihm wäre es gelegen, diese Umstände - nicht erst im Nachhinein hin - zu dokumentieren.

- **Klarer, eindeutiger und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt**

Zwar ist bei zweifelhaftem Vertragsinhalt der behaupteten Vereinbarung die Anerkennung nicht generell zu versagen, doch gilt die allgemeine Beweisregel, dass bei unklaren Rechtsgestaltungen der sich auf sie Berufende zu ihrer Aufklärung besonders beizutragen hat (Ruppe, Familienverträge², 119) und diese somit zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen (VwGH 23.5.1978, 1943, 2237/77; Doralt/Renner, a.a.O., § 2, Tz 163). Die Rechtsprechung

vertritt aber auch einen strengeren Standpunkt: sie anerkannte einen zwischen Eltern und minderjährigem Sohn abgeschlossenen Kaufvertrag deshalb nicht, weil die aus dem Vertragsverhältnis resultierenden Rechte und Pflichten nicht eindeutig festgelegt waren (VwGH 22.9.1992, 88/14/0074, 1993, 130):

Unklare vertragliche Verhältnisse werden durch widersprüchliche Behauptungen in späteren Eingaben unglaubwürdiger.

Damit ein Dienstverhältnis überhaupt anzuerkennen ist, ist eine deutliche Fixierung der wesentlichen Leistungsbestandteile und Aufgabengebiete gefordert.

Klarer Inhalt eines Dienstvertrages sowie auch einer Abfertigungsvereinbarung bedeutet, dass die wesentlichen Vertragsinhalte wie etwa Arbeits und Tätigkeitsumfang, wöchentliche Arbeitzeit, Regelungen über das Gehalt bzw. sonstige Vergütungen sowie auch Bestimmungen über allfällige Mehrarbeiten zu regeln sind.

Um daher ein Dienstverhältnis sowie eine Abfertigungsvereinbarung mit der Ehegattin steuerlich anerkennen zu können, bedarf es einer Gestaltung der Dinge, die keine Zweifel an der erbrachten Leistung und dem tatsächlich dafür geleisteten Entgelt bestehen lässt und die im Einzelfall sohin die Annahme rechtfertigt, dass die Mitwirkung der Ehegattin über die eheliche Beistandspflicht hinausgeht.

Im gegenständlichen Fall liegen keine Merkmale eines echten Dienstverhältnisses vor. Durch den allgemein gehaltenen und eingeschränkten Tätigkeitsbereich ersetzt die Ehegattin keine sonstige Arbeitskraft.

Denn was das Tätigkeitsfeld der Ehegattin betrifft, ist - wie bereits im Zusammenhang mit der Publizitätswirkung bemerkt - ebenfalls kein klarer und eindeutiger Inhalt nicht erkennbar, zumal etwa das "stichprobenartige Überprüfung des Ersatzteilelagers" kein Merkmal eines Dienstverhältnisses ist.

Auch die widersprüchlichen Aussagen des Bw. (selbst) über den Tätigkeitsbereich der Ehegattin etwa "stichprobenartige Überprüfung des Ersatzteilelagers" einerseits oder "umfangreiche Überprüfungen" andererseits sowie auch die Aussage der Ehegattin hinsichtlich ihres Tätigkeitsbereiches "Der Bw. hat ein Lager angekauft von der Firma x. . Es hat sich dann herausgestellt, dass es Fehlbestände gegeben hat. Daher war es unbedingt erforderlich, dass wir das Lager auf Schuss bringen (ständiges Überprüfen, Kontrollinventur)" zeigen auf, dass keine eindeutige Regelung hinsichtlich des Tätigkeitsbereiches der Ehegattin gegeben war, um darunter ein fremdübliches Dienstverhältnis zu subsumieren.

Tätigkeiten im eigentlichen Berufsbild als kfm Angestellte wurden, von den behaupteten "Überprüfungstätigkeiten" abgesehen - von der Ehegattin offenbar nicht verrichtet.

Denn, dass die Ehegattin Aufgaben zu erledigen hatte zB im Einkauf, Verkauf, Rechungswesen, Schreibarbeiten etc, wurde vom Bw. nicht eingewendet und behauptet.

Auch das sonstige Modalitäten, die normalerweise zu einem Dienstverhältnis gehören – wie etwa Regelungen hinsichtlich Mehrleistungen, Dienstzeiten, Kündigung bzw -fristen, sonstige Bezüge etc-vereinbart wurden, wurde vom Bw. dahingehend beantwortet- (Niederschrift vom 31. August 2005), dass es "keine sonstigen Vereinbarungen" gegeben hat.

Unklar gestaltet ist das Vertragsverhältnis auch hinsichtlich Regelung und Abgeltung der behaupteten Dienstzeit im Ausmaß von 35 Wochenstunden. So ist zB nicht erkennbar, welches Stundenausmaß als Normalarbeitszeit vereinbart wurde, ob bzw. in welchem Ausmaß Überstunden abgegolten werden, was mit einer zeitlichen Mehrleistung ist, ob sie finanziell abgegolten wird bzw ob es diesbezüglich einen Zeitausgleich gibt usw.

In diesem Zusammenhang ist auch anzuführen, das der Bw. zur Argumentation des Finanzamtes "Ein eindeutiger Nachweis über den tatsächlichen Zeitaufwand der angestellten Ehefrau konnte nicht erbracht werden" nichts (gegenteiliges) vorgebracht hat. Auch ein Nachweis über die tatsächliche Erbringung der behaupteten, bloss allgemein umschriebenen Tätigkeit der Ehegattin fehlt.

Dass der Kollektivvertrag für Metaller zur Anwendung gekommen ist, wurde auch nicht glaubhaft begründet, zumal vom Bw. nicht dargestellt wurde, dass der - allgemein gehaltene - Tätigkeitsbereich der Ehegattin mit den im Kollektivvertrag angeführten Tätigkeitsmerkmale vergleichbar ist.

Eine Einstufung in die Verwendungsgruppe IV gilt nämlich nur für Angestellte, die schwierige Aufgaben verantwortlich selbstständig ausführen, wozu besondere Fachkenntnisse und praktische Erfahrungen erforderlich sind bzw ferner für Angestellte, die regelmäßig und dauernd mit der Führung, Unterweisung und Beaufsichtigung von Angestelltengruppen (zwei bis fünf Angestellte, worunter sich Angestellte der Verwendungsgruppe III befinden müssen) beauftragt sind.

Dass solche – genannten - Tätigkeiten von der Ehegattin verrichtet wurden, wurde nicht behauptet.

Der allgemein gehaltene und eingeschränkte Tätigkeitsbereich der Ehegattin stellt somit nur einen allgemeinen unverbindlichen Rahmen einer Vertragsgestaltung dar .

Mit einer fremden Dienstnehmerin wäre ein solcher Vertrag mit einem so eingeschränkten Aufgabengebiet nicht vereinbart worden. Denn es fehlt gerade an diesen deutlichen Fixierungen und Aufgabenzuteilungen - die von der Rechtsprechung – gefordert werden.

Widersprüchliche Aussagen gibt es auch hinsichtlich des Zeitpunktes der genannten Abfertigungsvereinbarung zumal einerseits die Ehegattin am 2. März 2006 ausgesagt hatte, dass "wie ich beim XYZ gekündigt habe, hat mir mein Mann in Aussicht gestellt, dass er mich mit 1. Jänner 1992 anstellt. Dabei wurde mündlich vereinbart, dass er meine Abfertigungsansprüche übernimmt, dass er mir die Vordienstzeiten anrechnet. Ich habe einfach damit gerechnet auf Grund dieser Vereinbarung vom 1. Jänner 1992 (also beim ersten Dienstverhältnis bei meinem Ehegatten), dass ich eine Abfertigung erhalten werde." Und andererseits gab der Bw. niederschriftlich zu Protokoll am 31. August 2005, dass die Abfertigungsvereinbarung mündlich mit 1. Dezember 2000 so vereinbart wurde, dass "meine Ehegattin mit 31. Dezember 2000 unter Einbeziehung der gesamten Vordienstzeiten das 12fache Monatsentgelt (Basis Dezember 2000) als freiwillige Abfertigung erhält."

Dabei ist es nicht nachvollziehbar und widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung, dass sich der Ehegattin einerseits an die im Jahr 1992 mündlich geschlossene Abfertigungsvereinbarung noch ganz genau erinnert und andererseits ihr die Erinnerung fehlte, wenn es um die Frage ging, wann die einzelnen Dienstverhältnisse bei ihren Ehegatten begonnen und auch wieder geendet haben (..... Seit 1. Jänner 1992 bis zum 31. Dezember 2000, genau weiß ich die Zeiten nicht, aber mein Mann hat mich zwischendurch wieder abgemeldet, wann er mich genau abgemeldet hat, kann ich nicht sagen"....."die genauen An- und Abmeldungszeitpunkte kann ich nicht genau sagen".....).

Ergänzend ist auch festzuhalten, dass nicht eindeutig geregelt war, welche Vordienstzeiten überhaupt angerechnet werden sollten bzw anzurechnen waren.

In der mündlichen Berufungsverhandlung gab der Bw. an, dass es sich nur um die Vordienstzeiten bei der Firma XYZ gehandelt habe. Aufgrund der vorliegenden Unterlagen steht fest, dass die Ehegattin von 04. Juni 1974 bis 31. Mai 1991, - dass sind in etwa 17 Jahre - bei der Firma XYZ tätig war. Berücksichtigt wurden zumindest 25 Jahre, wenn "laut Bw. das 12fache des Letztbezuges" mündlich vereinbart wurde.

Somit ist es auch naheliegend, dass eine klare und eindeutige Vereinbarung hinsichtlich der Abfertigung nicht vorlag.

Dass mit diesem Betrag von S 264.000,00 sämtliche Dienstnehmeransprüche abgegolten wurden - wie etwa Nachzahlungen der Krankenkassa, diverse Sonderzahlungen - kann entgegen der Behauptung des steuerlichen Vertreters aus dieser mündlichen Abfertigungsvereinbarung nicht abgeleitet werden. Diese Behauptung wurde nämlich durch nichts bewiesen.

Außerdem fehlt es an einem zeitlichen Zusammenhang zwischen der Abfertigungsvereinbarung und der "Abgeltung sämtlicher Dienstnehmeransprüche", zumal die von der

Krankenkasse geforderten Nachzahlungen erst im Jahr 2001 – also nach der Beitragsprüfung datiert mit 3. Jänner 2001 vakant und bekannt wurden.

Zum Einwand des steuerlichen Vertreters, dass es nicht seine Aufgabe sei, wie dieser Betrag von S 264.000 zu behandeln sei, ist zu entgegnen, dass bei unklaren Vertragsgestaltungen, diese liegen im gegenständlichen Berufungsfall jedenfalls vor, derjenige zur Aufklärung beizutragen, der sich darauf beruft (VwGH 29.6.1995, 93/15/0115).

§ 23 Abs. 1 AngG lautet: Hat das Dienstverhältnis ununterbrochen drei Jahre gedauert, so gebührt dem Angestellten bei Auflösung des Dienstverhältnisses eine Abfertigung. Diese beträgt das Zweifache des dem Angestellten für den letzten Monat des Dienstverhältnisses gebührenden Entgeltes und erhöht sich nach fünf Dienstjahren auf das Dreifache, nach zehn Jahren auf das Vierfache, nach fünfzehn Jahren auf das Sechsfache, nach zwanzig Dienstjahren auf das Neunfache und nach fünfundzwanzig Dienstjahren auf das zwölffache des monatlichen Entgeltes.

Alle Zeiten, die der Angestellte in unmittelbar vorausgegangenen Dienstverhältnissen als Arbeiter oder Lehrling zum selben Dienstgeber zurückgelegt hat, sind für die Abfertigung zu berücksichtigen.....

Dazu ist anzumerken, dass gemäß § 23 Abs 1 AngG – gegenteiliges wurde vom Bw. nicht vorgebracht – für das am 24. Juli 1998 begonnene und am 26. Juli 2000 geendete Dienstverhältnis der Ehegattin keine gesetzliche Abfertigung zusteht, da die zeitliche Komponente - das Dienstverhältnis hat nicht ununterbrochen drei Jahre gedauert- fehlt.

Weiters wird angemerkt, dass die Voraussetzungen iSd § 23 AngG für die Zusammenrechnung der Zeiten aller beim Bw. absolvierten Arbeitsverhältnisse betreffend Ehegattin nicht vorliegen, denn laut OGH (19.3.2003, 9 OB A 21/03h) hat eine Zusammenrechnung nur dann zu erfolgen, wenn eine verhältnismäßig kurze Frist zwischen dem Ende des einen und dem Beginn des nächsten Arbeitsverhältnisses liegt und die Umstände auf eine sachliche Zusammengehörigkeit der beiden Arbeitsverhältnisse hindeuten. Bei einer Unterbrechung von 25 Tagen wurde die Zusammenrechnung abgelehnt

Umstände die auf eine sachliche Zusammengehörigkeit der Arbeitsverhältnisse im konkreten Fall schließen lassen, wurden vom Bw. nicht vorgebracht. Außerdem steht der Ehegattin schon mangels der notwendigen zeitlichen Voraussetzungen keine Abfertigung zu , da die Arbeitsverhältnisse länger als 25 Tage unterbrochen waren, zumal die Ehegattin immer wieder (für ein paar Monate) Arbeitslosenunterstützung bezogen hat.

Konkrete Ausführungen bzw. ob die Voraussetzungen für Kettenarbeitsverträge vorliegen fehlen.

Fremdvergleich

Maßgeblich ist die "*im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis*" (VwGH 21.3.1996, 95/15/0092). Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt; im letzten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft. Es ist ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüber stehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149, 0151). Dabei ist eine zweifache Prüfung dahingehend vorzunehmen, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre, sodann hat sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (E 13.12.1988, 85/13/0041).

Einzelne unübliche Bedingungen zwischen nahen Angehörigen führen nicht unbedingt dazu, dass ein tatsächlich durchgeführtes Geschäft steuerlich nicht anerkannt wird; maßgeblich ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten, denen je nach Lage des Falles unterschiedliche Bedeutung zukommen kann (BFH, BStBl 1997 II 196). Fremdunüblich ist etwa die Abhängigkeit der Höhe des Entgelts bzw des Arbeitsumfangs vom Erreichen steuerlicher Grenzen (VwGH 21.3.1996, 92/15/0055, zur Bagatellregelung des § 21 Abs 6 UStG 1972 sowie RME, ÖStZ 1993, 175 zur Niederlegung der Arbeit ab Übersteigen einkommensteuerlich beachtlicher Beträge; *Doralt/Renner*, a.a.O. § 2, Tz 166/1);

Grundlage von Leistungen im Familienverband sind idR nicht Entgeltsvorstellungen, sondern andere Beweggründe (z.B. Erbringung eines Beitrages zur Befriedigung der Familienbedürfnisse). Bei einer derartigen Mitarbeit ohne besondere vertragliche Verpflichtung, welche die o.g. Kriterien nicht erfüllt, sind dadurch veranlasste Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 nicht abzugsfähig (VwGH 4.9.1992, 91/13/0196; *Doralt/Renner*, a.a.O. § 2, Tz 167).

Letztlich mangelt es bei dem Dienstverhältnis und der Abfertigungsvereinbarung auch an der erforderlichen Fremdüblichkeit .

Laut Rechtsprechung (VwGH 23.02.1994, 92/15/0158) sind Vereinbarungen von Nebenleistungen (Pensionszusagen, Versicherungen etc) bei Unternehmen mit einem Umsatz von ca 3 Millionen S unüblich sind.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich beim Bw. um ein kleines Unternehmen mit Umsätzen iHv ca 2,2 Mio S (1998), ca 2,4 Mio S (1999) und ca 2,7 Mio S im Berufungsjahr – mit Einkünften aus Gw iHv ca 220.000S (1998), 98.000,00 (1999) und iHv 167.000,00 lt Bescheid vom 3.10.2001 sowie einer (Teilzeit)Angestellten. Unter Berücksichtigung der Einkünfte- und Umsatzsituation ist es im allgemeinen Wirtschaftsleben nicht geübte Praxis einer (Teilzeit)Beschäftigten eine freiwillige Abfertigung in Höhe von S 264.000,00 auszubezahlen,

Da hilft auch die Argumentation des Bw., "dass die Gattin vorher noch keine Abfertigung bezogen hat " nicht.

Erschwerend kommt noch hinzu, dass der Bw. gegen die Behauptung des Finanzamtes "Eine solche Vorgangsweise ist nur denkbar, wenn der wie bei fremden Vertragspartnern übliche Interessensgegensatz fehlt, und es sich um Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen handelt, sodass diese Darstellung letztendlich gewählt wurde, um sich steuerliche Vorteile ungerechtfertigt zu verschaffen" nichts wesentliches vorgebracht hat.

Auch auf die Frage, ob er mit einer fremden Dienstnehmerin solche Vereinbarungen geschlossen hätte, hat der Bw. nichts gegenteiliges vorgebracht.

Zwischen Familienfremden wäre ein derartiger Dienstvertrag mit einer solchen Abfertigungsvereinbarung unter diesen unklaren Bedingungen nicht geschlossen worden.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates spricht die gesamte Vorgehensweise des Bw. eindeutig gegen fremdübliche Bedingungen im Dienstvertrag und in der Abfertigungsvereinbarung und für das von der Verwaltungspraxis in derartigen Fällen anzunehmende steuerschonende "Splitting" des Familiengesamteinkommens.

Daraus folgt, dass die in Zusammenhang geltend gemachten Aufwendungen – Gehalt S 22.000,00, Abfertigungszahlung iHv S 264.000,00 – keine Betriebsausgaben darstellen.

Folgende Betriebsausgaben werden somit nicht anerkannt:

Jahr 2000	
Dienstverhältnis vom 1.12.2000 bis. 31.12.2000 iHv	S 22.000,00
Von Bp. anerkannte "Abfertigung"iHv	S 29.750,00.
laut BE zusätzlich nicht anerkannt	S 51.750,00
<u>Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt Bescheid vom 4.3.2002</u>	S 474.525,00
Punkt 2. S.	- S 1.758,20
Punkt 3: Nichtanerkannte Betriebsausgaben siehe vorher	+ S 51.750,00
laut BE	S 524.516,80 gerundet S 524.517,00

Aufgrund der obigen Ausführungen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (in ATS und in €).

Linz, am 22. März 2006