

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

24.06.1999

Geschäftszahl

97/15/0070

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Pokorny und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Robl als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zeller, über die Beschwerde des H in E, vertreten durch Dr. Christoph Rogler, Rechtsanwalt in 4400 Steyr, Stelzhamerstraße 9, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland (Berufungssenat VIII) vom 11. November 1996, Zl. GA 17-94/4069/10, betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahr 1987 bis 1991 und Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 1994, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist als staatlich befugter und beedeter Ziviltechniker (Ingenieurkonsulent für Landwirtschaft) tätig; er bezieht aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Die Gewinnermittlung wird gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 unter Verwendung der Bruttomethode vorgenommen. Der Kanzleisitz des Beschwerdeführers befindet sich in seinem Wohnhaus.

Die Veranlagungen zur Umsatz- und Einkommensteuer 1987 bis 1991 erfolgten zunächst erklärungsgemäß; die Bescheide ergingen gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig. In der Folge erließ das Finanzamt unter Zugrundelegung der Feststellungen einer abgabenbehördlichen Prüfung endgültige Bescheide. Der gegen diese Bescheide erhobene Berufung wurde mit dem nunmehr vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid teilweise Folge gegeben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die vom Verfassungsgerichtshof mit Beschluss vom 4. März 1997, B 5076/96, antragsgemäß an den Verwaltungsgerichtshof abgetretene Beschwerde erwogen:

1. Aufwendungen für das Arbeitszimmer im eigenen Einfamilienhaus.

Der Betriebsprüfungsbericht (Tz 38) führt hiezu aus, dass der anteilige Gebäudeaufwand nicht anerkannt werden könne, weil kein einziger Raum des Wohngebäudes nahezu ausschließlich beruflich genutzt werde.

Der Beschwerdeführer bringt in seiner Berufung vor, es sei aktenkundig, dass er ausschließlich freiberuflich tätig sei und gemäß § 20 Abs. 2 Ziviltechnikergesetz zur Führung einer Kanzlei verpflichtet sei. Die entsprechende Befugnis sei ihm auch mit dem Kanzleisitz in seinem Wohnhaus verliehen worden. Er habe der Betriebsprüfung einen maßstabgetreuen Grundrissplan seines Hauses zur Verfügung gestellt und mit Akribie eingezeichnet, welche Räume ausschließlich für berufliche Zwecke genutzt würden. Der Beschwerdeführer zitierte aus dem hg. Erkenntnis vom 23. April 1985, Zl. 84/14/0119, die Ausführungen: "sind die im betreffenden Raum aufbewahrten geschäftliche Unterlagen jedoch so umfangreich, dass trotz Geringfügigkeit der in diesem Raum entfalteten betrieblichen Tätigkeit eine Nutzung des Raumes zu Wohnzwecken nicht in Betracht kommt, ist er als Betriebsraum anzusehen", und zog daraus den Schluss, dass dieser Sachverhalt insbesondere für das Wohnzimmer und das Besprechungszimmer zutreffe. Es sei verfehlt, den Gebäudeaufwand nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen, zumal er bescheidenerweise keine AfA, sondern nur anteilmäßige Betriebskosten geltend gemacht habe. Müsste er zur Erfüllung der Verpflichtung zur Führung einer Kanzlei Büroräume anmieten, würde er hierfür eine Fläche von mindestens 50 m² benötigen. Die Kosten für angemietete Kanzleiräume, soweit diese in seinem Wohnort überhaupt erhältlich seien, wären um ein Vielfaches höher, als die steuerlich geltend gemachten Kosten von Kanzleiräumen im eigenen Wohnhaus. Die Kosten einer

"Mietkanzlei" müssten "mit an Wahrscheinlichkeit grenzender Sicherheit" anerkannt werden, würden jedoch den Beschwerdeführer wegen der schlechten Auftragslage unweigerlich in eine Insolvenz treiben. Eine Insolvenz würde den Verlust der Befugnis nach sich ziehen und den Beschwerdeführer zum Sozialfall machen.

Die belangte Behörde führte im angefochtenen Bescheid unter der Darstellung des Verwaltungsgeschehens aus, der Beschwerdeführer habe im Verfahren geltend gemacht, er benutze im Wesentlichen fast alle Räume seines Hauses für seine Tätigkeit als Ziviltechniker. Deshalb beantrage er die Anerkennung von 40 % der so genannten Hauskosten (wie Heizöl, Haustechnik, Strom, Versicherung, Müllabfuhr etc.) als Betriebsausgaben. In der Niederschrift vom 28. August 1989 habe der Beschwerdeführer angegeben, dass sämtliche Räume seines Wohnhauses gemischt genutzt seien (sowohl Privatnutzung als auch berufliche Nutzung). Eine räumliche Trennung in Kanzleiräume und Wohnräume sei de facto nicht möglich. In der mündlichen Berufungsverhandlung zur Einkommensteuerveranlagung 1983 bis 1985 habe der Beschwerdeführer niederschriftlich am 4. Oktober 1989 erklärt, dass es einen ausschließlich betrieblich genutzten Raum im gesamten Haushalt nicht gebe, wobei allerdings das Wohnzimmer zu rund 95 % betrieblich genutzt werde. Schließlich habe der Beschwerdeführer in der Niederschrift vom 9. August 1993 erklärt, dass sich gegenüber der Nutzung im letzten Prüfungszeitraum 1983 bis 1985 nichts geändert habe; es sei nur im Schlafzimmer des Hauses ein Computer aufgestellt worden, im Vorraum und im Stiegenhaus lagerten ebenfalls berufliche Unterlagen. In seiner Äußerung vom 18. Dezember 1993 zur Stellungnahme der Betriebsprüfung habe der Beschwerdeführer angegeben, dass das Wohnzimmer und das Arbeitszimmer wegen der in diesen Räumen aufbewahrten umfangreichen geschäftlichen Unterlagen für Wohnzwecke gar nicht in Betracht kommen könnten.

Die belangte Behörde hielt fest, dass die Besichtigung des Wohngebäudes des Beschwerdeführers zur Feststellung des Ausmaßes der betrieblichen Nutzung der einzelnen Räume, insbesondere des Wohnzimmers, des daran angrenzenden Besprechungs(Arbeits)zimmers sowie des so genannten Bastelraumes zu folgendem Ergebnis führe:

Wohnzimmer:

Der Schrank werde auch zur Aufbewahrung privater Unterlagen bzw. privat verwendeter Gegenstände genutzt. Es befänden sich darin eine Stereoanlage mit zwei Lautsprechern, Kassetten sowie einem Mischpult; eine Bestecklade und Getränke. Der Inhalt des Unterschranks sei sowohl privater (Weihnachtsschmuck) als auch beruflicher Natur. Fauteuils (diese gehörten zu den typischen Einrichtungsgegenständen im Wohnzimmer), Eckbank samt Tisch; dass auf dem vorgelegten Photo dieser Tisch mit Papieren überhäuft sei, spreche lediglich für eine temporäre Einschränkung der privaten Nutzungsmöglichkeit dieses Möbelstückes. Dadurch könne ihm jedoch nicht die grundsätzliche Eignung zur privaten Nutzung abgesprochen werden. Weiters befinde sich ein TV-Gerät in diesem Raum.

Das Wohnhaus des Beschwerdeführers werde von ihm, seiner Gattin und seinem Sohn benützt. Zur Befriedigung ihres Wohnbedürfnisses würden, folge man dem Beschwerdeführer, lediglich die Küche im Erdgeschoß und die Schlafzimmer im Obergeschoß zur Verfügung stehen. Dies spreche dafür, dass auch das Wohnzimmer von der Familie im nicht nur unbedeutenden Maß genutzt werde.

Besprechungs(Arbeits)zimmer:

In dem neben dem Wohnzimmer gelegenen Raum sei anlässlich der Besichtigung folgende Nutzung festgestellt worden: Schreibtisch, Telefon und Fax, Wandverbau (gemischt genutzt, Unterlagen betrieblich und privat); zwei Hängekästen und eine Couch.

Der Beschwerdeführer verwahre in diesem Raum umfangreiche geschäftliche Unterlagen, seine Gattin verwende diesen Raum fallweise als Nähzimmer.

Dieser Raum könne nach Auffassung der belangten Behörde trotz der teilweisen privaten Nutzung durch Lagerung von Unterlagen und fallweiser Verwendung als Nähzimmer als nahezu ausschließlich für die berufliche Tätigkeit des Beschwerdeführers genutzt angesehen werden. Der prozentuelle Anteil (8,41 %) dieses Zimmers (9,55 m²) an der Wohnfläche des Gebäudes (113,48 m²) sei für die Berechnung der anteiligen Raumkosten heranzuziehen.

Bastelraum:

In diesem Raum befinde sich ein Kühlschrank sowie ein Kasten mit privaten Gegenständen. Auf dem Kühlschrank stehe ein Kopierer, daneben ein alter Schreibtisch, in dem berufliche Unterlagen aufbewahrt würden. Eine ausschließliche oder nahezu ausschließliche Nutzung dieses Raumes für betriebliche Zwecke könne nicht angenommen werden.

Der Beschwerdeführer hält auch in der Beschwerde seinen im Verwaltungsverfahren eingenommenen Standpunkt aufrecht und führt ergänzend aus, die Anerkennung eines Betriebsraumes treffe jedenfalls für das Wohnzimmer und das Besprechungszimmer zu. Diese Räume ließen nach der Verkehrsauffassung eine tatsächliche Nutzung zu Wohnzwecken gar nicht zu und auch ein Fremdvergleich müsse zwangsläufig zu diesem Ergebnis führen. Die Auffassung der belangten Behörde, der als Arbeitszimmer angesehene Raum von 9,55 m² sei ausreichend, sei unzutreffend. Die belangte Behörde hätte den Gesamtumfang der ausgeübten Tätigkeit, die üblicherweise bei einem freiberuflichen Zivilingenieur in Betracht kommt, feststellen müssen und wäre dann

zum Ergebnis gekommen, dass die ohnehin nur anteilmäßig im geringst denkbaren Ausmaß geltend gemachten Betriebsausgaben hätten anerkannt werden müssen. Bei richtiger rechtlicher Beurteilung hätte die belangte Behörde nicht nur das Besprechungszimmer, sondern auch das Wohnzimmer und den Bastelraum als der beruflichen Nutzung dienend ansehen müssen. Es könne nicht schaden, dass im Wohnzimmer ein Fernseher und ein Sofa stünden. Der Fernseher diene ausschließlich zum Empfang von Nachrichtensendungen und Teletext, für den privaten Gebrauch befänden sich im Hause des Beschwerdeführers noch zwei weitere Fernsehgeräte. Obwohl der Beschwerdeführer der Behörde einen Hausplan vorgelegt habe, habe sie nicht über die berufliche Verwendung des Vorraumes im Erd- und Obergeschoß sowie von Kellerabgang und Kellervorraum abgesprochen.

Zu den zu berücksichtigenden und der betrieblichen Nutzung zufallenden anteiligen Hauskosten seien aber selbstverständlich auch die Kosten für Gas- und Wasserinstallation zu zählen, weil nach der Verkehrsauffassung davon auszugehen sei, dass eine Kanzlei eines selbstständigen Freiberuflers als Mindestanforderung wohl ein WC mit Waschgelegenheit aufweisen müsse und dürfe.

Mit diesen Ausführungen kann der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzeigen. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 27. Mai 1999, Zl. 97/15/0142, mit weiteren Nachweisen) können Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer steuerlich nur dann berücksichtigt werden, wenn das Arbeitszimmer tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich bzw. beruflich genutzt wird und die ausgeübte Tätigkeit ein ausschließlich beruflichen Zwecken dienendes Arbeitszimmer notwendig macht. Eine private Nutzung eines Arbeitszimmers ist dann unschädlich, wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist und daher eine nahezu ausschließliche berufliche Nutzung des Arbeitszimmers besteht. Die belangte Behörde konzidiert durchaus, dass die Tätigkeit des Beschwerdeführers ein Arbeitszimmer notwendig macht. Dieser Umstand allein, reicht jedoch nicht hin, dem Begehren des Beschwerdeführers zu entsprechen. Nicht nur die Notwendigkeit eines Arbeitszimmers an sich ist erforderlich, sondern auch die ausschließliche oder nahezu ausschließlich betriebliche Nutzung desselben. Wenn der Beschwerdeführer im Zuge des Verfahrens wiederholt darauf hinwies, dass in seinem Wohnhaus alle Räume teils betrieblich, teils privat genutzt werden, verkennt er die Voraussetzungen, unter denen die Aufwendungen für ein Arbeitszimmer steuerlich berücksichtigt werden können. Der Beschwerdeführer bestreitet nicht die Feststellungen im angefochtenen Bescheid über die Ausstattung der streitgegenständlichen Räume. Ausgehend davon, dass im Wohnzimmer auch private Unterlagen aufbewahrt werden, und darüber hinaus sich dort eine Stereoanlage mit Lautsprechern, Kassetten, Mischpult sowie ein Fernsehgerät und ein Videorecorder befinden, kann von einer ausschließlichen oder auch nur einer nahezu ausschließlichen beruflichen Nutzung des Wohnzimmers tatsächlich nicht gesprochen werden. Die Verwendung der Stereoanlage mit dem entsprechenden Zubehör aber auch des Fernsehers und des Videorecorders ist als Teil der privaten Lebensführung des Beschwerdeführers anzusehen. Somit ist die private Nutzung des Zimmers nicht so geringfügig, dass der Raum als nahezu ausschließlich beruflichen Zwecken dienend angesehen werden könnte. Dies trifft auch für den bezeichneten Abstellraum zu. Dort werden nämlich nicht nur private Unterlagen in einem offenbar eigenen Kasten aufbewahrt, sondern es befindet sich dort auch der für die Familie des Beschwerdeführers in Verwendung stehende Kühlschrank. Auch in diesem Raum kann daher nicht von einer untergeordneten Bedeutung der privaten Nutzung gesprochen werden.

Der Auffassung des Beschwerdeführers, die belangte Behörde habe über die berufliche Verwendung des Vorraumes im Erd- und Obergeschoß sowie von Kellerabgang und Kellervorraum nicht abgesprochen, kann nicht gefolgt werden. Dem angefochtenen Bescheid ist zu entnehmen, dass ausgehend von der Behauptung des Beschwerdeführers, alle Räume würden teils privat, teils beruflich genutzt, die nach Auffassung der belangten Behörde für eine ausschließliche oder nahezu ausschließliche betriebliche Benutzung in Frage kommenden Räume einer näheren Prüfung unterzogen wurden und daher alle nicht in diese nähere Überlegung einbezogenen Räume von vornherein als nicht betrieblich genutzt angesehen wurden. Der Beschwerdeführer zeigt nicht auf, worin die ausschließliche oder nahezu ausschließliche berufliche Nutzung der Vorräume gelegen ist. Die aus dem Akt zu ersiehende teilweise Aufstellung von betrieblichen Unterlagen in diesen Räumen vermag ausgehend von der typischen Funktion dieser Räume, den Zutritt zu anderen Räumlichkeiten des Hauses zu ermöglichen, eine betriebliche Nutzung der Vorräume nicht zu indizieren (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. Juni 1992, Zl. 91/13/0146).

Schließlich verkennt der Beschwerdeführer mit seinen Ausführungen über die nach der Lebenserfahrung übliche Größe einer Kanzlei und deren Ausstattung mit WC und Waschgelegenheit die Rechtslage. Demnach ist nicht von einem abstrakt möglichen oder erforderlichen Arbeitsraum bzw. Kanzleiräumen auszugehen, sondern die tatsächliche ausschließliche oder nahezu ausschließliche Nutzung von Räumen zu diesen Zwecken zu prüfen. Dass den Abgabenbehörden im Beschwerdefall darin ein Irrtum unterlaufen wäre, vermag die Beschwerde nicht aufzuzeigen.

2. Dienstverhältnis der Ehegattin des Beschwerdeführers.

Im Betriebsprüfungsbericht ist hiezu festgehalten, in der Beschäftigungsart der Ehegattin des Beschwerdeführers habe sich gegenüber der Tätigkeit in den Jahren 1983 bis 1985 keine wesentliche Änderung ergeben. Das Dienstverhältnis sei daher nicht anzuerkennen.

Der Beschwerdeführer führte in der Berufung gegen den erstinstanzlichen Bescheid hiezu aus, seine Gattin sei seit 2. Jänner 1980 in seiner Kanzlei teilzeitbeschäftigt. Sie besitze ein eigenes Gehaltskonto, auf welches die Bezüge überwiesen werden. Sie sei auch bei der NÖ. Gebietskrankenkasse kranken- und sozialversichert. Die Entlohnung erfolge strikt nach dem Kollektivvertrag für Angestellte bei Ziviltechnikern in der Beschäftigungsgruppe 1 (Angestellte, die schematische und mechanische Arbeiten verrichten. In diese Beschäftigungsgruppe gehören alle Angestellten, die vorwiegend zu einfachen Vervielfältigungs-, Schreib- und sonstigen Kanzleiarbeiten bzw. zu technischen oder kaufmännischen Hilfsarbeiten herangezogen werden. In diese Gruppe sind u.a. Kassenboten, Schreibkräfte, Vervielfältiger, aufzunehmen). Der Grund, warum er die Arbeitskraft seiner Gattin nicht entsprechend der Beschäftigungsgruppe voll einsetzen könne, liege vor allem darin, dass Freiberuflicher "keinen Rechtsanspruch auf eine gesicherte Auftragslage" haben und von "Unbefugten" (darunter auch Finanzbeamten) konkurrenziert und zum Teil mit Dumpingpreisen unterboten würden. Es liege hier konkludent ein "ernsthaft gewolltes Dienstverhältnis" vor. Sowohl seine Gattin als auch er seien voll leistungsbereit und jedoch wegen der starken Konkurrenzierung durch Unbefugte unterbeschäftigt.

Die belangte Behörde führt im angefochtenen Bescheid hiezu aus, dass der Beschwerdeführer anlässlich der mündlichen Verhandlung bestätigt habe, dass die in der Niederschrift vom 28. August 1989 und in den Erhebungsberichten vom 11. September 1989 und 4. Oktober 1989 erfolgten Angaben hinsichtlich der Beschäftigung seiner Gattin den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen. Ergänzend habe er ausgeführt, dass seine Gattin für nicht konsumierten Urlaub jedes Jahr fünf Wochen Urlaubsablässe erhalte.

In der Entscheidung vom 20. Oktober 1989 hinsichtlich der Einkommensteuer betreffend die Jahre 1983 bis 1985 sei die belangte Behörde davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für die Anerkennung eines Dienstverhältnisses unter Ehegatten, insbesondere Ernsthaftigkeit und Fremdüblichkeit, nicht gegeben seien. Es liege vielmehr eine im Eherecht begründete Mitwirkung der Ehegattin vor. Im Hinblick auf den nahezu gleich gelagerten Sachverhalt bestehe keine Veranlassung, von dieser Entscheidung abzugehen. Zur Begründung werde auf diese Entscheidung verwiesen. Ergänzend sei auszuführen, dass es im allgemeinen Wirtschaftsleben nicht üblich sei, dass jedes Jahr fünf Wochen Urlaubsablässe gezahlt und dem Arbeitnehmer quasi als Ersatzurlaub Betriebsausflüge geboten würden. Durch die im Jahre 1991 erfolgte Anschaffung eines Faxgerätes sei es zu keiner wesentlichen Änderung der Arbeitsleistung der Gattin des Beschwerdeführers gekommen.

In der von der belangten Behörde verwiesenen Berufungsentscheidung vom 20. Oktober 1989 ist hiezu Folgendes zu lesen: "Weiters wird festgestellt, dass die Raumpflegearbeiten der Gattin des Bw höchstens 12 Stunden pro Woche, jedenfalls aber mindestens 60 % des gesamten Arbeitsaufwandes, in Anspruch nehmen, im Übrigen aber eine genaue Errechnung des Zeitaufwandes für die gesamten Tätigkeiten der Ehegattin, die der Berufsausübung des Bw notwendigerweise dienen, wegen eines völlig unregelmäßigen Arbeitsanfalles nicht möglich ist. Die überwiegende Zeit wird jedenfalls zur Pflege von Räumen verwendet, die als gemischt genutzt zu bezeichnen sind. Es kann nicht festgestellt werden, dass die Zeit, die die Gattin des Bw im Durchschnitt für Arbeiten aufwendet, die der beruflichen Sphäre des Bw zuzuordnen sind, auch nur annähernd 20 Stunden die Woche beträgt."

In der Beschwerde hält der Beschwerdeführer den im Verwaltungsverfahren eingenommenen Standpunkt aufrecht. Der Beschwerdeführer weist darauf hin, dass die belangte Behörde nicht ausgeschlossen hat, dass seine Gattin Tätigkeiten, wie im Kollektivvertrag für Angestellte bei Ziviltechnikern der Beschäftigungsgruppe 1 angeführt, tatsächlich verrichtet. Weiters verweist er auf die Anmeldung bei der Gebietskrankenkasse sowie die Art der durchgeführten Entlohnung selbst. Grundsätzlich könne gesagt werden, dass ein Arbeitsverhältnis in jeder Beziehung dann gegeben sei, wenn es einerseits vereinbart und andererseits entsprechend durchgeführt werde. Dem sei nach Lehre und Judikatur dann Genüge getan, wenn der Arbeitnehmer-Ehegatte entsprechend den Vereinbarungen Arbeit leistet und seinen Lohn erhält.

Auch damit kann der Beschwerdeführer keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzeigen: Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Dienstverträge zwischen nahen Angehörigen - auch wenn sie zivilrechtlich gültig abgeschlossen worden sind - steuerlich nur unter Fremdvergleichsgesichtspunkten anerkannt werden. Andernfalls könnten wegen des zwischen nahen Angehörigen in der Regel fehlenden Interessengegensatzes zu Lasten einer gleichmäßigen Besteuerung Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden. Die belangte Behörde hat dem Dienstverhältnis die Anerkennung versagt, weil die von der Ehegattin des Beschwerdeführers ausgeübten Tätigkeiten im Rahmen ihrer familienhaften Mitwirkung erfolgten. Der Verwaltungsgerichtshof teilt die Auffassung der belangten Behörde, dass es sich bei den hier vorliegenden Tätigkeiten wie Reinigungsarbeit, Telefondienst, Botengänge, um typische Beispiele familienhafter Mitarbeit unter Ehegatten handelt. In diesen Fällen muss eine über die familienrechtliche Mitwirkungspflicht hinausgehende Tätigkeit der Ehegattin klar erkennbar sein, um das Dienstverhältnis auch steuerlich anerkennen zu können. Der Beschwerdeführer geht davon aus, dass 60 % der Arbeitsleistungen seiner Gattin auf die Reinigungsarbeiten entfallen. Nach den obigen Ausführungen sind die ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich genutzten Räumlichkeiten auf weniger als 10 % der gesamten Wohnfläche des Hauses beschränkt, nämlich auf 9,55 m². Der belangten Behörde ist zuzustimmen, dass ein Unternehmer wie der Beschwerdeführer mit einer familienfremden Kraft ein Dienstverhältnis zur Besorgung solcher Reinigungsarbeiten nicht eingehen würde. Daran kann auch das vom Beschwerdeführer selbst zeitlich nicht abgegrenzte Tätigwerden als Botengängerin und zur Entgegennahme von Telefonaten nichts ändern. Darüber hinaus hat die belangte Behörde zutreffend für ihren Standpunkt ins Treffen geführt, dass die

Gewährung eines Betriebsausfluges anstatt eines Urlaubes und eine Urlaubsablöse anstelle einer Urlaubsgewährung nicht fremdüblich sind. Dem ist ergänzend anzufügen, dass die vom Beschwerdeführer behauptete Urlaubsablöse ex lege rechtsunwirksam ist (§ 7 Urlaubsgesetz). Es ist daher nicht rechtswidrig, wenn die belangte Behörde das Dienstverhältnis des Beschwerdeführers mit seiner Ehegattin bereits dem Grunde nach nicht anerkannt hat. Dem Begehren des Beschwerdeführers auf Anerkennung zusätzlicher Treibstoffkosten als "freiwilliger Sozialaufwand" ist daher der Boden entzogen. Dies gilt auch für die geltend gemachten Aufwendungen für Betriebsausflüge. Auch bezüglich der Kosten für die Aushilfskräfte wurde die betriebliche Veranlassung nicht ausreichend konkretisiert.

3. Reisen

Der Beschwerdeführer rügt schließlich, dass die belangte Behörde nicht alle seine Dienstreisen nach Linz anerkannt habe. Diese Reisen seien "unwiderlegbar" anzuerkennen, die Entfernung von seinem Wohnort zur Universität Linz mit öffentlichen Verkehrsmitteln liege deutlich über 25 km. Unstrittig sei, dass die Fortbildungskosten zum Zwecke der Weiterbildung im erlernten Beruf als Betriebsausgaben abzugsfähig seien.

Hiezu führte die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid aus, es sei nicht zweifelsfrei abzuklären gewesen, zu welchen Zeitpunkten der Beschwerdeführer die Universität zu Fortbildungszwecken tatsächlich aufgesucht habe. Er sei daher mit Schreiben vom 27. Dezember 1995 nochmals aufgefordert worden, eine Aufstellung seiner Reisen nach Linz vorzulegen. Der Beschwerdeführer habe hiezu angegeben, dass er über seine beruflichen Reisen Aufzeichnungen im Fahrtenbuch führe. Er habe jedoch keine konkreten Fahrten zur Uni Linz aufgezeichnet. Diese Fahrten seien ca. 50 % seiner Linzer Fahrten. Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung habe sich der Beschwerdeführer dahingehend geäußert, dass er ca. sechs Mal im Jahr aus beruflichen Gründen zur Universität Linz gefahren sei. Die Mehraufwendungen für Verpflegung für diese Reisen seien daher anerkannt worden.

Worin eine Rechtswidrigkeit bei dieser Beurteilung der belangten Behörde liegen soll, vermag der Beschwerdeführer nicht aufzuzeigen und sind auch keinerlei Anhaltspunkte für eine solche Rechtswidrigkeit vorhanden.

4. Autoradio

Schließlich rügt der Beschwerdeführer noch die Nichtanerkennung der Anschaffungskosten für das Autoradio in dem von ihm benutzten Pkw. Er führt hiezu aus, dass eine betriebliche Veranlassung dann vorliegt, wenn das Radio im Firmenfahrzeug, welches ausschließlich oder überwiegend von Dienstnehmern benützt wird, eingebaut ist.

Damit kann der Beschwerdeführer aber bereits deswegen keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzeigen, weil es sich im Beschwerdefall nicht um ein ausschließlich oder überwiegend von Dienstnehmern benutztes Fahrzeug handelt, sondern um das von ihm als Unternehmer selbst benutzte Fahrzeug. Die belangte Behörde hat zutreffend darauf hingewiesen, dass solche Kosten nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine Betriebsausgaben darstellen (siehe das Erkenntnis vom 2. Juli 1981, Zl. 81/14/0073).

Der Beschwerdeführer bezeichnet die Rechtsansicht der belangten Behörde zur Textziffer 42 (Auflösung steuerfreier Beträge) als unrichtig und auch die Nichtanerkennung der Mitgliedsbeiträge an Autofahrerclubs. Nähere Ausführungen unterlässt er hiezu. Anhaltspunkte für eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides in diesen Punkten sind nicht erkennbar.

Schließlich bezeichnet der Beschwerdeführer noch die Nichtanerkennung der Mitgliedsbeiträge zum NÖ. Bauernbund als sachlich nicht gerechtfertigt im Vergleich zu Mitgliedsbeiträgen zum Österreichischen Wirtschaftsband. Auch hiezu führt der Beschwerdeführer nichts aus.

Die belangte Behörde hat hiezu festgehalten, dass der Beschwerdeführer durch seine Mitgliedschaft beim NÖ. Bauernbund die von diesem herausgegebene Fachzeitschrift erhält. Diese enthalte zwar auch berufliche Artikel, die Zeitschrift sei jedoch von allgemeinem Interesse, weil darin auch politische Artikel enthalten seien. Die Mitgliedschaft zum NÖ. Bauernbund sei daher nicht als berufsspezifisch zu werten.

Der Beschwerdeführer tritt dieser Auffassung der belangten Behörde, dass die Zeitschrift auch von allgemeinem, politischem Interesse sei, nicht entgegen. Diese Aufwendungen sind somit solchen für Tageszeitungen gleichzustellen und grundsätzlich daher nicht abzugsfähig (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 10. September 1998, Zl. 96/19/0198).

Da sohin dem angefochtenen Bescheid die behauptete Rechtswidrigkeit nicht anhaftet, war die Beschwerde gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwändersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. Nr. 416/1994.

Wien, am 24. Juni 1999