

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

20.05.2010

Geschäftszahl

2006/15/0238

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Höfner und die Hofräte Dr. Zorn, Dr. Büsser, MMag. Maislinger und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des J A in S, vertreten durch Dr. Maria Brandstetter, Rechtsanwältin in 1010 Wien, Stephansplatz 4/Stiege VIII, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 22. März 2006, Zl. RV/0117-L/03, betreffend Einkommensteuer 2000, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Beim Beschwerdeführer, einem Einzelunternehmer, der den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt, wurde eine abgabenbehördliche Prüfung betreffend die Jahre 1998 bis 2000 durchgeführt. Die Prüferin stellte u.a. fest, dass der Beschwerdeführer 1999 ein Grundstück erworben und 2000 "in einen betriebsbereiten Zustand" versetzt habe. Die dabei angefallenen Aufwendungen habe der Beschwerdeführer sofort als Betriebsausgaben abgesetzt, obwohl sie als anschaffungsnahe Aufwendungen auf Grund und Boden zu aktivieren seien.

Die Prüferin stellte weiters fest, dass die Ehefrau des Beschwerdeführers vom 1. Jänner bis zum 26. Juli 2000 als Angestellte des Beschwerdeführers tätig gewesen sei. Die wöchentliche Arbeitszeit habe 15 Stunden betragen, der Bruttomonatslohn 8.500 S. Vom 27. Juli bis zum 30. November 2000 sei die Ehefrau arbeitslos gewesen. Am 1. Dezember 2000 habe sie der Beschwerdeführer wieder eingestellt, als Gehalt seien 22.000 S vereinbart worden. Mit 1. Jänner 2001 sei das Dienstverhältnis auf einen "freien Dienstnehmervertrag mit 20 Wochenstunden und einem monatlichen Gesamtentgelt von 12.000 S" geändert worden, nachdem die Ehefrau Ende Dezember 2000 eine Abfertigung von brutto 264.000 S (12 mal 22.000 S) erhalten habe.

Die Abfertigung sei nicht fremdüblich. Unter Außerachtlassung von Beschäftigungszeiten bei anderen Arbeitgebern hätte die Ehefrau Anspruch auf eine Abfertigung von nur drei Monatsgehältern gehabt. Das der Abfertigung zugrunde gelegte Monatsgehalt von 22.000 S habe der Beschwerdeführer damit begründet, dass im Dezember 2000 wesentlich mehr Arbeitsstunden angefallen seien. Ein Nachweis über den tatsächlichen Zeitaufwand sei nicht erbracht worden. Abgesehen davon widerspreche es den Denkgesetzen, einem Angestellten einen Monat lang 22.000 S zu bezahlen, diesen unmittelbar nach Ablauf des Monats zu kündigen und im nächsten Monat als freien Dienstnehmer mit 12.000 S anzustellen. Eine solche Vorgangsweise sei nur denkbar, wenn der unter Fremden bestehende Interessensgegensatz fehle. Bei Berücksichtigung des Fremdvergleichs stünde der Ehefrau eine Abfertigung von 29.751 S (3 mal 9.917 S) zu.

Das Finanzamt folgte der Prüferin und erließ einen entsprechenden Einkommensteuerbescheid 2000.

Der Beschwerdeführer berief gegen diesen Bescheid und brachte vor, in dem das gegenständliche Grundstück betreffenden Kaufvertrag sei "eine Nutzungsvereinbarung hinsichtlich Aufstellung von (See)container, Lagerbehälter, Tanks etc. festgeschrieben". Um die Aufstellung respektive Befahrung mit Straßen- und Kranfahrzeugen zu ermöglichen, sei es notwendig und zweckmäßig gewesen, die davon betroffene Teilfläche mit "Reparaturschotter" besser befahrbar zu machen. Da die Oberfläche bereits (schlecht/uneben) geschottert gewesen sei, sei nur die Reparatur der Teilfläche und keine Neugestaltung notwendig gewesen.

Zur Abfertigung wurde vorgebracht, dass die Anrechnung der Vordienstzeiten auf freiwilliger Basis erfolgt sei. Auch unter Fremden sei nicht immer die Schriftform gegeben. "Die Gehaltshöhe von ATS 22.000,-/Monat gebührte zu Recht, da im Zeitraum August bis November 2000 ein Kleinteilelager (...) im Neuanschaffungswert von ca. ATS 23 Mio. übernommen werden konnte". Um dieses Lager sinnvoll verwerten zu können, habe die Ehefrau im Dezember 2000 umfangreiche Überprüfungen durchgeführt. Dies habe zu einer Wochenarbeitszeit von 35 Stunden geführt.

Im August 2005 gab der Beschwerdeführer vor der belangten Behörde zu Protokoll, dass er 1999 Grund und Boden im Ausmaß von 2.782m² gekauft habe. Das Grundstück sei Teil einer Schottergrube gewesen und habe Unebenheiten, Wölbungen, Vertiefungen bzw. Löcher aufgewiesen. "Damit das Grundstück vollständig ausreichend befahrbar gemacht werden konnte", habe Schotter aufgebracht werden müssen. Eine Zufahrtsstraße sei bereits vorhanden gewesen und habe nicht repariert werden müssen. Man habe 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 mit dem genannten Schotter zu beseitigen und die Fläche betriebsbereit zu machen". Aufgrund der Unebenheiten hätte kein Lastkraftwagen oder Kran gefahrlos umdrehen oder Ladegut abladen können.

Die Ehefrau sei die einzige Angestellte des Beschwerdeführers gewesen. Richtig sei, dass er diese vom 1. Jänner bis 26. Juli 2000 zu 13,5 Wochenstunden - nicht 15,5 Stunden - und einem Monatsgehalt von 8.500 S beschäftigt habe. Bis 30. November 2000 habe die Ehefrau des Beschwerdeführers Arbeitslosengeld bezogen, wobei "gegenüber dem AMS eine Wiedereinstellungszusage gemacht wurde". Zum 1. Dezember 2000 sei sie mit mündlichem Dienstvertrag unter Anrechnung der Vordienstzeiten eingestellt worden. Folgendes sei mündlich vereinbart worden:

"Meine Ehegattin wurde als kfm. Angestellte angestellt. Ihr Tätigkeitsbereich umfasste die stichprobenartige Überprüfung des Ersatzteillagers (...) aufgrund der vom (...) mir übergebenen Unterlagen.

Das Dienstverhältnis wurde für den Monat Dezember 2000 vereinbart. Probemonat wurde nicht vereinbart.

Es wurde weiters vereinbart, dass das Dienstverhältnis mit Beendigung dieser Arbeit per 31.12.2000 wieder beendet wird. Es gilt der Kollektivvertrag in Anlehnung der Metallverarbeitung, Verwendungsgruppe 4.

...

Es wurde ein Bruttoarbeitslohn von S 22.000,00 für das Monat

Dezember vereinbart, für 35 Wochenstunden.

Der Urlaubsanspruch bezieht sich auf die gesetzliche Regelung. Sonstige Vereinbarungen gab es nicht.

Die Abfertigungsvereinbarung wurde mündlich mit 1.12.2000 so vereinbart, dass meine Ehegattin mit 31.12.2000 unter Einbeziehung der gesamten Vordienstzeiten das 12fache Monatsentgelt (Basis Dezember 2000) als freiwillige Abfertigung erhält."

Mit Fragenvorhalt vom Oktober 2005 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert "alle schriftlichen Unterlagen" (Dienstvertrag, Dienstzettel, Abfertigungsvereinbarung, Stundenaufzeichnungen, Überweisungsbelege, genaue Gehaltseinstufung) betreffend das Dienstverhältnis mit der Ehefrau vom 1. bis zum 31. Dezember 2000 binnen einer Woche ab Zustellung des Vorhalts vorzulegen. Eine Vorlage von allenfalls vorhandenen schriftlichen Unterlagen erfolgte nicht.

Im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung vor der belangten Behörde brachte der Beschwerdeführer u.a. vor, das streitgegenständliche Grundstück sei schon 1999 als "Containerabstellplatz" genutzt worden, weshalb die im Jahr 2000 durchgeführte "Beschotterung" als Instandhaltung nicht aktivierungspflichtig sei. Dies wäre durch einen Sachverständigen festzustellen.

In Bezug auf die Abfertigung wurde von der belangten Behörde festgestellt, dass die Ehefrau des Beschwerdeführers von Jänner 1972 bis Mai 1974 Angestellte des Alfons O, von Juni 1974 bis Mai 1991 Angestellte der Firma S, von Juni 1991 bis Dezember 1991 arbeitslos und ab Jänner 1992, mit Unterbrechungen, Angestellte des Beschwerdeführers gewesen sei. Der Beschwerdeführer brachte dazu u.a. vor, seine Ehefrau habe 1991 bei der Firma S gekündigt, weil er ihr eine Anstellung in Aussicht gestellt und eine Abfertigung für die Vordienstzeiten zugesagt habe. Zum Nachweis dafür wurde vom Beschwerdeführer die Unterbrechung der mündlichen Verhandlung zwecks Einvernahme seiner Ehefrau als Zeugin beantragt.

Mit Schreiben vom 20. Jänner 2006 teilte der Beschwerdeführer u. a. mit, "dass auf die Bestellung eines Sachverständigen verzichtet wird, wenn betreffend der Reparaturarbeiten am befestigten Abstellplatz eine Aktivierung mit einer 10 jährigen Nutzungsdauer erfolgt".

Die Ehefrau wurde im Zuge der fortgesetzten mündlichen Verhandlung als Zeugin einvernommen und gab an, dass sie vom 1. Jänner 1992 bis zum 31. Dezember 2000 beim Beschwerdeführer angestellt gewesen sei, der sie aber zwischendurch immer wieder abgemeldet habe. Betreffend das Dienstverhältnis Dezember 2000 und die streitgegenständliche Abfertigung gab die Ehefrau u.a. zu

Protokoll:

"Frage von der Referentin: Erläutern Sie mir wie es zum weiteren Dienstverhältnis gekommen ist?"

Zeugin: Der (Beschwerdeführer) hat ein Lager angekauft von der Firma (...). Es hat sich dann herausgestellt, dass es Fehlbestände gegeben hat. Daher war es unbedingt erforderlich, dass wir das Lager auf Schuss bringen (ständig überprüfen, Kotrollinventur).

Frage von der Referentin: War das Dienstverhältnis befristet oder unbefristet angemeldet?

Zeugin: Das Dienstverhältnis war befristet angelegt bis 31.12.2000. Es war beabsichtigt, das Dienstverhältnis von 1.12.2000 bis 31.12.2000 zu befristen.

Referentin: Warum diese Befristung?

Zeugin: Ab 1.1.2001 hat mich mein Mann umgemeldet auf freie Dienstnehmerin. Der Grund war, dass es Schwankungen im Betrieb gegeben hat und daher war es passend, dass er mich als freie Dienstnehmerin angestellt hat, weil man mit der Dienstzeit flexibler war.

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

Referentin: Was wurde vereinbart hinsichtlich der Abfertigungsvereinbarung?

Zeugin: Die ist auch mündlich vereinbart worden. Wie ich beim (Firma S) gekündigt habe, hat mein Mann (Beschwerdeführer) in Aussicht gestellt, dass er mich mit 1.1.1992 anstellt.

Referentin: Gibt es dazu eine schriftliche Vereinbarung?

Zeugin: Nein.

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

Vom Beschwerdeführer wurde in der fortgesetzten mündlichen Verhandlung ergänzend vorgebracht, dass mit dem Betrag von 264.000 S nicht nur die Abfertigung, sondern auch alle weiteren Ansprüche (Weihnachtsgeld, Urlaubsgeld etc) seiner Ehefrau abgegolten worden seien.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde der Berufung in Bezug auf die Arbeiten am Grundstück teilweise stattgegeben, indem die diesbezüglich angefallenen Aufwendungen zwar aktiviert, aber als ein eigenständiges abnutzbares Wirtschaftsgut, und somit einer Absetzung für Abnutzung zugänglich gemacht wurden. Betreffend das Dienstverhältnis mit der Ehefrau und die Abfertigung erfolgte hingegen eine Verböserung dahingehend, dass weder der für Dezember 2000 ausbezahlte Bezug noch die Abfertigung als Betriebsausgabe anerkannt wurden.

Der Grund und Boden sei mit Kaufvertrag vom 5. Oktober 1999 angeschafft worden. Der Beschwerdeführer habe im Zuge des Beweisverfahrens glaubhaft gemacht, dass der Grund und Boden als Abstellplatz genutzt worden sei. Aufgrund der vorliegenden Unterlagen sei ersichtlich, dass die Abstellfläche schon geschottert gewesen (sie sei Teil einer Schottergrube gewesen) und der Grund und Boden für den Gewerbebetrieb (Abstellen von Containern, Lagerfläche etc) genutzt worden sei. Im Jahr 2000 seien ca 200 m³ Schotter aufgebracht worden, zumal "es den Lohnfrächter nicht mehr möglich war mit den großen LKWs ohne Gefahr auf dem Abstellplatz die Container bzw. Ladegut abzustellen, aufzuladen und umzudrehen aufgrund der vorliegenden Unebenheiten und Löcher". Mit der angeführten Schottermenge sei der Platz wieder gefahrlos benutz- und befahrbar gemacht worden. Die angeführte Maßnahme habe "die Nutzbarkeit und den Wert des Grund und Bodens" nicht erhöht, weshalb die dafür angefallenen Aufwendungen nicht auf "Grund und Boden" zu aktivieren seien, sondern als selbständig bewertbares, abnutzbares Anlagevermögen ("Befestigung"). Die belangte Behörde gehe von einer zehnjährigen Nutzungsdauer aus. Für 2000 gebühre die "Halbjahresafa", da die Arbeiten im Oktober und November 2000 durchgeführt worden seien.

Der Beschwerdeführer und seine Ehefrau seien nahe Angehörige. Verträge zwischen nahen Angehörigen könnten im Steuerrecht nur anerkannt werden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Das Dienstverhältnis mit der Ehefrau sei am 26. Juli 2000 beendet worden, weil für sie keine Arbeit vorhanden gewesen sei. In der Folge habe die Ehefrau vom 30. Juli bis zum 30. November 2000 Arbeitslosenunterstützung bezogen. Per 1. Dezember 2000 sei die Ehefrau als kaufmännische Angestellte eingestellt worden. Ihre Tätigkeit habe die stichprobenartige Überprüfung eines Ersatzteilelagers umfasst. Es sei ein Dienstverhältnis für Dezember 2000 vereinbart worden, mit einem Bruttoarbeitslohn von 22.000 S für 35 Wochenstunden. Der Beschwerdeführer habe am 1. Dezember 2000 mit seiner Ehefrau zudem vereinbart, dass diese "mit 31.12.2000 unter Einbeziehung der gesamten Vordienstzeiten das 12fache Monatsentgelt (Basis Dezember 2000) als freiwillige Abfertigung erhält".

Im Zuge des Beweisverfahrens habe sich herausgestellt, dass hinsichtlich des Dienstverhältnisses und der Abfertigung keine Unterlagen existierten. Es lägen keine Zeitaufzeichnungen betreffend das Dienstverhältnis

vor. Auch Vereinbarungen über die Vorgehensweise im Falle von Mehr- oder Minderleistungen fehlten. Es sei der Kollektivvertrag für "Metaller" zur Anwendung gelangt, die Gehaltseinstufung sei jedoch nie näher erläutert und nachgewiesen worden. Aus dem Lohnkonto für 1999 und 2000 seien nur die Gehälter und die Abzüge für die Sozialversicherung ersichtlich. Anmerkungen zur kollektivvertraglichen Einstufung, den sonstigen Bezügen oder einer Abfertigungsvereinbarung fehlten. Ein Lohnzettel, der Aufschlüsse hinsichtlich sonstiger Bezüge - zB Abfertigungszahlungen etc - geben könnte, sei nicht vorgelegt worden. Es blieben die Anmeldung der Ehefrau zur Sozialversicherung und die Überweisung des Gehalts und der Abfertigungssumme auf das Konto der Ehefrau, die jedoch für sich allein die Abfertigungsvereinbarung und das Dienstverhältnis nicht hinreichend dokumentierten. Es fehle somit an der für Verträge zwischen nahen Angehörigen erforderlichen Publizität der Vereinbarungen.

Auch die "Merkmale eines echten Dienstverhältnisses" seien im Streitfall nicht gegeben. Das Tätigkeitsfeld der Ehefrau habe laut Beschwerdeführer "die stichprobenartige Überprüfung des Ersatzteillagers" und laut Ehefrau "umfangreiche Überprüfungen" umfasst und lasse keinen klaren und eindeutigen Inhalt erkennen. Tätigkeiten die dem eigentlichen Berufsbild einer kaufmännischen Angestellten (Einkauf, Verkauf, Rechnungswesen, Schreibearbeiten etc) entsprächen, habe die Ehefrau, abgesehen von der behaupteten Überprüfungstätigkeit, offenbar nicht verrichtet. Es sei nicht erkennbar, welches Stundenausmaß als Normalarbeitszeit vereinbart worden sei, in welchem Ausmaß Überstunden abgegolten würden, oder, ob es diesbezüglich einen Zeitausgleich gebe. Es fehlten die "deutlichen Fixierungen und Aufgabenzuteilungen", die von der Rechtsprechung gefordert würden.

Zum Zeitpunkt der Abfertigungsvereinbarung lägen widersprüchliche Angaben vor. Die Ehefrau habe ausgesagt, dass sie aufgrund einer Vereinbarung vom 1. Jänner 1992 damit gerechnet habe, dass sie eine Abfertigung erhalten werde, wohingegen der Beschwerdeführer zu Protokoll gegeben habe, dass die Abfertigung am 1. Dezember 2000 vereinbart worden sei. Welche Vordienstzeiten angerechnet würden, sei ebenfalls nicht eindeutig geregelt worden. Der Beschwerdeführer habe in der mündlichen Berufungsverhandlung angegeben, es habe sich nur um die Vordienstzeiten bei der Firma S gehandelt. Die Ehefrau sei etwa 17 Jahre bei der Firma S tätig gewesen, es seien aber zumindest 25 Jahre berücksichtigt worden. Dass mit dem Betrag von 264.000 S alle Dienstnehmeransprüche abgegolten worden seien, könne aus der dargelegten mündlichen Abfertigungsvereinbarung ebenfalls nicht abgeleitet werden.

Letztlich mangle es dem Dienstverhältnis und der Abfertigungsvereinbarung auch an der erforderlichen Fremdblicklichkeit. Der Beschwerdeführer habe in den Jahren 1998 bis 2000 Umsätze zwischen 2.200.000 S und 2.700.000 S und Einkünfte aus Gewerbebetrieb zwischen 98.000 S und 220.000 S erzielt. "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".

"Nach Ansicht (der belangten Behörde) spricht die gesamte Vorgehensweise des (Beschwerdeführers) eindeutig gegen fremdübliche Bedingungen im Dienstvertrag und in der Abfertigungsvereinbarung und für das von der Verwaltungspraxis in derartigen Fällen anzunehmende steuerschonende 'Splitting' des Familiengesamteinkommens". Dies habe zur Folge, dass die in diesem Zusammenhang geltend gemachten Aufwendungen - Gehalt von 22.000 S, Abfertigungszahlung von 264.000 S - keine Betriebsausgaben darstellten.

Gegen diesen Bescheid erhob der Beschwerdeführer zunächst Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof. Dieser hat deren Behandlung abgelehnt (Beschluss vom 6. Juni 2006, B 867/06) und sie über gesonderten Antrag mit Beschluss vom 10. Juli 2006 dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die für das verwaltungsgerichtliche Verfahren ergänzte Beschwerde nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde erwogen:

1) Aufwendungen Lagerplatz

Liegen Eingriffe in die ursprüngliche Landschaft vor, die in ihrer Gesamtheit etwa jenen vergleichbar sind, die bei der Herstellung einer Forststraße oder eines landwirtschaftlichen Güterwegs nötig sind, dann kann die Schaffung eines körperlichen Wirtschaftsgutes ("Straße") nicht in Abrede gestellt werden (vgl. das hg. Erkenntnis vom 9. Juni 1986, 84/15/0128).

Der Beschwerdeführer hat 1999 ein Grundstück (Teil einer Schottergrube) im Ausmaß von 2.782 m² erworben und im Jahr 2000 Befestigungsarbeiten an diesem Grundstück durchgeführt. Von der Prüferin wurden die im Zusammenhang mit den Befestigungsarbeiten angefallenen Aufwendungen, mit der Begründung, dass das Grundstück durch diese Arbeiten in einen betriebsbereiten Zustand versetzt worden sei, auf Grund und Boden aktiviert. Demgegenüber vertrat die belangte Behörde die Auffassung, dass durch die im Jahr 2000 durchgeführten Arbeiten ein eigenständiges, abnutzbares Wirtschaftsgut ("Befestigung") entstanden sei, das zu aktivieren und über zehn Jahre verteilt abzuschreiben sei. Dass "Platzbefestigungen" eigenständige Wirtschaftsgüter sein können, stößt auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken. Die Befestigung eines Lagerplatzes ist mit der Herstellung einer Forststraße oder eines landwirtschaftlichen Güterwegs vergleichbar. Strittig ist, ob durch die im Jahr 2000 durchgeführten Arbeiten ein Wirtschaftsgut Platzbefestigung hergestellt oder bloß instandgehalten wurde.

Der Beschwerdeführer wurde im August 2005 von der belangten Behörde einvernommen und gab zu Protokoll, dass das 1999 angeschaffte Grundstück Teil einer Schottergrube gewesen sei und Unebenheiten, Wölbungen, Vertiefungen bzw. Löcher aufgewiesen habe. "Damit das Grundstück vollständig ausreichend befahrbar gemacht werden konnte", habe Schotter aufgebracht werden müssen. Man habe 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 mit dem genannten Schotter zu beseitigen und die Fläche betriebsbereit zu machen". Aufgrund der Unebenheiten hätte kein Lastkraftwagen oder Kran gefahrlos umdrehen oder Ladegut abladen können. Ausgehend von diesen Angaben, kann der belangten Behörde nicht zum Vorwurf gemacht werden, wenn sie im angefochtenen Bescheid davon ausgegangen ist, dass im Jahr 2000 eine Platzbefestigung hergestellt und nicht eine bereits bestehende ausgebessert wurde. Der Umstand, dass der Beschwerdeführer im weiteren Verfahren sein Vorbringen dahingehend änderte, dass die Abstellfläche schon zuvor geschottert gewesen und als Abstellplatz genutzt worden sei, ändert daran nichts, da es sich bei dem 1999 angeschafften Grundstück um den Teil einer Schottergrube handelt und Ladegut, wenn auch in eingeschränktem Umfang, auch auf nicht befestigten Flächen abgestellt werden kann.

2) Dezembergehalt und Abfertigung

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und c) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Auch die Erfüllung der vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 29. Juni 1995, 93/15/0115, vom 1. Juli 2003, 98/13/0184, vom 16. September 2003, 97/14/0054, vom 18. März 2004, 2003/15/0049, vom 11. Mai 2005, 2001/13/0209, und vom 22. Dezember 2005, 2002/15/0169).

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung und kommen daher insbesondere in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. zB das erwähnte hg. Erkenntnis vom 11. Mai 2005).

Die Gehalts- und Abfertigungszahlungen an die Ehefrau des Beschwerdeführers wurden im angefochtenen Bescheid nicht anerkannt, weil es betreffend das Dienstverhältnis vom Dezember 2000 und die Abfertigung keine Unterlagen (Dienstvertrag, Abfertigungsvereinbarung, Zeitaufzeichnungen, Lohnzettel etc) gibt, das Dienstverhältnis mit der Ehefrau keinen klaren und eindeutigen Inhalt erkennen lässt, widersprüchliche Angaben betreffend den Zeitpunkt der Abfertigungsvereinbarung sowie die anzurechnenden Vordienstzeiten vorliegen und es sowohl dem Dienstverhältnis als auch der Abfertigungsvereinbarung an der erforderlichen Fremdüblichkeit mangelt.

Die Beschwerde hält dem hinsichtlich des Dienstverhältnisses vom Dezember 2000 im Wesentlichen entgegen, "klarer Inhalt" des Dienstvertrages sei die Erbringung einer Sondertätigkeit:

"Überprüfung des Ersatzteillagers (...)" gewesen. Diese Tätigkeit sei für die Dauer eines Monats vereinbart worden. Als wöchentliche Arbeitszeit seien 35 Stunden, als Gehalt 22.000 S vereinbart gewesen. "Regelungen über sonstige Vergütungen oder Mehrarbeit wurden nicht getroffen, waren aber auch nicht notwendig, da sonstige Vergütungen oder Entlohnungen von Mehrarbeit nicht vorgesehen waren und bei einer Dauer von nur einem Monat ein detailliertes Regelwerk wohl nicht erforderlich ist". Auch bei anderen Klein- und Kleinstbetrieben sei es nicht unüblich, dass keine Dienstzettel, etc ausgestellt würden und Unterlagen über das Dienstverhältnis nicht vorhanden seien. "Zeitaufzeichnungen (bei vereinbarter Wochenstundenanzahl) werden auch in vielen anderen Betrieben nicht geführt".

Mit diesem Vorbringen wird keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufgezeigt.

Das Dienstverhältnis mit der Ehefrau wurde im Juni 2000 beendet. Für Dezember 2000 wurde mit der Ehefrau wieder ein Dienstverhältnis vereinbart. Ab Jänner 2001 war die Ehefrau als freie Dienstnehmerin für den Beschwerdeführer tätig. Bis Juni 2000 hat der Bruttomonatslohn der Ehefrau 8.500 S betragen, das Dezembergehalt 22.000 S. Ab Jänner war ein monatliches Gesamtentgelt von 12.000 S vereinbart. Die dargestellten Vorgänge sind ungewöhnlich. Folgt man den Angaben des Beschwerdeführers vor der belangten Behörde wurde mit 1. Dezember 2000 zudem vereinbart, "dass meine Ehegattin mit 31.12.2000 unter Einbeziehung der gesamten Vordienstzeiten das 12fache Monatsentgelt (Basis Dezember 2000) als freiwillige Abfertigung erhält", was nur durch die bestehende Nahebeziehung zu erklären ist. Selbst die Beschwerde räumt ein, dass "eine fremde Person für die Honorierung des erhöhten Arbeitsanfalls unter den gegebenen Umständen möglicherweise eine andere Regelung getroffen hätte". Damit kann der belangten Behörde aber nicht mit Erfolg entgegen getreten werden, wenn sie das Gehalt vom Dezember 2000 mangels Vorliegens eines fremdüblichen Dienstverhältnisses nicht als Betriebsausgabe anerkannt hat. Dies gilt umso mehr, als das hier in Rede stehende Dienstverhältnis - worauf im angefochtenen Bescheid von der Beschwerde unwidersprochen hingewiesen wird -

nur durch die Anmeldung der Ehefrau zur Sozialversicherung und durch die Gehaltszahlung dokumentiert wird und ein konkreter Nachweis dafür, dass die behaupteten Leistungen der Ehefrau (in vollem Umfang) erbracht wurden, nicht vorliegt.

Zur Abfertigung wird in der Beschwerde ausgeführt, die Ehefrau habe beim Beschwerdeführer mehr als fünf Jahre an Dienstzeit erbracht. Die Dienstzeit sei mehrere Male für Monate unterbrochen worden, wenn im "Kleinbetrieb" zu wenig Arbeit angefallen sei, um die Anstellung einer Mitarbeiterin zu rechtfertigen. Die Ehefrau sei "vom Beschwerdeführer daher - mit Wiedereinstiegszusagen - mehrfach gekündigt und in der Folge dann wieder eingestellt" worden. "Dass jeweils Wiedereinstellungszusagen vorlagen, ergibt sich selbstredend aus dem vorliegenden Sachverhalt, entspricht den allgemeinen Denkgesetzen und ist in jeder Hinsicht nachvollziehbar". Die Anrechnung der bei anderen Arbeitgebern zugebrachten Vordienstzeiten für die Berechnung der Abfertigung sei gesetzlich zwar nicht vorgesehen, könne aber vereinbart werden. Selbst wenn das vereinbarte Dezembergehalt von 22.000 S als Berechnungsbasis für die Abfertigung einem Fremdvergleich nicht standhalten sollte, da eine fremde Person für die Honorierung des erhöhten Arbeitsanfalles unter den gegebenen Umständen möglicherweise eine andere Regelung getroffen hätte, würde immer noch eine Abfertigung auf Basis von 8.500 S zustehen.

Diesem Vorbringen ist vorweg zu entgegnen, dass sich die behaupteten Wiedereinstellungszusagen nicht selbstredend aus dem vorliegenden Sachverhalt ergeben. Der Beschwerdeführer brachte im Verwaltungsverfahren nur vor, dass es bei der Kündigung des Dienstverhältnisses im Juni 2000 eine solche Zusage gegeben habe, blieb aber einen Nachweis für diese und allfällige weitere Zusagen dieser Art schuldig. Entscheidend ist aber auch hier, dass bereits die auf Basis eines Monatsgehalts von 22.000 S berechnete Abfertigung dem Fremdvergleich nicht standhält.

Der Beschwerde kommt daher auch hinsichtlich der Abfertigungszahlung keine Berechtigung zu.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 20. Mai 2010