



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Vertreter, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13., 14. und 23. Bezirk in Wien betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1995 nach der am 13. Dezember 2004 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielte im Jahre 1995 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie aus Gewerbebetrieb für seine Tätigkeit als Reprofotograf im Spezialgebiet der medizinischen Fotografie. In der die letztgenannten Einkünfte betreffenden Einnahmen-Ausgabenrechnung machte er u. a. ATS 56.260,- für "*Leistungen durch Dritte*" als Betriebsausgaben geltend. Sonstige Aufwendungen für Personal- bzw. Lohn- und Sozialversicherungskosten sind in dieser Einnahmen-Ausgabenrechnung nicht ausgewiesen.

Mit Ergänzungsersuchen vom 20. Dezember 1996 forderte das Finanzamt den Bw. diesbezüglich auf, Honorarnoten, Werkverträge sowie Stundenlisten etc. beizubringen und ersuchte um eine Beschreibung dieser Tätigkeiten.

In Beantwortung dieses Vorhaltes gab der Bw. am 16. Jänner 1997 bekannt, dass es sich bei den erbrachten Leistungen um computergraphische Arbeiten (Entwurf, Produktion, Diaeinglasung sowie Fahrten für Materialeinkauf, solche zum Kunden und Lieferfahrten zum Fotolabor) sowie reprototechnische Assistenzarbeiten (Montage von Röntgenvorlagen und medizinischen Fotos, Diaeinglasung und Fahrten für Materialeinkauf, Fahrten zum Kunden und Lieferfahrten zum Fotolabor) gehandelt habe, dass für diese Leistungen ein Stundensatz

von ATS 400,-- verrechnet worden sei und dass seine Ehefrau die Empfängerin dieser Honorare sei.

Mit gleichem Schreiben brachte der Bw. zwölf Kopien (E-Akt 1995 Seite 16 bis 27) der diesbezüglichen Honorarnoten bei. Diese Honorarnoten sind einheitlich textiert und inhaltlich wie folgt gestaltet:

Honorarnote Für computergraphische Arbeiten den Betrag von S... dankend erhalten.

Honorarnote Für reprotechn. Assistenzarbeiten den Betrag von S... dankend erhalten.

Daneben sind in jeder Honorarnote das jeweilige Datum der Erstellung und der Namen sowie die Wohnadresse der Ehegattin angeführt. Sämtliche Honorarnoten sind von dieser unterschrieben.

Angemerkt wird, dass fünf Honorarnoten für computergraphische Arbeiten (E-Akt 1995 Seiten 16, 18, 19, 26 und 27) und sieben Honorarnoten für reprotechnische Assistenzarbeiten (E-Akt 1995 Seiten 17, 20, 21 22, 23, 24 und 25), die in dieser Weise einheitlich gestaltet waren, vorgelegt wurden.

Des weiteren wurde diesem Schreiben eine Stundenaufstellung, die im Folgenden wörtlich dargestellt wird, beigelegt:

<i>Computergraphische Arbeiten</i>				
<i>Honorarnote vom</i>	14.3.95	7,5	Stunden	<i>i.d.Zeit 6.2. - 14.2.95</i>
	23.5.95	5	Stunden	<i>i.d.Zeit 1.5. - 10.5.95</i>
	21.6.95	5	Stunden	<i>i.d.Zeit 15.6. - 19.6.95</i>
	20.9.95	2 3/4	Stunden	<i>i.d.Zeit 3.9.95</i>
	15.11.95	4	Stunden	<i>i.d.Zeit 10.11. - 13.11.95</i>
<i>Reprotechnische Assistenzarbeiten</i>				
<i>Honorarnote vom</i>	28.3.95	12,5	Stunden	<i>i.d.Zeit 27.2. - 15.3.95</i>
	12.6.95	65 3/4	Stunden	<i>i.d.Zeit 1.4. - 30.5.95</i>
	19.6.95	5	Stunden	<i>i.d.Zeit 16.6.95</i>
	28.6.95	20	Stunden	<i>i.d.Zeit 4.6. - 25.6.95</i>
	6.7.95	2,5	Stunden	<i>i.d.Zeit 4.7.95</i>
	13.8.95	5	Stunden	<i>i.d.Zeit 10.8. - 11.8.95</i>
	20.7.95	10	Stunden	<i>i.d.Zeit 28.6. - 9.7.95</i>

Diesbezüglich wird angemerkt, dass aus dieser Stundenaufstellung nicht ersichtlich ist, wie viele Stunden an welchen Tagen geleistet wurden.

Das Finanzamt versagte in seinem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1995 vom 18. Februar 1997 den o. a. Honoraraufwendungen die Abzugsfähigkeit. Begründend führte es diesbezüglich aus, dass die angeführten Tätigkeiten üblicherweise im Rahmen der familienhaften Mitarbeit erbracht würden und dass für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen unter anderem erforderlich sei, dass die Vereinbarungen unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Dies treffe im gegenständlichen Fall nicht zu, da ein Stundensatz von ATS 400,-- für Tätigkeiten wie beispielsweise für Fahrten für Materialeinkauf, Dieaeinglasungen und Lieferfahrten zum Fotolabor einem Familienfremden nicht bezahlt werden würden. Im Übrigen erfolgte die Veranlagung zur Einkommensteuer 1995 erklärungskgemäß.

Mit Schreiben vom 18. März 1997 erhob der Bw. gegen diesen Bescheid Berufung. In der Berufungsbegründung führte der Vertreter des Bw. wörtlich aus wie folgt:

*" Zur Begründung meines Rechtsmittels gegen den Einkommensteuerbescheid 1995 teile ich dem Finanzamt mit, dass mein Klient für Leistungen computergraphischer Arbeiten und reprotechnischer Assistenzarbeit **einem Familienfremden** zwischen S 1.200,-- und S 1.600,-- bezahlen müsste, (Preislisten liegen bei) sodass der vereinbarte Stundensatz in Höhe von S 400,-- nicht als überhöht betrachtet werden kann. Eine fremdübliche Bezahlung ist durchaus gegeben, zumal sich der Stundensatz aus einem Mischwert von Computerstunden und Zeitaufwand für Materialeinkauf und Lieferfahrten ergeben hat, wobei der Zeitaufwand für diese Fahrten von untergeordneter Bedeutung ist."*

Hinsichtlich der diesem Berufungsschreiben beigelegten Preislisten ist anzumerken, dass eine davon von einem Grafik-Serviceunternehmen stammte. Aus dieser Liste geht hervor, dass der

Preis für eine Computerstunde ATS 1.600,-- beträgt. In dieser Preisliste sind neben anderen Leistungen auch Botenfahrten angeführt. Das dafür zu verrechnende Entgelt wird jedoch nicht in Höhe eines Stundensatzes, sondern in Höhe des diesbezüglichen Aufwandes – "*nach Aufwand*" – angegeben. Die zweite Preisliste betrifft ein Computergrafikunternehmen. Dort wird ist für die Leistung *Grafik, Text, Layot*" ein Stundensatz in Höhe von ATS 1.200,-- angeführt.

Das Finanzamt erließ am 16. Mai 1997 eine abweisende Berufungsvorentscheidung und führte begründend aus, dass zwischen nahen Angehörigen geschlossene Verträge dann steuerliche Anerkennung finden würden, wenn die Vereinbarungen nach außen ausreichend zum Ausdruck kämen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und auch zwischen Familienfremden unter gleichen Bedingungen geschlossen werden würden. Laut den Angaben und der o. a. Preisliste wären bei Erbringung der berufsgegenständlichen Tätigkeit von einem Familienfremden Kosten in Höhe von ATS 148.000,-- bis ATS 196.000,-- angefallen. Darüber hinaus gehe aus den beigebrachten Honorarnoten hervor, dass in der Zeit vom 14. März 1995 bis zum 13. August 1995 137,5 Stunden und zwischen dem 14. August 1995 und dem 15. November 1995 nur noch 6,75 Stunden erbracht worden seien. Dies deute darauf hin, dass einerseits die Steuerpflicht vermieden worden und andererseits der Verlust des Alleinverdienerabsetzbetrages abgewendet worden sei.

Der Bw. stellte mit Schreiben vom 16. Juni 1997 einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde 2. Instanz. In diesem führte er u. a. aus, dass die zwischen dem Bw. und dessen Gattin getroffene Vereinbarung einem Fremdvergleich standhielte. Der Abschluss eines Notariatsaktes könne nicht Kriterium für die Anerkennung der berufsgegenständlichen Betriebsausgaben sein. Auch sei die Vereinbarung über den Leistungsumfang und den Stundensatz als eindeutige, klare, und jeden Zweifel ausschließende Vereinbarung zu werten. Entsprechend der Bescheidbegründung sei in der Berufung anhand von Preislisten nachgewiesen worden, dass die von der Ehegattin erbrachten Leistungen von Familienfremden mit ATS 1.200,-- bis ATS 1.600,-- pro Stunde bezahlt werden würden. Das Finanzamt habe daraufhin die ablehnende Argumentation dahingehend geändert, dass der Stundensatz von ATS 400,-- deshalb nicht fremdüblich sei, da dieser zu niedrig sei. Dieses Beispiel zeige, dass zwischen den bezahlten Stundenlöhnen und den verrechneten Stundensätzen wesentliche Differenzen liegen müssen, da der Unternehmer die Gehaltsnebenkosten ebenso decken müsse, wie sämtliche sonstige Betriebsausgaben und außerdem der verrechnete Stundensatz des Unternehmers einen Gewinn enthalte.

Da der Verwaltungsgerichtshof in Steuersachen die Änderung bzw. Umkehr der Argumentation eines Beschwerdeführers stets zu dessen Lasten auslege, müsse dies

umgekehrt auch für die Behörde gelten. Eine Änderung der Argumentation stelle eine Novität dar und widerspreche einer fairen Abwicklung des Berufungsverfahrens.

Die Ausführungen des Finanzamtes betreffend die unterschiedliche Anzahl der vor dem 13. August 1995 der und nach diesem Datum verrechneten Stunden hänge ausschließlich mit dem Arbeitsanfall zusammen. Die diesbezüglich angestellten Erwägungen, dass sich die Arbeitsleistungen der Ehegattin ab dem 14. August 1995 aus Gründen der Vermeidung der Steuerpflicht bzw. der Hintanhaltung des Verlustes des Alleinverdienerabsetzbetrages reduziert hätten, seien als unzulässige und völlig unbewiesene Mutmaßungen zurückzuweisen. Somit sei die gezogene Schlussfolgerung, dass die Bezahlung der Ehegattin einem Fremdvergleich nicht standhalte, nicht in einem mängelfreien und den Denkgesetzen entsprechenden, nachvollziehbaren Verfahren gewonnen worden.

In der am 13. Dezember 2004 abgehaltenen Berufungsverhandlung führte der Bw. ergänzend aus, dass er im Spezialgebiet medizinische Fotografie tätig sei. Der Arbeitsanfall der selbständig ausgeübten Arbeit sei von unterschiedlicher Intensität. Seine Arbeit verlange auch körperlichen Einsatz, er sei seit dem Jahre 1978 chronisch erkrankt und leide an Polyarthrit, dadurch sei er an der Arbeit gehindert gewesen. Auch Ärzte seien dieser Meinung gewesen. Er habe die Leistungen, die von seiner Frau erbracht worden seien, vor deren Erbringung durch seine Gattin, von Fremdfirmen erbringen lassen. Der Vertreter des Bw. ergänzte diesbezüglich, dass es sich um eine spezielle Tätigkeit handle, die mit einer normalen nicht vergleichbar sei.

Auf Befragen, welches zeitliche Ausmaß die Erbringung der Leistung durch Dritte vor der Erbringung dieser (Leistungen) durch die Ehegattin betrug, gab der Bw. an, dass das Ausmaß in etwa vergleichbar gewesen sei und räumte ein, dass es nach oben oder unten hin Abweichungen gegeben haben könne. Die Erbringung der Leistungen durch Dritte sei von seinem Gesundheitszustand abhängig gewesen, in Zeiten, in welchen der Bw. an Krankheitsschüben gelitten habe, sei das Ausmaß der Leistungserbringung durch Dritte erhöht worden, da er diese Arbeiten auf Grund seines körperlichen Zustandes nicht habe erbringen können.

Der Bw. gab auf weiteres Befragen an, dass sowohl die nichtselbständig als auch die selbständig ausgeübte Tätigkeit in der medizinischen Fotografie bestünde. Er habe eine vierjährige Lehre als Reprofotograf abgeschlossen. Weiters habe er an vielen Kursen zum Zwecke der Weiterbildung teilgenommen.

Hinsichtlich der von der Ehegattin im berufsgegenständlichen Zeitraum ausgeübten Tätigkeit befragt, gab der Bw. an, dass diese als Hausfrau tätig gewesen sei und die drei gemeinsamen Kinder betreut habe. Die Ehefrau habe eine Lehre als Bürokauffrau abgeschlossen. Befragt, über welche fotografische Ausbildung die Ehegattin verfüge, gab der

Bw. an, dass diese die Tochter eines Fotografen sei und so bereits früh in Kontakt mit diesem Beruf gekommen sei. Außerdem sei sie vom Bw. angelernt worden.

Auf weiteres Befragen gab der Bw. an, dass die computergraphischen Arbeiten in der Bearbeitung, farblichen Unterlegung von Texten, sowie der Einscannung von Operationsfotos bestehen. Hinsichtlich der weiteren von seiner Gattin ausgeführten computergraphischen Tätigkeiten verwies der Bw. auf sein bisheriges diesbezügliches Vorbringen.

Betreffend die reprotechnische Assistenzarbeit gab der Bw. auf Befragen an, dass diese in einer Hilfestellung bei der Anfertigung von Collagen oder Reprovorlagen sowie in Beschriftung, Montage und Retusche besteht.

Der Bw. führte weiters aus, dass ihm seine Ehegattin die Tätigkeiten abnimmt, die ihm Schmerzen verursachen.

Befragt, auf welcher Rechtsgrundlage die Tätigkeit der Gattin beruht, gab der Bw. an, dass zwischen seiner Gattin und ihm ein diesbezüglicher Vertrag geschlossen wurde. Hinsichtlich des Inhaltes dieses Vertrages befragt, führte der Bw. – wörtlich - aus, *"der Vertrag beinhaltet den Stundensatz für die Erbringung von Leistungen durch die Gattin"*. Dieser Vertrag sei mündlich geschlossen worden. Der Abschlusszeitpunkt sei glaublich im Jahre 1995 gewesen. Der Vertrag sei auf unbefristete Zeit geschlossen worden. Zwischenzeitlich sei der Vertrag als aufgelöst zu betrachten, diese Vertragsauflösung habe ihre Wurzel in den – wörtlich - *"Unklarheiten mit dem Finanzamt"*.

Nach dem Beginn dieser Tätigkeit befragt, gab der Bw. bekannt, dass dieser zu Beginn der 90er Jahre erfolgt sei. Allerdings sei der Umfang der Tätigkeiten der Gattin zu diesem Zeitpunkt minimal gewesen. Massiv und ins Gewicht fallend habe seine Gattin die berufsgegenständliche Tätigkeit nur im Jahre 1995 ausgeführt.

Über Vorhalt der Berufungsbegründung gegen den Erstbescheid des Finanzamtes, dass zwischen den dort erstellten Angaben, dass für Leistungen computergraphischer Arbeiten bzw. reprotechnischer Assistenzarbeit einem Familienfremden zwischen ATS 1.200,-- und ATS 1.600,-- bezahlt werden müssten und dass der vereinbarte Stundensatz von ATS 400,-- nicht als überhöht betrachtet werden könne und eine fremdübliche Bezahlung durchaus gegeben sei, gab der Vertreter des Bw. an, dass hier unterschiedliche Voraussetzungen vorlägen und dass diese Werte nicht vergleichbar seien, da bei der Vergabe der Arbeiteten an Dritte sämtliche Kosten wie EDV-Anschaffungen und Betriebsmittel abgedeckt seien, während die Ehegattin mit Betriebsmitteln arbeite die der Auftraggeber zur Verfügung stelle.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

- 1.) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- 2.) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- 3.) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen geschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Diese in der Rechtsprechung für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung 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.

Der Grund für diese Anforderungen liegt zum einen darin, dass das zwischen Familienangehörigen typischerweise unterstellte Fehlen eines solchen Interessengegensatzes, wie er zwischen Fremden besteht, die Gefahr einer auf diesem Wege bewirkten willkürlichen Herbeiführung steuerlicher Folgen mit sich bringt, der im Interesse der durch die Bestimmung des § 114 BAO gebotenen gleichmäßigen Behandlung aller Steuerpflichtigen begegnet werden muss; zum anderen steht hinter den beschriebenen Kriterien für die Anerkennung vertraglicher Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch die Erforderlichkeit einer sauberen Trennung der Sphären von Einkommenserzielung einerseits und Einkommensverwendung andererseits (Siehe d. Erkenntnis des VwGH vom 1. Juli 2003, Zl. 98/13/0184, sowie *Doralt*, EStG⁴, § 2 Tz 160 ff).

Der vom Bw. hinsichtlich der Tätigkeit seiner Gattin diesbezüglich behauptete, mündlich abgeschlossene Vertrag entspricht den oben beschriebenen Kriterien aus folgenden Gründen nicht:

Dieser Vertrag wurde gemäß den vom Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung erstellten Angaben zwischen seiner Ehefrau und ihm eben nur in mündlicher Form abgeschlossen. Damit ist das Erfordernis einer ausreichenden Publizität im Sinne des oben Gesagten nicht gegeben. Diesbezüglich ist jedoch anzumerken, dass das Erfordernis der Publizität nicht überbewertet werden darf und somit das Fehlen einer schriftlichen Vereinbarung für sich alleine nicht ausreicht um abschließend beurteilen zu können, ob ein Vertrag den obigen Kriterien entspricht oder nicht.

Hinsichtlich des Inhalts beschränkten sich die Angaben des Bw. darauf, dass diese Vereinbarung "*den Stundensatz für die Erbringung von Leistungen durch die Gattin*" beinhaltete. Nähere diesbezügliche Ausführungen wurden vom Bw. nicht erstellt.

Aus der oben dargestellten Einnahmen-Ausgabenrechnung geht hervor, dass die die Tätigkeiten der Gattin betreffenden Aufwendungen unter dem Titel "*Leistungen Dritter*" in Höhe von ATS 55.260,-- angeführt wurden und dass daneben keine Aufwendungen für lohnabhängige Abgaben oder Sozialversicherungsbeiträge geltend gemacht wurden. Daher ist davon auszugehen, dass die Ehegattin die berufungsgegenständlichen Tätigkeiten selbständig verrichtete und somit in keinem Dienstverhältnis zum Bw. stand.

In der o. a. Berufungsbegründung führte der Vertreter des Bw. wörtlich aus, dass sein Klient "*für Leistungen computergraphischer Arbeiten und reprotchnischer Assistenzarbeit **einem Familienfremden** zwischen S 1.200,-- und S 1.600,-- bezahlen müsste, (Preislisten liegen bei) sodass der vereinbarte Stundensatz in Höhe von S 400,-- nicht als überhöht betrachtet werden kann.*" Mit dieser Aussage wird bestätigt, dass die Honorierung der von der Ehegattin des Bw. erbrachten Leistungen nicht in fremdüblicher Weise erfolgt ist und dass ein Familienfremder, der Leistungen wie die strittigen selbständig erbringt, nicht ATS 400,-- pro Stunde sondern zwischen ATS 1.200,-- und ATS 1.600,-- je Stunde für diese verrechnen würde. Somit ist das oben angeführte Erfordernis, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nur als erwiesen angenommen werden können, wenn diese auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären, in eindeutiger Weise nicht erfüllt.

Eine fremdübliche Bezahlung ist aber nicht nur auf Grund dieser Erwägungen, sondern auch auf Grund der Verrechnung eines Mischwertes für die von der Ehegattin des Bw erbrachten Leistungen nicht gegeben. Der Bw. beschrieb die Leistungen seiner Ehegattin im Zuge der Beantwortung des o. e. Ergänzungsersuchens vom 20. Dezember 1996 mit Schreiben vom 16. Jänner 1997 damit, dass sich diese in zwei Tätigkeitsbereiche, nämlich in computergraphische Arbeiten und in reprotchnische Assistenzarbeit teilten, wobei die computergraphischen Arbeiten den Entwurf, die Produktion, die Diaeinglasung sowie Fahrten für Materialeinkauf, Fahrten zum Kunden für persönliche Entwurfbesprechung und Lieferfahrten zum Fotolabor, die Tätigkeit der reprotchnischen Assistenzarbeit die Montage von Röntgenvorlagen bzw. medizinischer Fotos, die Beschriftung, die Reproherstellung sowie Fahrten für Materialeinkauf, Fahrten zum Kunden für persönliche Entwurfbesprechung und Lieferfahrten zum Fotolabor beinhalteten. In der Berufungsverhandlung führte der Bw. betreffend die computergraphischen Arbeiten aus, dass diese in der Bearbeitung, farblichen Unterlegung von Texten sowie der Einscannung von Operationsfotos bestünden.

Bei den vom Bw. im Zuge der Vorhaltsbeantwortung sowie in der Berufungsverhandlung beschriebenen Leistungen handelt es sich einerseits um solche, deren Erbringung spezielle Fähigkeiten und Kenntnisse und damit eine entsprechende Ausbildung erfordern. Dies betrifft vor allem die computergraphischen Arbeiten. Andererseits umfasst die obige Leistungsbeschreibung auch reine Hilfstätigkeiten, zu deren Ausübung weder spezielle

Kenntnisse noch eine spezielle Ausbildung notwendig ist. Dies betrifft vor allem die Vornahme von Fahrten sowie von Diaeinglasungen und Beschriftungen.

Im Wirtschaftsleben wird diesen unterschiedlichen Anforderungen insofern Rechnung getragen, als Leistungen mit dem Erfordernis von Spezialkenntnissen über die nur wenige Personen verfügen, wesentlich höher bezahlt werden als solche, die von einem Großteil der Allgemeinheit erbracht werden können.

Der Vertreter des Bw. gab, w. o. ausgeführt, im Zuge der Vorhaltsbeantwortung bekannt, dass die berufungsgegenständlichen Leistungen mit einem Stundensatz von ATS 400,-- verrechnet worden seien. In der Berufungsbegründung führte er diesbezüglich aus, dass dieser Stundensatz einen Mischwert aus Zeitaufwand für Computerstunden sowie für Materialeinkauf und Lieferfahrten darstellte, wobei er den Zeitaufwand für diese Fahrten als untergeordnet bezeichnete. Dieser Berufung legte er eine Preisliste eines Graphikunternehmens bei aus der hervorgeht, dass dieses für die Erbringung einer Computerstunde ATS 1.600,-- berechnet. In dieser Preisliste ist u. a. auch die Dienstleistung *"Botenfahrten"* enthalten. Das dafür zu verrechnende Entgelt wird nicht in einem Stundensatz sondern in Höhe des diesbezüglichen Aufwandes – *"nach Aufwand"* - angegeben.

Damit hat der Vertreter des Bw. auch bestätigt, dass ein familienfremder Unternehmer für die Erbringung von Leistungen der berufungsgegenständlichen Art keinen diese betreffenden Mischwert verrechnet hätte und den Vertrag somit nicht unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen hätte. Aus der der Berufung beigelegten o. e. Preisliste eines familienfremden Unternehmens, das mit den berufungsgegenständlichen Dienstleistungen vergleichbare Leistungen anbietet, geht klar und deutlich hervor, dass in diesem Betrieb den für deren Erbringung unterschiedlichen Anforderungen Rechnung getragen wird. Unter Einbezug dieser Ausführungen sowie des Umstands, dass der Bw. in der o. a. Vorhaltsbeantwortung hinsichtlich der von seiner Ehegattin erbrachten Leistungen angab, dass diese u. a. auch Beschriftungen sowie Diaeinglasungen umfassten und dass für die Ausführung der letztgenannten Hilfstätigkeiten sowie für die Vornahme der Fahrten keine Spezialkenntnisse erforderlich sind, ist im Sinne der obigen, die unterschiedliche Höhe der Bezahlung von Leistungen, deren Erbringung von unterschiedlichen Kenntnissen und Fähigkeiten abhängig ist, betreffenden Erwägungen davon auszugehen, dass die Verrechnung eines Mischwertes, für die von der Ehegattin des Bw. erbrachten Leistungen keinesfalls fremdüblich ist, da ein Familienfremder die o. a. Leistungen, die sich grundlegend unterscheiden, einzeln mit am Markt üblichen Preisen verrechnet hätte. Dass der Zeitaufwand für die von der Ehegattin vorgenommenen Fahrten, wie in der Berufung vorgebracht, von untergeordneter Bedeutung war, vermag auf Grund der in diesem sowie der im vorigen Absatz angestellten Erwägungen nichts daran zu ändern, dass die Verrechnung eines Mischwertes für die von der Ehegattin erbrachten, unterschiedlichen Leistungen eben nicht fremdüblich ist.

Aus den oben beschriebenen Honorarnoten sowie aus der oben dargestellten Stundenaufstellung ist nicht ersichtlich, welche Arbeiten in welchem Umfang tatsächlich geleistet wurden. Rückschlüsse hinsichtlich der Bezahlung der einzelnen Leistungen sind im Sinne der obigen diesbezüglichen Ausführungen ebenfalls nicht möglich. Auch ist ersichtlich, dass die von der Bw. im Zuge der Beantwortung des obigen Vorhaltes beigebrachte Stundenaufstellung eine im Nachhinein erstellte Zusammenfassung ist. Sofern überhaupt laufende, zeitnahe Aufzeichnungen über täglich geleistete Stunden erfolgt sind, so wurden die der vorgelegten Aufstellung zugrunde liegenden Aufzeichnungen jedenfalls nicht vorgelegt. Zudem fehlt es der vorgelegten Aufstellung an den sonst üblichen Details. Die Stunden der Leistungserbringung wurden – abgesehen von drei Fällen, in denen diese Stunden einem Tag zugeordnet wurden - über mehrere Tage bzw. Wochen zusammengefasst. Welche Leistungen im Detail erbracht wurden ist nicht ersichtlich. Für eine nachträgliche Überprüfung durch den Auftraggeber ist eine derartige Aufstellung völlig ungeeignet und daher fremdunüblich. Aus den Honorarnoten geht auch nicht hervor, welchen möglichen Inhalt die mündliche Vereinbarung haben könnte.

Dazu kommt, dass der Bw. angab, dass dieser Vertrag als aufgelöst zu betrachten sei und die Vertragsauflösung ihre Wurzel in den – wörtlich - *"Unklarheiten mit dem Finanzamt"* habe. Mit dieser Aussage, die für sich spricht, hat der Bw. bestätigt, dass auch die Auflösung des berufsgegenständlichen Vertrages nicht in fremdüblicher Weise erfolgt ist. Eine andere Deutung lässt diese Aussage nicht zu, da das Finanzamt den berufsgegenständlichen Honorarzahlungen die Anerkennung als Betriebsausgaben mit der Begründung versagte, dass ein Familienfremder für Tätigkeiten wie z. B. Fahrten für Materialeinkauf, Diaeinglasungen und Lieferfahrten zum Fotolabor keinen Stundenlohn in Höhe von ATS 400,- bezahlen würde. Es ist geradezu undenkbar, dass Familienfremde, die betriebsnotwendige Leistungen in fremdüblicher Weise erbringen, einen Vertrag bloß wegen *"Unklarheiten mit dem Finanzamt"* auflösen.

Im Zusammenhang mit der Auflösung dieses Vertrages ist auch anzumerken, dass der Bw. in den das Jahr 1995 folgenden Jahren für von Dritten erbrachte Leistungen mit Ausnahme von Beratungsaufwendungen in Höhe von ATS 5.500,- (1996), ATS 8.800,- (1997) sowie ATS 8.000,- (1998) keine Aufwendungen für Leistungen Dritter als Betriebsausgaben geltend machte. Einnahmen-Ausgabenrechnungen aus dem Jahre 1998 nachfolgenden Jahren lagen der erkennenden Behörde nicht vor.

Dem in der Berufungsverhandlung vom Vertreter des Bw. über Vorhalt der Berufungsbegründung gegen den Erstbescheid des Finanzamtes, dass in dieser Berufungsbegründung ausgeführt wurde, dass für Leistungen computergraphischer Arbeiten bzw. reprotechnischer Assistenzarbeit einem Familienfremden zwischen ATS 1.200,- und ATS 1.600,- bezahlt werden müssten und dass der vereinbarte Stundensatz von ATS 400,-

nicht als überhöht betrachtet werden könne und eine fremdübliche Bezahlung durchaus gegeben sei, erstatteten Vorbringen, dass hier unterschiedliche Voraussetzungen vorlägen und dass diese Werte nicht vergleichbar seien, da bei der Vergabe der Arbeiten an Dritte sämtliche Kosten wie EDV-Anschaffungen und Betriebsmittel abgedeckt seien, während die Ehegattin mit Betriebsmitteln arbeite die der Auftraggeber zur Verfügung stelle, ist zu entgegnen, dass ein familienfremder Unternehmer, der Leistungen erbringt, für die am freien Markt bzw. im Wirtschaftsleben zwischen ATS 1.200,-- und ATS 1.600,-- verrechnet werden, nicht bereit wäre, diese für ATS 400,-- in der Stunde zu erbringen, da er auf diese Weise nicht nur den Markt unterlaufen und sich selbst konkurrenzieren bzw. schädigen würde sondern darüber hinaus auch noch Gefahr liefe, dass sich die für diese Dienstleistungen von ihm angeschafften notwendigen Betriebsmittel nicht amortisieren würden. Dieses Vorbringen übersieht weiters, dass sich ein familienfremder Unternehmer zur Erbringung von Leistungen, die den Gegenstand seines Unternehmens bilden, nicht in den Betrieb seines Auftraggebers eingliedern würde. Eben aus diesen Gründen müssten - wie vom Vertreter des Bw. selbst in der Berufung ausgeführt – einem familienfremden Unternehmen zwischen ATS 1.200,-- und ATS 1.600,-- pro Stunde für die Erbringung von computergraphischen Arbeiten bzw. reprotochnischer Assistenzarbeit bezahlt werden.

Das Gleiche gilt für das im Vorlageantrag erstellte Vorbringen, dass in der Berufung an Hand von Preislisten von Fremdunternehmen nachgewiesen worden sei, dass diesen für die von der Ehegattin erbrachten Leistungen zwischen ATS 1.200,-- und ATS 1.600,-- pro Stunde bezahlt werden müssten und dass die Auffassung des Finanzamtes, dass der Stundensatz von ATS 400,-- deshalb nicht fremdüblich sei, außer acht lasse, dass zwischen den Stundensätzen, die einem Mitarbeiter bezahlt werden und den Stundensätzen, die einem Unternehmer verrechnet werden, beträchtliche Unterschiede naturgemäß gegeben seien und beispielsweise die Stundensätze für einen Automechaniker in einer KFZ-Werkstätte zwischen ATS 700,-- und ATS 900,-- betragen und der Automechaniker zwischen ATS 150,-- und ATS 200,-- pro Stunde Bruttolohn erhalte und dass dieses Beispiel zeige, dass zwischen den bezahlten Stundenlöhnen und den verrechneten Stundensätzen von Unternehmen wesentliche Differenzen liegen, da der Unternehmer die Gehaltsnebenkosten ebenso decken müsse, wie sämtliche sonstige Betriebsausgaben und außerdem der verrechnete Stundensatz des Unternehmers einen Gewinnzuschlag enthalte. Dieses Vorbringen übersieht, dass dem zwischen dem Bw. und dessen Gattin geschlossenen Vertrag aus den oben diesbezüglich angeführten Gründen der Charakter eines Dienstvertrages nicht zukommt und dass im Rechenwerk des Bw. weder Aufwendungen für lohnabhängige Abgaben noch für Sozialversicherungsbeiträge aufscheinen bzw. enthalten sind und somit Gehaltsnebenkosten nicht angefallen sind. Da die Ehegattin des Bw. die berufsgegenständlichen Leistungen selbständig und nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses erbrachte, werden mit diesem Vorbringen die im vorigen Absatz getätigten Ausführungen, dass ein familienfremder

Unternehmer nicht bereit wäre, die berufungsgegenständlichen Leistungen für ATS 400,-- in der Stunde zu erbringen sowie die diesbezüglichen Erwägungen vom Vertreter des Bw. selbst bestätigt.

Der zwischen dem Bw. und dessen Ehegattin abgeschlossene berufungsgegenständliche Vertrag kam, w. o. ausgeführt, nach außen nicht ausreichend zum Ausdruck. Der Inhalt des mündlichen Vertrages beschränkte sich lt. Bw. auf *"den Stundensatz für die Erbringung von Leistungen durch die Gattin"*. Dieser rudimentäre und bruchstückhafte Vertragsinhalt ist für sich völlig unzureichend und lässt fast alle sonst üblichen Vertragsteile vermissen. Es ist auszuschließen, dass Fremde über Leistungen wie die berufungsgegenständlichen keine detaillierteren Regelungen getroffen hätten. Auch i. V. m. den sonstigen Unterlagen – Honorarnoten und Stundenaufstellung – sind keinerlei Rückschlüsse auf einen denkmöglichen, hypothetischen, weiteren, vollständigen Vertragsinhalt möglich. Somit kann von keinem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt des berufungsgegenständlichen Vertrages ausgegangen werden. Die in den Honorarnoten getätigten Angaben beschränkten sich, w. o. ausgeführt auf das jeweilige Datum der Erstellung (der Honorarnoten), den Namen sowie die Adresse der Ehegattin des Bw. und die Anführung des jeweiligen Betrages für entweder computergraphische Arbeiten oder reprotechnische Assistenzarbeiten. Im Gegensatz zu fremdüblichen Honorarnoten enthielten diese aber weder eine Nummer noch das genaue Datum der erbrachten der Leistungen. Eine Aufschlüsselung der einzelnen Leistungen erfolgte ebenfalls nicht. Somit ist eine genaue zeitliche Zuordnung der erbrachten einzelnen Leistungen nicht möglich. Rückschlüsse auf deren Art und Umfang und damit auf den berufungsgegenständlichen Vertrag können daher ebenfalls nicht gezogen werden. Da dieser Vertrag von einem Familienfremden auch weder in Bezug auf die Höhe der Bezahlung, noch in Bezug auf preisliche Differenzierungen von unterschiedlichen Leistungen in dieser Weise abgeschlossen worden wäre und die Auflösung dieses Vertrages von Familienfremden nicht in der vom Bw. angegebenen Weise vorgenommen worden wäre, kann die zwischen dem Bw. und dessen Ehegattin geschlossene Vereinbarung für den Bereich des Steuerrechts nicht als erwiesen angenommen werden.

Somit war den vom Bw. im Jahre 1995 für als *"Leistungen durch Dritte"* geltend gemachten Aufwendungen die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben zu versagen.

Dass der Bw. von seiner Ehegattin unterstützt wurde, wird von der erkennenden Behörde nicht in Zweifel gezogen. Dass diese Unterstützung aber über den Rahmen einer familienhaften Mitarbeit bzw. über den von Leistungen im Familienverband hinausging, vermochte der Bw. nicht schlüssig darzulegen. Aus dem obigen Sachverhalt ergibt sich keinerlei Beleg dafür.

Eine in Erfüllung der allgemeinen Beistandspflicht (§ 90 erster Satz ABGB) erfolgte Unterstützung des Ehegatten, die sich auf die Erwerbstätigkeit des anderen Ehegatten

bezieht und sich darauf positiv auswirkt, stellt noch keine Mitwirkung am Erwerb des anderen Ehegatten im Sinne des § 90 zweiter Satz ABGB dar und ist einer Abgeltung im Sinne des § 98 ABGB nicht zugänglich (siehe das Erkenntnis des VwGH vom 19. Mai 1993, Zl. 91/13/0045).

Schlussendlich wird angemerkt, dass der Bw. mit seinem im Vorlageantrag hinsichtlich der vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung erstellten Ausführungen, dass sich die Arbeitsleistungen der Ehegattin ab dem 14. August 1995 aus Gründen der Vermeidung der Steuerpflicht bzw. der Hintanhaltung des Verlustes des Alleinverdienerabsetzbetrages reduziert hätten, erstattetem Vorbringen insofern Recht ist, als es sich dabei um eine bloße Vermutung handelt, die für sich alleine nicht geeignet wäre, den Bescheid zu tragen. Dieser Umstand ändert jedoch nichts daran, dass der berufsgegenständliche Vertrag auf Grund der obigen diesbezüglichen Erwägungen einem Fremdvergleich nicht standhält. In diesem Zusammenhang ist auch darauf zu verweisen, dass die Berufung mit der rechtzeitigen Einbringung eines Vorlageantrages wiederum als unerledigt gilt und den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung im gegenständlichen Verfahren ohnedies keine Bedeutung zukommt. Das Gleiche gilt für das im Vorlageantrag erstattete Vorbringen, dass die Umkehr der Argumentation eines Beschwerdeführers vom Verwaltungsgerichtshof stets zu dessen Lasten ausgelegt werde und dass eine Änderung der Argumentation – wie im vorliegenden Fall – eine Novität darstelle und jedenfalls einer fairen Abwicklung eines Berufungsverfahrens widerspreche.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. Dezember 2004