

GZ. RV/4011-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Tulln betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben sind der Berufungsvorentscheidung vom 31. Juli 2002 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

A) Der Bw. erstellte die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 (OZ 7 f./2001) am 23. März 2002 und erklärte zwei bezugsauszahlende Stellen für seine Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Weiters erklärte der Bw. Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in

Höhe von S 56.112,71 und machte Kirchenbeiträge von S 1.522,50 geltend. Die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit setzen sich lt. Beilage zur Einkommensteuererklärung wie folgt zusammen (OZ 1/2001) (Aufstellung 1):

Datum	Auftraggeber	Einnahmen (Beträge in S)	Ausgabenart	Ausgaben (Beträge in S)
12. 3.	Fa. Con.	30.000,00	6% Pauschale lt. § 17 EStG	8.104,54
26. 3.	Fa. Con.	30.000,00	Lohnzahlung	47.351,15
24. 9.	Fa. Con.	30.000,00	Lohnnebenkosten	23.507,20
5. 3.	Fa. Ueb.	75,60	Summe	78.962,89
22. 10.	Fa. Con.	45.000,00		
	Summe	135.075,60		
	Überschuss	56.112,71		

Die Aufgliederung des erklärten Lohnes und der erklärten Lohnnebenkosten gestaltet sich lt. einer weiteren Beilage zur Einkommensteuererklärung (OZ 2/2001) wie folgt (Aufstellung 2):

Periode	Lohn (in S)	Lohnnebenkosten (in S)
Jänner 01	3.377,00	1.611,30
Februar 01	3.376,00	1.611,30
März 01	3.376,00	1.611,30
April 01	3.377,00	1.611,30
Mai 01	3.376,00	1.611,30
Juni 01	6.793,70	3.161,10
Juli 01	3.376,35	1.611,30
August 01	3.376,35	1.611,30
September 01	3.376,35	1.611,30
Oktober 01	3.376,35	1.611,30
November 01	6.793,70	3.161,10
Dezember 01	3.376,35	1.611,30
Summe	47.351,15	22.435,20

eigene Sozialvers. (GSVG)	---	1.072,00
Gesamt	47.351,15	23.507,20
Summe Lohn und LNK	70.858,35	---

B) Der Erstbescheid vom 18. April 2002 (OZ 9 ff/2001) erging erklärungsgemäß.

C) Mit Schreiben vom 6. Mai 2002 (OZ 27/2001) erging an den Bw. ein Vorhalt mit folgendem Inhalt: „Sie haben seit dem Jahr 1999 Ihre Gattin als Dienstnehmerin mit einem fixen Gehalt angestellt. Dienstverhältnisse zwischen nahen Angehörigen werden nach Lehre und Rechtsprechung unter drei Voraussetzungen anerkannt, nämlich wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Da es nach Auffassung des Finanzamtes nicht fremdüblich ist, für schriftstellerische Arbeiten, unabhängig vom Arbeitsanfall bzw. der Auftragslage, einen Arbeitnehmer zu beschäftigen und auch das Verhältnis zwischen Roheinnahmen und Lohnaufwand (im Jahr 2001 S 135.075,00 zu S 70.858,00) nach Auffassung keinem Fremdvergleich standhält, werden Sie ersucht, zu diesem Problemkreis Stellung zu nehmen.“

D) Mit Schreiben vom 14. Juni 2002 (OZ 28 f/2001) beantwortete der Bw. den Vorhalt lt. Abschnitt C) und führte aus: Seine freiberufliche Tätigkeit umfasse überwiegend die Abhaltung von Seminaren, die vom österreichischen Controllerinstitut veranstaltet würden. Für folgende Themen sei er als Vortragender tätig:

- Modernes Kosten- und Leistungsmanagement;
- Controller Lehrgang für Bilanzbuchhalter: Controllinggerechte Kosten- und Leistungsrechnung;
- Grundlagen des Managements und des Rechnungswesens;
- Instrumente des Investitions- und Finanzcontrolling.

Die Vortragstätigkeit übe er seit dem Jahr 1992 aus. Für eine erfolgreiche Gestaltung der Seminare und Weiterentwicklung des Programmes seien erforderlich:

- organisatorische und inhaltliche Abstimmung der Seminare mit dem Veranstalter;
- Vorbereitung der Seminarunterlagen (Folien, Beispiele, Handouts, Fallbeispiele für Gruppenarbeiten und deren inhaltliche und formelle Konzeption);
- Erstellung von Prüfungsbeispielen;
- Literaturrecherchen zum Vortragsthema.

Aufgrund der steigenden zeitlichen Belastung durch seinen Hauptberuf sei es seit einigen Jahren nicht möglich, ohne Assistenz alle Anforderungen abzudecken. Seit 1. März 1999 sei daher ein Dienstverhältnis mit seiner Frau begründet worden. Ihre Aufgaben würden sich von Literaturrecherchen (primär Internetrecherchen, Sichtung der Fachliteratur nach relevanten Artikeln) über die Vorbereitung der Seminarunterlagen nach seinen inhaltlichen Vorgaben bis zur Abrechnung der Vorträge erstrecken. Die Arbeitszeit werde nach Arbeitsanfall eingeteilt und in einem längeren Durchrechnungszeitraum beobachtet.

Es sei richtig, dass das Auftragsvolumen im Jahr 2001 zurückgegangen sei. Ursache sei eine besondere zeitliche Belastung in seinem Hauptberuf (Sanierung und Partnersuche bei der N. AG), durch die eine Einschränkung der Vortragstätigkeit notwendig geworden sei. Gerade in diesem Jahr sei aber eine überproportionale Unterstützung durch seine Gattin erforderlich gewesen, da sämtliche Vortragsunterlagen auf Euro hätten umgestellt werden müssen.

Ein völliges Aufgeben der freiberuflichen Tätigkeit sei nicht sinnvoll gewesen, da seine Tätigkeit bei der N. AG. Projektcharakter habe und er aufgrund des hohen Beschäftigungsrisikos ein weiteres Standbein aufrecht erhalten wolle. Sämtliche im Vorhaltsschreiben angegebenen Punkte für eine Anerkennung des Dienstverhältnisses seien erfüllt, der Dienstzettel liege bei, der klare Inhalt der Tätigkeit gehe daraus hervor. Das Dienstverhältnis sei drittüblich, die Abrechnung erfolge über eine Steuerberatungskanzlei.

Für das Jahr 2002 habe er Vorträge auf Vorjahresniveau übernommen, Anfragen zur Erweiterung habe er aus Zeitgründen ablehnen müssen. Da die Euro-Umstellung aber erledigt sei, werde es für 2002 möglich sein, die Lohnkosten zu reduzieren. Per September 2002 sei sein Dienstverhältnis zur N. AG. beendet worden, er erwarte bei seinem künftigen Arbeitgeber eine geringere Arbeitsbelastung, sodass er künftig selbst mehr Zeit in die Vortragstätigkeit investieren könne und eventuell eine weitere Beschäftigung seiner Gattin nicht erforderlich sein werde.

Als **Beilage** zu dieser Vorhaltsantwort erliegt im Verwaltungsakt (OZ 30/2001) eine Kopie eines Dienstzettels mit folgenden Angaben:

1. Arbeitgeber: Bw.; 2. Arbeitnehmerin: Gattin des Bw.;
3. Beginn des Dienstverhältnisses: 1. März 1999, der erste Monat gilt als Probemonat im Sinne der arbeitsrechtlichen Bestimmungen, das Dienstverhältnis ist unbefristet.
4. Für die Kündigung des Dienstverhältnisses gelten die Bestimmungen des Angestelltengesetzes; Kündigungsfrist: lt. Angestelltengesetz.
5. Gewöhnlicher Arbeitsort: wie oben (= wie unter Punkt 1.).
6. Vorgesehene Verwendung: kfm. Angestellte, insbes. Schreiben von Skripten nach Vorlage,

Erstellung von Vortragsunterlagen, Kaufmännische Korrespondenz, Literaturrecherchen, Allgemeine Sekretariatstätigkeiten.

7. dieser Punkt über die Einstufung gemäß Kollektivvertrag ist nicht ausgefüllt worden.
8. der monatliche Bruttobezug beträgt S 4.000,00, Fälligkeit der Auszahlung am Monatsende; allfällige sonstige Entgeltbestandteile sowie Anspruch und Fälligkeit der Sonderzahlungen (13. und 14. Monatsbezug) richten sich nach den allgemeinen sozialversicherungs- und arbeitsrechtlichen Bestimmungen.
9. Das Ausmaß des jährlichen Erholungsurlaubes richtet sich nach den Bestimmungen des Urlaubsgesetzes in der geltenden Fassung und nach allfällig anzuwendenden Bestimmungen des Nachtschwerarbeitsgesetzes bzw. kollektivvertraglicher Regelungen.
10. Die wöchentliche Arbeitszeit beträgt 12 Stunden (Teilzeit).

E) Mit 1. Juli 2002 erstellte das Finanzamt sowohl den Bescheid über die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO als auch den Sachbescheid (OZ 34 ff./2001). Im Sachbescheid wurden die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit mit S 126.971,00 (= S 56.113,00 zuzüglich S 70.858,00) festgesetzt. Diese Neufestsetzung der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit wurde wie folgt begründet:

Nach Auffassung des Finanzamtes seien die Zahlungen an die Gattin des Bw. nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, da keine berufliche oder betriebliche Ursache vorliege, sondern eine familienhafte Veranlassung zu Grunde liege. Die von seiner Gattin zur Unterstützung seines Erwerbes erbrachten Leistungen seien mit 12 Stunden/Woche vereinbart, was bei einer bei Freiberuflern üblichen 6-Tagewoche 2 Stunden Arbeit pro Tag bedeute. Eine Mitarbeit in diesem Umfang sei im Sinne des § 90 ABGB zumutbar und üblich. Die Zumutbarkeit werde im Hinblick auf das Alter der Töchter, die Ausbildung als Laborantin (lt. ESt-Erklärung) und die Üblichkeit auf die allgemeine Gepflogenheit bei Freiberuflern gestützt. Die Einkunfts Höhe des Bw. mache eine eigene Berufstätigkeit der Gattin entbehrlich, sodass das Angestelltenverhältnis nicht denkunmöglichlicherweise aus sozialversicherungsrechtlichen sowie aus Gründen der Steuerschonung eingegangen worden sei. Bei der vereinbarten Arbeitszeit betrage der Stundenlohn ca. S 80,00 und könne im Sinne der VwGH-Judikatur (14. 1. 1986, 85/14/0168) als Taschengeld betrachtet werden. Auch die Beachtung der Grenze des Alleinverdienerabsetzbetrages sei geeignet, das Dienstverhältnis in Frage zu stellen (ähnlich VwGH 21. 3. 1996, 92/15/0055).

F) Mit Schreiben vom 28. Juli 2002 (OZ 38 f./2001), beim Finanzamt eingelangt am 26. Juli 2002, wurde gegen den Einkommensteuerbescheid lt. Abschnitt E) Berufung erhoben und ausgeführt:

1. Die eigenen Beiträge zur Unfallversicherung lt. GSVG seien zu Unrecht nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden (siehe Lohnnebenkosten S 1.072,00).
2. Die Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Beschäftigung seiner Gattin seien zu Unrecht nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden (siehe Lohnaufwand: S 47.351,15; Lohnnebenkosten: S 22.435,20).

Ad 1.: In der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 seien Lohnnebenkosten in Höhe von S 23.507,20 ausgewiesen worden. Die Beilage 1 zu diesem Schreiben zeige, dass diese Summe aus Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beschäftigung seiner Gattin in Höhe von S 22.435,20 und eigene Sozialversicherungsbeiträge in Höhe von S 1.072,00 bestehe. Siehe dazu auch Beilage 2 zu diesem Schreiben.

Ad 2.: Im Bescheid vom 1. Juli 2002 werde die berufliche Veranlassung der Beschäftigung seiner Gattin zu Unrecht nicht anerkannt. Dies mit Argumenten, die im konkreten Fall nicht zuträfen:

- Tatsächlich sei die Beschäftigung seiner Gattin im Jahr 2001 eine absolut notwendige Voraussetzung für die Ausübung seiner vortragenden Tätigkeit gewesen. Ohne Unterstützung wäre er nicht in der Lage gewesen, diese Nebenbeschäftigung parallel zu seiner Beschäftigung bei der N. AG. und den Vorträgen an der WU-Wien aufrecht zu erhalten. Dies habe er in der Anfragenbeantwortung vom 14. Juni 2002 ausführlich dargestellt, auf den Inhalt dieses Schreibens werde überhaupt nicht eingegangen.
- Eine unentgeltliche Mitarbeit seiner Gattin sei nicht zumutbar, da sie neben ihren Aufgaben in der Erziehung der Kinder und der Betreuung des Haushaltes bereits seit September 2000 eine eigene freiberufliche Tätigkeit als Wellnessstrainerin ausübe und gerade der Aufbau einer selbstständigen Existenzgrundlage mit großem zeitlichen Aufwand verbunden sei.
- Die Behauptung, dass eine Berufstätigkeit seiner Gattin im Hinblick auf mein eigenes Einkommen entbehrlich sei, spiegle ein Rollenverständnis der Frau als „Hausmütterchen“ wider, das bei seiner Familie nicht zutreffe. Dagegen spreche auch eindeutig die Aufnahme einer Tätigkeit als Wellnessstrainerin, die vergleichbar geringe Einkünfte abwerfe. Auch diese (Einkünfte) wären im Vergleich zu meinem Einkommen als „Taschengeld“ zu bezeichnen. Für den Fall, dass das Finanzamt dieses Argument für dennoch zutreffend erachte, oder aus anderen Gründen die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen nicht anerkenne, beantrage er, dass seine freiberuflichen Einkünfte im Jahr 2001 generell nicht als Einkommen eingestuft werde, da diese unter Berücksichtigung seiner unselbstständigen Einkünfte entbehrlich seien und im Jahr 2001 seine selbstständige Tätigkeit nicht auf Einkommenserzielung, sondern auf die Sicherung der Einkunftsquelle für künftige Jahre (in denen ich kein derartig hohes Einkommen

erziele) ausgerichtet gewesen sei. Auch dazu verweise er auf sein Schreiben vom 14. Juni 2002.

- Das Argument der „Steuerschonung“ sei nicht zutreffend, da im Vergleich zum Unterlassen der Beschäftigung seiner Gattin eine Ausübung der Tätigkeit nicht möglich gewesen wäre und unter Berücksichtigung der Aufwendungen für die Sozialversicherung, die Kosten für die externe Personalabrechnung und die bei seiner Gattin anfallenden Steuern kein nennenswerter Spareffekt eintrete.
- Das Argument der sozialversicherungsrechtlichen Motivation sei nicht zutreffend, da seine Gattin ohnehin bei ihm mitversichert gewesen wäre und aufgrund der Tätigkeit als Wellnessstrainerin zusätzlich die Möglichkeit bestanden hätte, eine Versicherung über die GSVG herzustellen.
- Das Argument der Berücksichtigung der Grenzen für den Alleinverdienerabsetzbetrag sei unzutreffend. In seiner Steuererklärung habe er den Alleinverdienerabsetzbetrag nicht geltend gemacht (siehe dazu auch Steuerbescheid vom 18. April 2002). Zum „Alleinverdiener“ werde er nur dadurch, dass im Bescheid vom 1. Juli 2002 der Lohn, den seine Gattin von ihm beziehe, offenbar auch bei seiner Gattin nicht als Einkommen qualifiziert werde. Im Umkehrschluss spreche auch die Tatsache, dass eben nicht auf die Grenzen für den Alleinverdienerabsetzbetrag geachtet worden sei, dafür, dass die Beschäftigung (seiner Gattin) betrieblich veranlasst sei.

G) Mit Berufungsvorentscheidung vom 31. Juli 2002 (OZ 48 ff./2001) wurde der Berufung des Bw. teilweise stattgegeben und der Bescheid vom 1. Juli 2002 abgeändert. Das Finanzamt setzte die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit mit S 125.899,00 (= S 126.971,00 abzüglich S 1.072,00) fest. Im Übrigen blieb der Bescheid vom 1. Juli 2002 unverändert. Insoweit die Berufung abgewiesen wurde, wurde zur Begründung ausgeführt:

Die Darstellung des Bw. in der Vorhaltsbeantwortung sei wohl zur Kenntnis genommen worden, sie habe allerdings nicht die auf Judikatur und Rechtsprechung basierenden Argumente der Behörde entkräften können. Wie der Bw. erkläre, übe er die Vortragstätigkeit bereits seit 1992 aus, das Auftragsvolumen habe sich nicht vergrößert, der Inhalt und die Zielgruppe der Vorträge würden sich nicht wesentlich geändert haben, somit auch nicht das Ausmaß der nötigen Vorbereitung und manipulativen Nebenarbeiten. Bis zum Jahr 1999 habe er auch keine Angestellte gehabt. Die Bedingung der Zumutbarkeit einer ehelichen Mitwirkung hänge jedenfalls nicht mit der „Rolle der Frau“ zusammen, sondern hänge von den erforderlichen ausbildungsmäßigen oder allenfalls vermögensbedingten Voraussetzungen ab. Im Übrigen sei eine freiberufliche Tätigkeit der Gattin nicht aktenkundig, die Bezüge (vom Bw.)

seien bisher für die Steuerpflicht nicht relevant, der Grenzbetrag für den Alleinverdienerabsetzbetrag sei noch nicht überschritten. Die Bezüge an die Gattin seien – unter Bezugnahme auf die Bescheidbegründung – in die steuerlich unbeachtliche Sphäre der Einkommensverwendung einzuordnen; insoweit sei die Berufung als unbegründet abzuweisen.

H) Mit Schreiben vom 31. August 2002 (OZ 52 f./2001), beim Finanzamt eingelangt am 30. August 2002, wurde vom Bw. der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Zur Begründung wird ausgeführt:

Die Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Beschäftigung seiner Gattin seien zu Unrecht nicht anerkannt worden. Dies mit pauschalen Argumenten, die im konkreten Fall nicht zuträfen.

- Völlig unberücksichtigt sei die Tatsache geblieben, dass er ohne Unterstützung nicht in der Lage gewesen wäre, diese Nebenbeschäftigung parallel zu seiner Beschäftigung bei der N. AG. und den Vorträgen an der WU-Wien aufrecht zu erhalten. Es sei nicht berücksichtigt worden, dass im Jahr 2001 durch die Euro-Umstellung ein erheblicher Zusatzaufwand entstanden sei, den er aufgrund seiner besonders zeitintensiven und finanziell lukrativen Tätigkeit bei der N. AG. nicht ohne Unterstützung hätte leisten können. Tatsächlich sei die Beschäftigung seiner Gattin im Jahr 2001 somit eine absolut notwendige Voraussetzung für die Ausübung seiner vortragenden Tätigkeit gewesen. Ohne Umstellung der Unterlagen auf Euro wäre es nicht möglich gewesen, die Vortragstätigkeit in künftigen Jahren aufrecht zu erhalten, was im Hinblick auf den Projektcharakter seines Hauptberufes bei der N. AG. notwendig sei. Tatsächlich werde sein Dienstverhältnis bei der N. AG. am 30. September 2002 enden, sein Einkommen werde dadurch sinken, die Vortragstätigkeit gewinne schon wieder an Bedeutung. Für den Fall, dass die Abgabenbehörde dieses Argument für dennoch zutreffend erachte oder aus anderen Gründen die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen nicht anerkenne (rund 50% seiner zugehörigen Einkünfte), beantrage er, dass seine freiberuflichen Einkünfte im Jahr 2001 generell nicht als Einkommen eingestuft werden, da diese unter Berücksichtigung seiner unselbstständigen Einkünfte entbehrlich seien, und seine selbstständige Tätigkeit im Jahr 2001 nicht auf Einkommenserzielung, sondern auf die Sicherung der Einkunftsquelle für künftige Jahre (in denen er kein derartig hohes Einkommen erziele) ausgerichtet gewesen sei.

- Eine unentgeltliche Mitarbeit seiner Gattin sei nicht zumutbar, die Gründe dafür seien bereits dargestellt worden. Warum die freiberufliche Tätigkeit seiner Gattin nicht aktenkundig sei, sei ihm unerklärlich, die Steuererklärung für 2001 sei mit Datum 25. März 2002 erstellt und beim

Finanzamt eingereicht worden. Sollte seiner Berufung nicht stattgegeben werden, gehe er davon aus, dass das unselbstständige Einkommen bei seiner Gattin ebenfalls nicht als „Einkommen“ angesehen werde.

- In seiner Steuererklärung habe er den Alleinverdienerabsetzbetrag nicht geltend gemacht, auch im Steuerbescheid vom 18. April 2002 sei dieser nicht angesetzt gewesen. Nur in dem Fall, dass die Einkünfte seiner Gattin nicht anerkannt würden, sei die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages korrekt und werde von ihm beantragt.

I) Mit Ergänzungersuchen vom 11. Jänner 2005 wurde der Bw. ersucht, folgende Fragen zu beantworten und geeignete Unterlagen nachzureichen:

- a) Um welche konkreten Vortrags- oder Seminarthemen hat es sich gehandelt? Welche zeitliche Dauer hatten diese Vorträge oder Seminare?
- b) Welche Unterlagen wurden für diese Vortrags- oder Seminarthemen ausgearbeitet? Es werde ersucht, Kopien dieser Unterlagen zu übermitteln.
- c) Welche konkreten Tätigkeiten führte Ihre Ehefrau für die Ausarbeitung der Vorträge oder Seminare aus?
- d) Welchen genauen zeitlichen Umfang nahm die Vorbereitung dieser Vorträge oder Seminare ein? Wieviel von dieser Vorbereitungsarbeit entfiel davon auf Sie und wieviel auf Ihre Ehefrau? Zu welchen Zeitpunkten erbrachte Ihre Ehegattin ihren Leistungsanteil?

J) Mit Schreiben vom 2. Februar 2005 beantwortete der Bw. das Ergänzungersuchen lt. Abschnitt I) wie folgt:

a) Seminare und zeitliche Dauer

Im Jahr 2001 seien die nachstehenden Seminare im Rahmen der Lehrgänge des Österreichischen Controllerinstitutes abgehalten worden:

- Stufenprogramm, Stufe II a: Modernes Kosten- und Leistungsmanagement, 5. März bis 6. März, 17. März und 24. März sowie 18. September bis 19. September, jeweils 9 bis 17 Uhr;
- Controllerlehrgang für Bilanzbuchhalter, Modul B: Controllinggerechtes Kosten- und Leistungsmanagement, 6. Oktober, 13. Oktober und 20. Oktober, jeweils 9 bis 17 Uhr.

b) Unterlagen für die Seminare

Die für die Kurse verwendeten Unterlagen seien als PDF-Datei auf dem angeschlossenen Datenträger enthalten. Es werde darauf hingewiesen, dass im Jahr 2001 erstmals sämtliche Vorträge auf Euro umgestellt worden seien, die Unterlagen seien daher komplett zu überarbeiten gewesen.

c) Tätigkeiten seiner Ehefrau für die Ausarbeitung der Vorträge

- Literaturrecherchen;
- Erstellung/Korrektur der Vortragsunterlagen nach Vorlagen/Diktat;
- Erstellen von Graphiken;
- Korrekturlesen und –rechnen;
- Ausdruck und Erstellung von Foliensätzen;
- Zusammenstellung Musikprogramm (Pausen);
- Abrechnung der Vorträge.

d) zeitlicher Umfang

Der zeitliche Umfang der Vorbereitungen werde wie folgt geschätzt:

		Aufwand des Bw. (in Stunden)	DN = Gattin (in Stunden)	Zeitraum
Stufe 2 a	Euro-Umstellung, Aktualisierung u. Vorbereitung für 1. Durchführung	100,0	200,0	Jän. - März
	Abrechnung 1. Durchführung	0,5	1,5	März
	Aktualisierung u. Vorbereitung für 2. Durchführung	10,0	25,0	März
	Abrechnung 2. Durchführung	0,5	1,5	April
	Aktualisierung u. Vorbereitung für 3. Durchführung	20,0	40,0	Aug., Sept.
	Abrechnung 3. Durchführung	0,5	1,5	Sept.
Bilanzbuchhalter	Euro-Umstellung, Aktualisierung u. Vorbereitung	80,0	180,0	Sept., Okt.
	Abrechnung	0,5	1,5	Okt.
Literaturrecherchen		40,0	30,0	Jän. – Dez.

K) In einem Telefonat am 2. März 2005 gab der Bw. folgende Auskünfte:

- Er sei seit 1989 am Institut von Prof. S. tätig gewesen, zunächst als Assistent, ab 1991 habe er Lehraufträge erhalten, und zwar zur Kostenrechnung, zu Investition und Finanzierung und zur Produktionsplanung. Bei den im Streitjahr stattgefundenen Vorträgen zur Kostenrechnung gebe es Überschneidungen, er verwende aber andere Beispiele. Von den Overheadfolien zur Theorie habe er rd. 50% übernehmen können.
- Das Österreichische Controllerinstitut sei bei den Seminaren im Streitjahr Veranstalter gewesen. Prof. E. habe es 1992 gegründet. Ein Vortragsteil dauere 4 Tage, davon habe der

Bw. 2 Tage vorgetragen, am dritten und vierten Tag seien Vorträge seitens des Österreichischen Controllerinstituts gehalten worden. Die Seminarthemen seien wiederkehrend.

L) Die Vorhaltsantwort vom 2. Februar 2005 samt den ausgedruckten Beilagen sowie der Aktenvermerk über das Telefonat vom 2. März 2005 wurden dem Finanzamt mit Schreiben vom 8. März 2005 zur Stellungnahme übermittelt. Die Stellungnahme des Finanzamtes langte am 29. März 2005 beim unabhängigen Finanzsenat ein. Das Finanzamt führte darin aus:

Auch durch die Vorhaltsbeantwortung des Bw. ergebe sich für das Finanzamt keine andere Beurteilung hinsichtlich des Dienstverhältnisses seiner Ehegattin. Auf die Bescheidbegründung vom 1. Juli 2002 sowie die BVE-Begründung vom 31. Juli 2002 werde verwiesen. Als Ergänzung werde ausgeführt:

Wenn man sich die zeitliche Verteilung der Arbeitsstunden der Ehegattin ansehe, so sei darauf hinzuweisen, dass ein derartiges Dienstverhältnis mit einem Fremden nie eingegangen worden wäre. Einem Fremden werde sicher kein fixes Gehalt ausbezahlt, wenn wie z. B. von April bis August keine Arbeitsleistung zu erbringen gewesen sei [siehe Punkt d) des Schreibens vom 2. Februar 2005], zumal im Dienstvertrag eine wöchentliche Arbeitszeit von 12 Stunden in Teilzeit vereinbart worden sei. Auch seien bis dato keine Aufzeichnungen vorgelegt worden, wann die Gattin welche Leistungen und im welchen Umfang erbracht habe. Weiters gebe es keine Urlaubszettel, obwohl im Dienstvertrag der jährliche Erholungsurlaub vereinbart worden sei.

Zusammenfassend sei daher auszuführen, dass hier gelegentliche Hilfeleistungen vorliegen, die üblicherweise auf familienrechtlicher Grundlage erbracht werden. Deswegen und mangels konkreter Unterlagen über die von der Gattin des Bw. ausgeführten Arbeiten und wegen fehlender fremdüblicher Rechtsgestaltung werde beantragt, das Dienstverhältnis nicht anzuerkennen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Anerkennung von S 69.786,00 an (Gehalts-)Zahlungen an die Ehegattin des Bw. als Betriebsausgaben und S 1.072,00 an Zahlungen an die GSVG, ebenfalls als Betriebsausgaben.

I) Sachverhalt:

Der Bw. bezog im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit von der N. AG und vom Bund (Vortragender an der WU-Wien). Darüberhinaus erzielte der Bw. Einkünfte aus selbstständiger Arbeit als Vortragender für modernes Kosten- und Leistungsmangement

sowie Controlling für Bilanzbuchhalter. Es handelte sich um Lehrgänge des Österreichischen Controllerinstitutes. Die Einnahmen aus diesen Vorträgen betragen S 135.075,80. Von diesen Einnahmen bezahlte der Bw. S 1.072,00 an die gewerbliche Sozialversicherungsanstalt und S 69.786,00 an seine Ehegattin aufgrund eines am 1. März 1999 abgeschlossenen Dienstvertrages. Der Bw. hat Lehraufträge zu den vorgenannten Themenbereichen jedenfalls seit 1991 gehalten. Bei diesen Lehraufträgen sind wiederkehrende Themen vorgetragen worden, die für die Vorträge erforderlichen Beispiele wurden wiederholt geändert. Die Overheadfolien zur Theorie hat der Bw. überwiegend übernehmen können. Der Vortragsteil des Bw. hat zwei von vier Tagen in Anspruch genommen.

Die Gattin des Bw. erzielte im Streitjahr – neben den vom Bw. erhaltenen Zahlungen – Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von S 35.032,80 als diplomierte Wellness-Trainerin.

II) einkommensteuerliche Beurteilung:

§ 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung bestimmt, dass freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen.

Im Fall des Bw. ist unstrittig, dass er bereits am 1. März 1999 einen Dienstvertrag mit seiner Gattin abgeschlossen hat. Die Vertragsinhalte sind in Abschnitt D) als Beilage unter den Punkten 1) bis 10) angeführt. Von diesen Punkten ist wesentlich, dass die Gattin des Bw. 12 Stunden pro Woche arbeiten und dafür S 4.000,00 brutto p. M. erhalten sollte. Folgende Verwendungen waren vorgesehen: Schreiben von Skripten nach Vorlage, Erstellung von Vortragsunterlagen, kaufmännische Korrespondenz, Literaturrecherchen, allgemeine Sekretariatstätigkeiten.

Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist jedoch die Frage zu prüfen, ob die Zahlungen betrieblich veranlasst sind, oder ob sie sich nur aus dem Naheverhältnis der Vertragspartner ergeben und daher als freiwillige Zuwendung zu qualifizieren sind. Dabei ist zu untersuchen, ob die Steuerpflichtigen durch eine Art „Splitting“ ihre Steuerbemessungsgrundlage dadurch zu vermeiden versuchen, dass sie nahen Angehörigen Teile ihres Einkommens zukommen lassen, wobei diese mit dem Zufluss in der Regel gar keiner oder einer niedrigeren Progression unterliegen (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, 4. Aufl., Tz 158 zu § 2 und die dort zitierte Judikatur). Bei nahen Angehörigen werden wegen der fehlenden Interessengegensätze besondere Anforderungen an die steuerliche Beachtlichkeit von Vereinbarungen gestellt. Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher – ungeachtet

ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

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

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen und haben nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung (vgl. VwGH vom 19. Mai 1993, 91/13/0045, vom 26. Jänner 1999, 98/14/0107, vom 4. Juni 2003, 97/13/0208).

Im vorliegenden Fall ist davon auszugehen, dass die Anmeldung der Ehegattin zur Sozialversicherung und die Abfuhr von Lohnabgaben lediglich formale Belange sind, woraus nicht das tatsächliche Rechtsverhältnis zur Arbeitnehmerin abgeleitet werden kann. Jedoch ergeben diese Formalakte eine Indizwirkung für das Vorliegen des Dienstvertrages und erfüllen die vorgenannte Publizitätswirkung. Auch ist der Inhalt des vorgelegten Dienstzettels klar, eindeutig und zweifelsfrei abgefasst. Hinsichtlich des Fremdvergleichs ist die im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis maßgeblich (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Tz 165 zu § 2 und die dort zitierte Judikatur). Dabei ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt; im letzten Fall ist die Ernsthaftigkeit der Leistungsbeziehung zweifelhaft.

Zunächst ist festzuhalten, dass der Bw. aus sieben Vortragsterminen S 135.075,60 an Einnahmen lukrierte und behauptet, dafür eine ganzjährig angestellte Dienstnehmerin zu beschäftigen, die S 69.786,00 an Kosten verursachte, d.s. rd. 52 % der Einnahmen. Dabei ist weiters zu berücksichtigen, dass der Bw. jedenfalls seit 1991 Lehraufträge an der WU-Wien am Institut von Prof. S. und damit Vorträge zu diesen wiederkehrenden Themen wahrgenommen hat. Dieser Umstand lässt darauf schließen, dass der Bw. den Inhalt der Vorträge des Jahres 2001 bereits kannte. Zudem hatte er die Vortragsunterlagen (Overheadfolien) weitgehend vorbereitet. Daraus kann wiederum gefolgert werden, dass diese Kenntnis der Themen und die weitgehend vorbereiteten Vortragsunterlagen es dem Bw. ermöglichten oder erleichterten neben seinen beiden nichtselbstständigen Tätigkeiten, deren eine einschlägige Vorträge an der WU-Wien beinhaltete, die Vortragstermine des Österreichischen Controllerinstitutes wahrzunehmen. Der unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass der im Dienstzettel vom 1. März 1999 und in der Vorhaltsantwort vom 2. Februar 2005 angeführten Erstellung von Vortragsunterlagen im Jahr 2001 nur eine geringfügige Bedeutung beigemessen werden kann. Dies gilt umso mehr, als der Bw. dieses

„Dienstverhältnis“ bereits 1999 abgeschlossen hat und daher auch aus diesem Grund die Vortragsunterlagen im Jahr 2001 bereits nahezu vollständig ausgearbeitet gewesen sein mussten. In diesem Zusammenhang erscheint auch nicht glaubwürdig, dass seine Gattin – wie im Schreiben des Bw. vom 2. Februar 2005 angegeben – 30 Stunden für Literaturrecherchen aufzuwenden hatte. Der Bw. hat nicht angeführt, aufgrund welcher Literatur er seine Vortragsunterlagen zu ändern hatte.

In der Vorhaltsantwort vom 14. Juni 2002 und im Vorlageantrag vom 31. August 2002 wird vom Bw. vorgebracht, dass im Jahr 2001 vor allem die Euro-Umstellung eine Änderung seiner Vortragsunterlagen und damit die Beschäftigung seiner Gattin als Dienstnehmerin erforderlich gemacht habe. Im Schreiben vom 2. Februar 2005 gab der Bw. unter Punkt d) an, dass seine Gattin in den Zeiträumen Jänner bis März und September bis Oktober 380 Stunden dafür hätte aufwenden müssen. Dies unter Berücksichtigung der Angabe, dass der Bw. selbst für die Euro-Umstellung und die damit verbundene Aktualisierung der Vortragsunterlagen bereits 180 Stunden aufgewendet habe. Diese Angabe hält der unabhängige Finanzsenat für nicht glaubwürdig. Dies deshalb, weil unter Zugrundelegung des vom Bw. vorgelegten Dienstzettels seine Gattin 12 Stunden pro Woche angestellt war. Hätte sie tatsächlich 380 Stunden für die Euro-Umstellung der Vortragsunterlagen aufwenden müssen, so hätte dies mehr als 31 Wochen des Jahres 2001 in Anspruch genommen. Dieses Ergebnis steht aber im Widerspruch zu den Zeitraumangaben des Bw., wonach diese Umstellungsarbeiten von Jänner bis März und von September bis Oktober 2001, also innerhalb von nicht mehr als zwanzig Wochen, durchgeführt worden sind. Selbst dieses Vorbringen des Bw. wird durch den mit dem Schreiben vom 2. Februar 2005 beigebrachten elektronischen Datenträger nicht gestützt. Auf diesem Datenträger sind die vom Bw. verwendeten Vortragsunterlagen gespeichert. Die Vortragsunterlagen für die Kosten- und Leistungsrechnung umfassen 13 Ausdrucke, die für den Controllerlehrgang für Bilanzbuchhalter elf Ausdrucke; in beiden Fällen vermitteln die Ausdrucke theoretisches Wissen, das bereits vor 2001 relevant war. Überdies war bei diesen Unterlagen keine Euro-Umstellung notwendig. Bei den Ausdrucken der Beispiele für Vollkostenrechnung, für die Kosten- und Leistungsrechnung sowie den Controllerlehrgang für Bilanzbuchhalter sind vielfach Beispiele ohne Verwendung von Geldgrößen demonstriert worden. Bei zahlreichen Beispielen, wo Geldgrößen verwendet worden sind, spielt die Währungseinheit keine Rolle und ist demnach auch nicht angeführt.

Bei der kaufmännischen Korrespondenz und den allgemeinen Sekretariatsaufgaben für die Abhaltung von sieben Vortragsterminen geht der unabhängige Finanzsenat davon aus, dass es nicht fremdüblich ist, für sieben Vortragstermine eine ganzjährig beschäftigte Arbeitnehmerin anzustellen, zumal der Bw. in seiner Aufstellung unter Abschnitt J) der

Entscheidungsgründe angibt, dass seine Gattin für die Abrechnung eines Vortragstermines lediglich 1,5 Stunden benötigte. Der unabhängige Finanzsenat hält diese Angabe für realistisch.

Der unabhängige Finanzsenat hält es aus diesen Gründen für schlüssig, dass der vom Bw. mit seiner Gattin im Jahr 1999 abgeschlossene Dienstvertrag jedenfalls für das Streitjahr das Kriterium der Fremdüblichkeit nicht erfüllt und daher steuerrechtlich nicht anerkannt werden kann. In diesem Zusammenhang ist auch zu beachten, dass der Bw. die Voraussetzungen für den Alleinverdienerabsetzbetrag erfüllt, somit seine Gattin mit der selbstständigen Tätigkeit als Wellness-Trainerin nicht die Veranlagungsgrenzen laut EStG 1988 überschreitet. Daher kann das Motiv des beabsichtigten Steuersplitting für den vorgelegten Dienstvertrag angenommen werden, zumal der Bw. mit einem beträchtlichen Teil seines Einkommens dem Grenzsteuersatz von 50% unterliegt.

Dem Berufungsargument, dass der Gattin des Bw. eine unentgeltliche Mitarbeit nicht zumutbar gewesen sei, weil sie neben der Kindererziehung und der Haushaltsbetreuung bereits seit September 2000 eine eigene freiberufliche Tätigkeit als Wellness-Trainerin ausübe und dies mit großem zeitlichen Aufwand verbunden sei, ist zu entgegnen, dass es deshalb unwahrscheinlich ist, dass sie im Jahr 2001 aufgrund dieser Aktivitäten einer mit dem Bw. dienstvertraglich vereinbarten Beschäftigung im Ausmaß von 12 Wochenstunden nachgehen konnte.

Der Bw. vertritt in der Berufung auch die Meinung, dass seine Gattin in der Sozialversicherung bei ihm mitversichert gewesen ist und daher eine sozialversicherungsrechtliche Motivation nicht angenommen werden könne. Dieser Meinung ist zu entgegnen, dass aus der Höhe der erklärten Lohnnebenkosten geschlossen werden kann, dass nicht so sehr eine eigene Unfall- und Krankenversicherung der Gattin des Bw. im Vordergrund stand, als der (zusätzliche) Erwerb von Pensionsversicherungszeiten.

Der Bw. bringt im Vorlageantrag vom 31. August 2002 vor, dass seine nichtselbstständige Tätigkeit bei der N. AG. Projektcharakter habe und daher bald enden werde. Deshalb werde die Vortragstätigkeit in Zukunft wieder an Bedeutung gewinnen. Dieses Vorbringen erklärt nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates weshalb der Bw. im Streitjahr die selbstständige Vortragstätigkeit ausgeübt hat, obwohl sie – gemessen an seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit – relativ geringfügige Einkünfte einbrachte. Der Bw. betont selbst, dass es um die Sicherung der Einkunftsquelle für künftige Jahre gegangen ist.

Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass gemäß § 90 ABGB auch für den Bw. und seine Gattin die „eheliche Beistandspflicht“ als besondere Form der familienhaften Mitarbeit

anzunehmen ist. Für die Erfüllung dieser allgemeinen Beistandspflicht im Sinn des § 90 erster Satz ABGB besteht dabei kein Anspruch auf Entgelt (vgl. VwGH vom 9. Oktober 1991, 90/13/0012, mit weiteren Hinweisen). Die Auffassung des Bw., eheliche Beistandspflicht sei seiner Gattin nicht zumutbar, wird vom unabhängigen Finanzsenat nicht geteilt. Es entspricht nicht dem Gesetz, dass jede über die Haushaltsführung hinausgehende Tätigkeit nur auf Grund einer (schuldrechtlichen) Vereinbarung zwischen den Ehegatten erfolgen könne. Helfen Familienmitglieder im Beruf eines Angehörigen mit, dann tun sie dies im Regelfall in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Berufstätige dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung im Regelfall auch nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit und Anstand. Die den unterstützenden Familienangehörigen solcher Art zugewendete „Gegenleistung“ stellt beim Leistenden aber einen Akt der Einkommensverwendung dar, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss (vgl. VwGH vom 4. Juli 2003, 2001/13/0300).

Diese Beurteilung wird auch gestützt durch die mangelnde Nachvollziehbarkeit der Art, des Umfangs und der zeitlichen Lagerung der von der Gattin des Bw. erbrachten Leistungen. Wie bereits oben ausgeführt, führen die im Schreiben vom 2. Februar 2005 getätigten Angaben über die von der Gattin des Bw. ausgeführten Tätigkeiten und des dafür erforderlichen Zeitaufwandes zu erheblichen Zweifeln an deren Richtigkeit, sodass eine steuerliche Anerkennung des behaupteten Dienstvertrages bereits dem Grunde nach nicht Platz greifen kann.

Da die vom Bw. von seinen Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit getätigten Zahlungen an die gewerbliche Sozialversicherung (S 1.072,00) anzuerkennen sind, ist der Berufung entsprechend der Berufungsvereentscheidung vom 31. Juli 2002 teilweise Folge zu geben.

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 18. April 2005