



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A, vom 9. April 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau am Inn, vom 10. März 2003 bzw. vom 10. September 2003 betreffend Einkommensteuer 1997, 1998, 1999, 2000 und 2001 entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben.

### **Entscheidungsgründe**

Der Bw. ist seit 1996 selbständiger Tierarzt. Im Berufszeitraum erklärte er aus dieser Tätigkeit folgende Ergebnisse (in ATS):

- 1997: - 394.091
- 1998: - 408.032
- 1999: - 156.150
- 2000: 37.544
- 2001: 124.059

In den Jahren 1998 und 1999 erzielte er außerdem Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von ATS 157.761 bzw ATS 183.154.

Als Betriebsausgaben machte er ab 1997 u.a. „Gehälter“ bzw „Personalaufwand“ geltend. Hinsichtlich dieser Aufwendungen stellte ein Prüfer der Amtspartei bei einer den Zeitraum 1997 bis 1999 umfassenden Außenprüfung fest (Tz 32 des Betriebsprüfungsberichts vom 6. März 2003):

Die Gattin des Bw. sei seit Jänner 1997 in der Praxis des Ehegatten beschäftigt. Sie sei ebenfalls ausgebildete Tierärztin und erledige folgende Arbeiten: Medikamentenein- und –

verkauf, Telefondienst, Reinigung der Ordination, Visiten zu Kleintieren und Operationen. Der wöchentliche Arbeitszeitraum habe im Prüfungszeitraum 23 Stunden betragen; von 12. April bis 31. Dezember 1999 habe sie Karenzurlaubsgeld bezogen. Vor dem Karenzurlaub sei das Gehalt auf bis zu monatlich S 11.278,-- gestiegen, während es nach Wiedereintritt S 3.200,-- betragen habe. Während der Zeit des Karenzurlaubes sei keine Ersatzarbeitskraft vorhanden gewesen.

Ein Dienstverhältnis zwischen nahen Angehörigen sei steuerrechtlich nur anzuerkennen, wenn es ernsthaft gewollt sei. Maßgebend sei, dass die gegenseitigen Beziehungen aus dem Vertragsverhältnis im Wesentlichen die gleichen wie zwischen Fremden seien. Gegen die Ernsthaftigkeit spreche eine gegenüber Fremden erheblich geringere Entlohnung. Abgesehen von den Monaten August bis Dezember 1998 seien an die Gattin zwischen S 3.200,-- und S 5.046,-- bezahlt worden, was – bei einer monatlichen Arbeitszeit von rund 100 Stunden – einem Stundenlohn von S 50,-- entspreche. Eine familienfremde, fachausgebildete Arbeitskraft wäre sicherlich nicht bereit, unter den gleichen Bedingungen ein Dienstverhältnis einzugehen. Das Dienstverhältnis werde daher steuerlich nicht anerkannt (VwGH 17.5.1989, 88/13/0038); die Anteile des Arbeitgebers an der Sozialversicherung blieben jedoch Betriebsausgabe.

Es ergebe sich folgende betragliche Auswirkung:

	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>
Jänner	4.941	4.941	
Februar	4.941	4.941	
März	4.941	4.941	
April	4.941	4.941	
Mai	4.941	4.941	
Juni	4.941	4.941	
Urlaubszuschuss	5.001	5.001	
Juli	4.941	8.235	3.200
August	4.941	8.235	3.200
September	4.941	11.378	3.200
Oktober	4.941	11.378	3.200
November	4.941	11.378	5.046
Weihnachtsremuneration	5.001	8.335	
Dezember Vorjahr		4.941	5.046
<b>Gesamt</b>	<b>64.353</b>	<b>98.527</b>	<b>22.892</b>
Arbeitnehmeranteil Sozialversicherung	12.875	17.536	
<b>Lohnkosten Gattin</b>	<b>77.228</b>	<b>116.063</b>	<b>22.892</b>

In der gegen die den Prüferfeststellungen folgenden Einkommensteuerbescheide gerichteten Berufung führte der Bw. aus:

Er habe in den Jahren 1997 bis 1990 seine Gattin im Rahmen eines Dienstverhältnisses beschäftigt. Sie sei ebenfalls ausgebildete Tierärztin und betreue die Praxis zu den Öffnungszeiten während der Wochentage (Montag, Dienstag, Donnerstag, Freitag von 11.00 bis 13.00 Uhr bzw. Montag bis Freitag von 16.00 bis 19.00, wenn der Bw. ungeplant zu Visiten gerufen werde). Während der Öffnungszeiten der Kleintierpraxis erledige sie auch den Medikamenten- ein- und -verkauf sowie Telefondienst. Es sei eine laufende Lohnverrechnung durch die steuerliche Vertretung durchgeführt worden sowie Gehälter und Krankenkassenbeiträge regelmäßig bezahlt worden. Bei einer Beitragsprüfung der Gebietskrankenkasse sei das Dienstverhältnis für in Ordnung befunden worden. Da die Praxis nicht wie erhofft angelaufen sei, sei das Gehalt der Gattin niedrig gehalten worden. Aus diesen Gründen sei der Bw. ab 1.7.1998 ein einjährig begrenztes Dienstverhältnis eingegangen. Während dieser Zeit bis zur Geburt ihres Kindes im Februar 1999 habe die Gattin während der Wochentage die Praxis alleine geführt. Operationen bzw. Großtiervisiten habe der Bw. zu den Wochenenden zwischen Freitagnachmittag und Montagvormittag erledigt.

Da es für Tierärzte keinen Kollektivvertrag gebe, unterliege die Festsetzung des Gehaltes der freien Vereinbarung und sei bei Prüfung des Fremdvergleichs jeweils das Gesamtbild der Verhältnisse zu berücksichtigen (VwGH 6.4.1995, 93/15/0152). Erfahrungsgemäß sei es für Absolventen der veterinärmedizinischen Universität schwierig, Arbeit zu finden. Daher seien diese immer wieder gezwungen, auch als Volontäre tätig zu werden, um zumindest Erfahrungen zu sammeln. Auch die Ehegattin sei in einer großen Tierarztpraxis mittätig gewesen, um ihre Erfahrungen in die spätere Praxis bei ihrem Mann einbringen zu können.

Weiters sei auf die Ausführungen in den Einkommensteuerrichtlinien 2000 zur Behandlung eines unangemessen niedrigen Leistungsentgeltes unter nahen Angehörigen zu verweisen. Ein zwar unangemessenes – betragsmäßig aber über einem Taschengeld – liegendes Leistungsentgelt sei bei sonstiger steuerlicher Unbedenklichkeit der Vereinbarung in Höhe der tatsächlichen Auszahlung anzuerkennen.

Da das Gehalt keineswegs Taschengeldcharakter aufweise, das Dienstverhältnis ernsthaft gewollt und auch Fremden gegenüber ersichtlich gewesen sei, die Lohnverrechnung ordentlich durchgeführt worden sei und die Zahlungen regelmäßig geleistet worden seien, werde die Anerkennung als Betriebsausgabe beantragt.

In den Einkommensteuerbescheiden für 2000 und 2001 fanden die Lohnaufwendungen für die Ehegattin (2000: S 31.032,--; 2001: S 18.400,--) erneut keine Berücksichtigung.

In der gegen diese Bescheide eingebrachten Berufung wurde zur Begründung auf jene der für den Zeitraum 1997 bis 1999 eingebrachten Rechtsmittelschrift verwiesen.

In einem Vorhalt vom 19. April 2005 führte die Rechtsmittelbehörde aus:

1. *Existiert über das mit Ihrer Gattin abgeschlossene Dienstverhältnis ein schriftlicher Dienstvertrag?*
2. *Welche Tätigkeiten verrichtete Ihre Ehegattin im Einzelnen?*
3. *Welche genauen wöchentlichen Arbeitszeiten umfasste das Dienstverhältnis mit Ihrer Ehegattin in den einzelnen Berufungsjahren?*
4. *Worin liegt der Grund für den schwankenden Monatslohn, der zwischen S 3.200 und S 11.378 variierte?*
5. *Sie haben im Juli 1998 ein befristetes Dienstverhältnis begonnen. In diesem Zeitraum hat Ihnen Angaben nach Ihre Gattin während der Woche die Praxis alleine geführt. Offensichtlich hat Ihre Gattin jedoch ab Beginn des Jahres 1999 nicht mehr gearbeitet (Mutterschutz, Karenzurlaub) und ist erst ab Juli 1999 wieder zur Verfügung gestanden. Wer verrichtete Dienst in der Ordination zwischen Jänner und Juni 1999?*
6. *Sie führen in der Berufung selbst an, dass auf Grund von Anlaufschwierigkeiten der Tierarztpraxis das Gehalt der Gattin "niedrig gehalten worden" sei. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats spricht dies gegen eine fremdübliche Entlohnung, zumal ein Fremder aus diesem Grund wohl kaum einen erheblichen Gehaltsverzicht in Kauf genommen hätte.*

In der – auf die gestellten Fragen nur teilweise eingehenden - Vorhaltsbeantwortung vom 7. Juni 2005 entgegnete der Bw. im Wesentlichen:

1. Über das Dienstverhältnis existiere kein schriftlicher Dienstvertrag.
2. Die Tätigkeit der Ehegattin, einer ausgebildeten Tierärztin, umfassten die Behandlung und Heilung von Tieren, den Medikamentenein- und -verkauf sowie Telefondienste in der Ordination.
3. Aus beiliegenden Kopien der Lohnkonten gingen Wochenstunden und monatliches Gehalt hervor. Das Gehalt der Ehegattin sei im Juli 1998 erhöht worden, weil der Bw. ein Dienstverhältnis an der veterinärmedizinischen Universität im Ausmaß von vier Wochentagen eingegangen sei. Zu den Wochenenden habe er die Visiten selbst verrichtet.
4. Im ersten Halbjahr 1999 habe eine Volontärin gegen Kost und Logis mit Unterstützung der Ehegattin die Praxis betreut, was zur Erlangung einer Berufspraxis durchaus üblich sei. In den übrigen Zeiten, in denen die Ehegattin nur geringfügig beschäftigt gewesen sei, sei die Praxis von ihr lediglich zu den Ordinationszeiten am Vormittag betreut worden (sechs Wochenstunden), da der Bw. diese geführt habe.

In der Beilage zur Vorhaltsbeantwortung wurden folgende Unterlagen übermittelt:

- Lohnkonten der Jahre 1997 bis 2001:
  - am 14. Februar 1999 Geburt der Tochter (daher keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zwischen Dezember 1998 und Juni 1999; behauptetermaßen Tätigkeitsverrichtung durch eine Volontärin gegen Kost und Logis);
  - zwischen September 2000 und Mai 2001 befand sich die Ehegattin auf Bildungskarenz
- Darstellung der Ordinationsöffnungszeiten

	<b>Vormittag</b>	<b>Nachmittag</b>
Montag	11 bis 13	16 bis 19
Dienstag	11 bis 13	16 bis 19
Mittwoch	keine Ordination	16 bis 19
Donnerstag	11 bis 13	16 bis 18
Freitag	9 bis 11	16 bis 18
tägliche Öffnungsstunden	8 Wochenstunden	13 Wochenstunden

Im Rahmen eines am 20. Juni 2005 abgehaltenen Erörterungsgesprächs verwies der Bw. darauf, dass er – weil die Praxis nicht wie erhofft gelaufen sei - im Berufszeitraum einerseits in einem Dienstverhältnis (Karenzvertretung) gestanden und andererseits auch auf Honorarbasis – wie aus den Steuererklärungen ersichtlich - für andere Tierärzte tätig gewesen sei. Der Abschluss des Dienstverhältnisses sowie die tatsächliche Abwicklung seien aus den Lohnkonten ersichtlich ist und auch durch eine GKK-Prüfung für in Ordnung befunden worden. Das von der Amtspartei angesprochene unterschiedliche Ausmaß des Beschäftigungsverhältnisses habe nur in dem Zeitraum bestanden, in dem der Bw. nichtselbständig beschäftigt gewesen sei. Während der Bildungskarenz der Ehegattin sei er allein in der Lage gewesen, die Praxis zu führen. Ob er in diesem Zeitraum bei anderen Tierärzten entsprechend weniger gearbeitet habe, lasse sich ohne vorherige Einsicht in Unterlagen nicht sagen.

Aus am 27. Juni 2005 dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Unterlagen gehen folgende vom Bw. anderen Tierärzten in Rechnung gestellte Honorare hervor:

<b>Jahr</b>	<b>Gesamtbetrag</b>	<b>Belege ausgestellt in</b>
1999	53.330	September, Oktober, November, Dezember
2000	194.899	Jänner bis Dezember
2001	358.125	Jänner bis Dezember

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **1. Allgemeine Anforderungen an "Angehörigenvereinbarungen"**

Strittig ist im gegenständlichen Fall die abgabenrechtliche Anerkennung des Lohnaufwandes, der aus dem zwischen dem Bw. und seiner Ehegattin abgeschlossenen Dienstvertrages resultiert. Judikatur, Lehre und Verwaltungspraxis haben hierzu folgende Rechtsansichten entwickelt:

Bei Beurteilung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen (die im gegenständlichen Fall unzweifelhaft vorliegen; vgl. § 25 BAO, wo Ehegatten als derartig nahestehende Personen angeführt sind) steht die **Abgrenzung** zwischen betrieblicher Veranlassung (§ 4 Abs 4 EStG 1988) und lediglich aus dem Naheverhältnis heraus erkläraren Zahlungen (dem Grunde oder der Höhe nach; freiwillige Zuwendung gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 als

Einkommensverwendung) im Vordergrund (vgl. auch VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209, der hierfür die Formulierung *"saubere Trennung der Sphären der Einkommenserzielung einerseits und der Einkommensverwendung andererseits"* verwendet). Lehre und Verwaltungspraxis gehen insbesondere bei - dem ersten Anschein nach - unangemessenen Gestaltungen von einer Art "Splitting" aus, das dazu dienen soll, Einkunftsteile auf nahestehende Personen zu verschieben, die ihrerseits keiner oder einer nur geringen Einkommensteuerbelastung unterliegen (*Doralt/Renner*, Einkommensteuergesetz, Kommentar<sup>8</sup>; § 2 Tz 159; EStR 2000 Rz 1127) und somit vorrangig die Einkommensteuerbelastung (ungerechtfertigt) zu senken. Hintergrund ist das Fehlen des zwischen fremden Vertragspartnern üblicherweise bestehenden Interessensgegensatzes, der aus dem Bestreben der jeweiligen Vorteilsmaximierung resultiert (VwGH 27.4.2000, 96/15/0185) und dazu führt, dass steuerliche Folgen abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten herbeigeführt werden (VwGH 18.10.1995, 95/13/0176). Daher müssen eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulassen.

Die Judikatur über die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen beruht auf der in § 21 BAO normierten **wirtschaftlichen Betrachtungsweise** (VwGH 10.5.1988, 87/14/0084), deren Bedeutung vor allem im Bereich der Beweiswürdigung liegt (VwGH 6.10.1992, 89/14/0078; VwGH 24.9.2003, 97/13/0232). Die dabei zu beachtenden Tatbestandsmerkmale bzw. Kriterien (siehe unten) dürfen aber nicht als (spezielle) Anforderungen bei Vereinbarungen zwischen Angehörigen interpretiert oder gar als generelle Verdachtsvermutungen gegen Angehörigenvereinbarungen angesehen werden (*Ruppe*, Handbuch der Familienverträge<sup>2</sup>, 105, 110; wäre verfassungsrechtlich bedenklich). Die im Familienverband gegenüber Außenstehenden allfällig leichter zu handhabende bloße Möglichkeit, ein Rechtsverhältnis leicht vorzutäuschen, ist noch nicht ausreichend, um diesem (ohne jedwede Erhebungen) vorweg die Anerkennung zu versagen (VfGH 19.3.1974, G 1/74); das Abstellen auf ein Angehörigenverhältnis reicht daher insbesondere aus Gleichheitserwägungen nicht aus, eine steuerliche Schlechterstellung sachlich zu begründen (VfGH 16.6.1987, G 52/87, *Beiser*, ÖStZ 1984, 234).

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

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

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Das Erfordernis des notwendigen Vorhandenseins entspricht ständiger Rechtsprechung (vgl. statt vieler z.B. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082 zu einem Dienstverhältnis zwischen einem Landtagsabgeordneten und seiner Ehegattin; VwGH 31.3.2003, 98/14/0164 zur Verrichtung von Buchhaltungsarbeiten durch einen studierenden Sohn, VwGH 4.6.2003, 2001/13/0300, zu Schreibarbeiten der Kinder, VwGH 4.6.2003, 97/13/0208, zu nicht näher bestimmten Werkleistungen der Ehegattin und VwGH 16.9.2003, 97/14/0054 zu Leistungen des Lebensgefährten; vgl. hierzu *Renner*, SWK 2003, 1197; zuletzt VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209 zu an Familienmitglieder geleisteten Subprovisionen; UFS 30.3.2005, RV/0469-L/04 zu einem Versicherungsvertreter; siehe aus Sicht der Verwaltungspraxis auch die im Wesentlichen gleichlautenden Ausführungen in den EStR 2000 Rz 1130 ff).

Zu den einzelnen Kriterien ist festzuhalten:

- **Publizität**

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

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

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

- **Klarer, eindeutiger und zweifelsfreier Inhalt**

Zwar ist bei zweifelhaftem Vertragsinhalt der behaupteten Vereinbarung die Anerkennung nicht generell zu versagen, doch gilt die allgemeine Beweisregel, dass bei unklaren Rechtsgestaltungen der sich auf sie Berufende zu ihrer Aufklärung besonders beizutragen hat (*Ruppe*, Familienverträge<sup>2</sup>, 119) und diese somit zu Lasten des Steuerpflichtigen gehen (VwGH 23.5.1978, 1943, 2237/77; *Doralt/Renner*, a.a.O., § 2, Tz 163). Die Rechtsprechung vertritt aber auch einen strenger Standpunkt: sie anerkannte einen zwischen Eltern und minderjährigem Sohn abgeschlossenen Kaufvertrag deshalb nicht, weil die aus dem Vertragsverhältnis resultierenden Rechte und Pflichten nicht eindeutig festgelegt waren (VwGH 22.9.1992, 88/14/0074, 1993, 130); auch der BFH hat einen unter nahen Angehörigen abgeschlossenen Mietvertrag deshalb nicht anerkannt, weil keine klare Vereinbarung über die Nebenkosten getroffen wurde (BFH/NV 1995, 674)

- **Fremdvergleich**

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

Einzelne unübliche Bedingungen zwischen nahen Angehörigen führen nicht unbedingt dazu, dass ein tatsächlich durchgeführtes Geschäft steuerlich nicht anerkannt wird; maßgeblich ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten, denen je nach Lage des Falles unterschiedliche Bedeutung zukommen kann (BFH, BStBl 1997 II 196). Ein tatsächliches Verhalten, aus dem auf eine Rechtsbeziehung unzweifelhaft zu schließen ist, reicht für die Anerkennung einer Rechtsbeziehung aus (VwGH 28.8.2002, 96/14/0144 zum Dienstverhältnis eines Gesellschafter-Geschäftsführers, das *"dem Grunde nach eindeutig gegeben war"* und der damit verbundene Aufwandsersatz *"gerichtsnotorisch"* war; *Wiesner*, RWZ 2002, 311 f [312]). Fremdunüblich ist etwa die Abhängigkeit der Höhe des Entgelts bzw des Arbeitsumfangs vom Erreichen steuerlicher Grenzen (VwGH 21.3.1996, 92/15/0055, zur Bagatellregelung des § 21 Abs 6 UStG 1972 sowie RME, ÖStZ 1993, 175 zur Niederlegung der Arbeit ab Übersteigen einkommensteuerlich beachtlicher Beträge; *Doralt/Renner*, a.a.O. § 2, Tz 166/1); Grundlage von Leistungen im Familienverband sind in der Regel nicht Entgeltsvorstellungen, sondern andere Beweggründe (z.B. Erbringung eines Beitrages zur Befriedigung der

Familienbedürfnisse). Bei einer derartigen Mitarbeit ohne besondere vertragliche Verpflichtung, welche die o.g. Kriterien nicht erfüllt, sind dadurch veranlasste Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 nicht abzugsfähig (VwGH 4.9.1992, 91/13/0196; *Doralt/Renner*, a.a.O. § 2, Tz 167).

- **Abgrenzung zur familienhaften Mitarbeit**

Zwischen Ehegatten gilt als besonderes Abgrenzungskriterium die zivilrechtliche "eheliche Beistandspflicht" als besondere Form der familienhaften Mitarbeit. Nach § 90 ABGB hat ein Ehegatte im Erwerb des Anderen im Rahmen der Zumutbarkeit und Üblichkeit mitzuwirken, wofür er gemäß § 98 ABGB Anspruch auf angemessene Vergütung hat. Liegt bei einer derartigen Mitwirkung kein über diese Verpflichtungen hinausgehendes Vertragsverhältnis vor, sind geleistete Abgeltungsbeträge familienhaft bedingt und somit nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, sondern als Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen i.S.d. § 20 EStG anzusehen (z.B. VwGH 3.4.1998, 95/15/0191).

Familienhaftes Verhältnis liegt z.B. dann vor, wenn ein Kind im Betrieb der Eltern ohne rechtliche Verpflichtung zur Erbringung einer bestimmten Arbeitsleistung (VwGH 13.9.1989, 88/13/0042) bzw. zur Einhaltung einer bestimmten Arbeitsleistung oder -zeit tätig ist und die Eltern nicht zur Zahlung eines bestimmten Entgeltes verpflichtet sind, sondern die Höhe des Taschengeldes nach Ermessen bestimmen (VwGH 27.2.1959, 1371/57). Zahlungen für Aushilfstätigkeiten sind jedoch nicht schon deshalb keine Betriebsausgabe, weil die Kinder familienrechtlich hiezu verpflichtet sind. Entscheidend ist, ob die verrichteten Tätigkeiten üblicherweise auch Inhalt einer mit einem Fremden zu begründenden Vereinbarung sein können (BFH, BStBl 1989 II 454, zu stundenweise Aushilfstätigkeiten). Ersetzen einer fremden Arbeitskraft ist nicht das allein entscheidende Kriterium für die Abgrenzung der familienhaften Beschäftigung von einem Dienstverhältnis (VwGH 17.5.1989, 88/13/0038, zur Halbtagsbeschäftigung der Ehefrau). Typische Beispiele einer familienhaften Mitarbeit sind z.B. Rasenbetreuung, Laubrechen, Streifarbeiten, PKW-Reinigung, etc (VwGH 29.1.1991, 89/14/0098), Telefondienst, Terminvereinbarungen, gelegentliche Chauffeurdienste und Bankerledigungen (VwGH 26.1.1999, 98/14/0107, VwGH 22.2.2000, 99/14/0082); oder praktisch nur in der Freizeit sowie im Urlaub erfolgendes Tätigwerden (VwGH 21.10.1986, 86/14/0042).

- **Rechtsfolgen unangemessener Leistungserbringung**

Eine spezielle Ausprägung des Fremdvergleichs ist die Angemessenheit der zwischen den nahestehenden Vertragspartnern erbrachten Leistungen bzw. der hierfür geleisteten Entgelte. Die Angemessenheit des Entgelts ist jedoch keine unabdingbare Voraussetzung für die Anerkennung der Vereinbarung dem Grunde nach. Auch der VwGH setzt die Angemessenheit des Entgelts tatsächlich nicht voraus, auch wenn er regelmäßig den Fremdvergleich für die Aner-

kennung des Vertrages heranzieht (Doralt/Renner, a.a.O., § 2, Tz 167/5). Bei einem unangemessenen Entgelt sind folgende Fallkonstellationen zu unterscheiden:

- Wird ein Entgelt bezahlt, obwohl **keine oder keine nennenswerten Leistungen erbracht** werden, ist ein hierfür bezahltes Leistungsentgelt jedenfalls nicht abzugsfähig; es liegt ein Scheingeschäft gemäß § 23 BAO vor (Doralt/Renner, a.a.O., § 2 Tz 167/5; EStR 2000 Rz 1228).
- Bei einem **überhöhten Entgelt** hat – bei Erfüllen der übrigen Kriterien – eine Kürzung des unangemessenen Teils zu erfolgen, der als Scheingeschäft zu betrachten ist (VwGH 27.6.1991, 90/16/0096; VwGH 6.4.1995, 93/15/0064; Doralt/Renner, a.a.O., § 2 Tz 167/5; EStR 2000 Rz 1229). Bemerkenswert erscheint dem Unabhängigen Finanzsenat in diesem Zusammenhang, dass das Vertragsverhältnis somit offenbar dem Grunde nach anerkannt wird und nur die unangemessenen Rechtsfolgen beseitigt werden.
- Ein zu **niedriges Entgelt** ist grundsätzlich anzuerkennen (Doralt/Renner, a.a.O., § 2, Tz 167/5; Doralt, RdW 2005/331, EStR 2000 Rz 1230), es sei denn, es ist so niedrig, dass es keinen Gegenleistungscharakter mehr hat (taschengeldähnlich; VfGH 27.9.1985, B 253/79; VwGH 19.12.1990, 87/13/0053; Schimetschek, ÖStZ 1986, 276, 279).

Die **Unterbezahlung** für die Tätigkeit der Ehegattin alleine kann es rechtfertigen, ein Dienstverhältnis nicht anzuerkennen, reicht aber nicht dazu aus, um die Zahlung insgesamt nicht anzuerkennen. Nur „erhebliche“ Unterbezahlungen sprechen gegen die Ernsthaftigkeit der Vereinbarung (VwGH 17.5.1989, 88/13/0038). Dagegen hat der VwGH die Anerkennung einer Zahlung versagt, weil der Steuerpflichtige selbst die Unterbezahlung betont hat (VwGH 19.12.1990, 87/13/0053; VwGH 21.3.1996, 92/15/0055; in der Vorentscheidung vom 14.1.1986, 85/14/0168, lag allerdings ein „eklatantes Missverhältnis“ vor).

## 2. Anwendung auf den konkreten Fall

### 2.1 Der Entscheidung zu Grunde zu legender Sachverhalt

Zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens steht offenbar außer Streit, dass die Gattin des Bw. in dessen Tierarztpraxis Arbeitsleistungen in einem gewissen Umfang erbracht hat. Auch die Art der Leistung ist unstrittig und entspricht im Wesentlichen (sieht man von gelegentlichen Reinigungstätigkeiten ab) dem Ausbildungsstand der Ehegattin als Tierärztin. Von einem Scheingeschäft in der Form, dass die als Dienstnehmerin beschäftigte Ehegattin keine – nennenswerten – Leistungen erbracht hat, ist somit offenbar auch nach Ansicht der Amtpartei nicht auszugehen. Das Finanzamt hat auch die vom Bw. geschilderten von seiner Ehegattin verrichteten Tätigkeiten (z.B. Vertretungen, Medikamenteneinkauf) prinzipiell nicht in Frage gestellt.

Ebenso steht zwischen den Parteien offenbar fest, dass die Ehegattin hierfür auch regelmäßige Zahlungen ("Gehalt") erhalten hat, dieses jedoch – entsprechend der Diktion der EStR 2000

(vgl. deren Rz 1230) - "unangemessen niedrig" war. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats ist nämlich der diesbezügliche Hinweis des Bw. in der Rechtsmittelschrift auf die gemäß der angeführten Passage der EStR 2000 in einem derartigen Fall einzutretenden Rechtsfolgen dementsprechend auszulegen. Weiters hat er wiederholt auf die an sich eher schlechte Entwicklung seiner Tierarztpraxis, die offenbar höhere ("angemessene") Aufwendungen für Fremdleistungen nicht zulässt, verwiesen. Allerdings hat der Bw. betont, dass Tierärzte – gerade zu Beginn ihrer Berufstätigkeit – zur Erlangung beruflicher Praxis häufig gegen Kost und Logis und ohne weitere Bezahlung Dienst bei (ihnen fremd gegenüberstehenden) Tierärzten verrichten und z.B. eine Volontärin unter diesen Bedingungen auch während seiner auswärtigen Berufstätigkeit in seiner Praxis gearbeitet hat; dem hat die Amtspartei nicht widersprochen. Aus diesen Ausführungen kann daher abgeleitet werden, dass in Tierarztpraxen – auch aus Sicht einander fremd gegenüberstehenden Personen – Arbeitsleistungen mit keiner oder gar nur geringer Entlohnung zumindest möglich sind und in der Praxis offenbar auch vorkommen, wodurch sie in einem gewissen Rahmen offenbar "fremdüblich" sind.

Die Amtspartei hat im Verfahren nicht ausdrücklich Stellung dahingehend bezogen, ob sie den von der Ehegattin bezogenen Arbeitslohn (den der Prüfer mit ATS 50 pro Stunde angab; Weiteres siehe unten), als "taschengeldähnlich", oder ob sie ihn nur als im Fremdvergleich zwar unangemessen niedrig, jedoch betraglich noch über einem Taschengeld liegend ansah.

Hiezu ist nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates festzuhalten, dass im Berufszeitraum die tatsächliche Höhe des "Stundenlohns" offenbar stark differiert hat. So gehen der Bw. und der Betriebsprüfer – und dem folgend das Finanzamt – offenbar übereinstimmend davon aus, dass die Ehegattin (abgesehen von Mutterschafts- und Bildungskarenz) im Wesentlichen während der gesamten Öffnungszeiten der Tierarztpraxis (21 Stunden pro Woche) als Dienstnehmerin prinzipiell zur Verfügung gestanden ist. Bei einer geschätzten Monatsarbeitszeit von ca. 85 Stunden betrug daher der Arbeitslohn (zur Höhe siehe oben die Wiedergabe des Betriebsprüfungsberichts) zwischen weniger als ATS 40 und maximal ca. ATS 130 je Stunde (ohne Berücksichtigung von Sonderzahlungen).

Dass der tatsächliche effektiver Arbeitseinsatz der Ehegattin dabei schwankend war und insbesondere in den Zeiträumen, in denen der Bw. nichtselbständig bzw. auf Werkvertragsbasis für andere Tierärzte tätig war, tendenziell höher war, vermag daran nichts zu ändern, zumal bei einem Dienstverhältnis primär die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft und nicht der Erfolg der geleisteten Arbeit geschuldet wird (vgl. *Koziol/Welser*, Bürgerliches Recht<sup>11</sup>, 227 mit Verweis auf OGH ZAS 1988/14).

## **2.2 Steuerliche Anerkennung des Dienstverhältnisses**

Die zu klärende Frage ist somit, ob das Dienstverhältnis insbesondere unter dieser Prämisse, die nach Ansicht der Amtspartei offenbar eine **unangemessene Vertragsgestaltung** darstellen bzw. nicht dem Fremdvergleich entsprechen (Höhe des Arbeitslohnes), anzuerkennen ist, wobei nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats allerdings auch auf die weiteren für "Angehörigenverträge" geltenden Kriterien Bedacht zu nehmen ist.

Das Kriterium der **Publizität** ist nach Ansicht des Senates trotz Nichtabschlusses eines schriftlichen Vertrages insoweit erfüllt, als die Ehegattin als ausgebildete Tierärztin wohl auch für Dritte erkennbar unbestritten in der Praxis ihres Ehegatten einschlägig tätig war. Der von der steuerlichen Vertreterin offenbar zeitnah geführten Lohnverrechnung und der Abfuhr von Sozialabgaben kommt dabei zusätzliche Indizwirkung zu, wobei dies nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats entsprechend der Judikatur insoweit zu relativieren ist, als eine derartige Vorgangsweise zwecks Erweckens des Anscheins einer Publizität auch bei vorgetäuschten Dienstverhältnissen gewählt wird.

Aus Sicht der Notwendigkeit eines **klaren, eindeutigen und zweifelsfreien Inhalts** steht nach Ansicht des Senates nur – wie bereits dargestellt – der prinzipielle Abschluss eines (mündlichen) Dienstvertrages und – geht man davon aus, dass sich das Beschäftigungsausmaß der Ehegattin mit den Öffnungszeiten der Praxis deckt – die von der Ehegattin zu erbringenden Wochendienststunden fest. Für einen außenstehenden Dritten nicht erkennbar ist hingegen der vereinbarte Arbeitslohn, dessen doch teils erhebliche Schwankungen (siehe oben) der Bw. nur teilweise aufzuklären vermochte. Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates ist das Ansteigen nur für den Zeitraum ausreichend erklärbar, in dem die Ehegattin durch das Eingehen eines auswärtigen Dienstverhältnisses durch den Bw. insgesamt einer offenbar erhöhten Arbeitsbelastung ausgesetzt war.

Im Zusammenhang mit dem **Fremdvergleich**, auf den offenbar die Amtspartei primär ihre Nichtanerkennung des Dienstverhältnisses gestützt hat, ist vor allem der unbestritten teilweise niedrige Arbeitslohn von Relevanz. Wie oben dargestellt, tendiert die abgabenrechtliche Judikatur bei unangemessenen Entlohnungen, bei denen nach Ansicht des Senates jedenfalls in den Zeiträumen geringer Entlohnung auszugehen ist, zur – teilweisen - Nichtanerkennung der dahinterstehenden Vertragsverhältnisse. Bei näherer Betrachtung dieser Rechtsprechung handelt es sich bei den ausjudizierten Fällen allerdings zunächst primär um Entlohnungen, die entweder in Relation zur erbrachten Arbeitsleistung zu hoch (in einem derartigen Fall erfolgt eine Kürzung auf einen "angemessenen" Lohnaufwand; VwGH 29.10.1985, 84/14/0087) sind oder in Hinblick auf die erbrachte Arbeitsleistung eklatant niedrig sind (etwa VwGH 4.9.1992, 91/13/0196 zu einem Monatsentgelt von ATS 1.000 oder VwGH 14.1.1986, 85/14/0168 zu einem Jahreslohn von ca. ATS 9.000 für eine Halbtagsbeschäftigung). Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats hat in den letztgenannten Fällen die Entlohnung primär nur mehr

Versorgungs- bzw. Unterhaltscharakter, sodass insoweit die erforderliche betriebliche Veranlassung eindeutig in den Hintergrund getreten ist.

In Anwendung dieser Rechtsgrundsätze sowie auf Grund der nachfolgend dargestellten Erwägungen gelangt der Unabhängige Finanzsenat zum Ergebnis, dass im gegenständlichen Fall eine – gänzliche – Nichtanerkennung des geleisteten Lohnaufwandes nicht gerechtfertigt erscheint und somit das Kriterium des **"Fremdvergleichs" wie folgt zu interpretieren** ist:

- Unbestritten ist, dass die Ehegattin des Bw. in dessen Praxis **Arbeitsleistungen erbracht** hat, welche jedenfalls eine Entlohnung rechtfertigen, die i.d.R. auch zu einem betrieblichen Aufwand führt. Von einem Scheindienstverhältnis ist also nicht auszugehen. Ein derartiger Aufwand stellt prinzipiell eine Betriebsausgabe i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG 1988 dar, worunter nach der Legaldefinition *"Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind"*, zu verstehen sind. Somit steht der diesbezügliche Betriebsausgabencharakter dem Grunde nach jedenfalls fest.
- Zur **Angemessenheit und Üblichkeit** des Aufwands ist auszuführen:
  - Steht der Betriebsausgabencharakter einer Aufwendung jedoch fest, kommt es grundsätzlich auf deren **Angemessenheit und Üblichkeit** nicht an (*Doralt*, EStG<sup>7</sup>, § 4, Tz 228 und 241 unter Verweis auf VwGH 7.1.1981, 418/80 und VwGH 18.6.1965, 248/65). Somit sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates von der Veranlassung her jedenfalls betrieblich motivierte Aufwendungen selbst dann Betriebsausgaben, wenn deren Höhe unangemessen niedrig ist (im Ergebnis offenbar auch *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, § 20, Tz 51.3). Die Grenzziehung liegt dabei – wie bereits erwähnt – bei einem derart niedrigen Betrag, aus dem sich Indizien für den tatsächlich dahinterstehenden Unterhaltscharakter ergeben. Im Ergebnis wird daher bei der Angemessenheitsprüfung *"nicht allzu kleinlich vorzugehen sein"* (*Quantschnigg/Schuch*, a.a.O., § 20, Tz 52.3 unter Verweis auf *Scherdoner/Taucher*, Familienverträge, 238 f). Insoweit erfährt daher das Kriterium des Fremdvergleichs eine wesentliche Einschränkung und beschränkt sich insbesondere auf den Modus der Abwicklung eines Vertragsverhältnisses (vgl. etwa VwGH 17.5.1989, 88/1370038 zu unregelmäßigen Lohnzahlungen).
  - Rechtsprechung (VwGH 29.10.1985, 85/14/0057) und Verwaltungspraxis (EStR 2000, Rz 1152) setzen bei Dienstverhältnissen als Tatbestandsmerkmal des Fremdvergleichs üblicherweise das **Ersetzen einer fremden Arbeitskraft** voraus. Geht man im gegenständlichen Fall von den häufigen und lang andauernden Absenzen des Bw. (Dienstverhältnis, Mitarbeit bei anderen Tierärzten auf Werkvertragsbasis) aus, ist das Tätigwerden einer fachlich versierten Person zur Aufrechterhaltung der Praxis jeden-

falls erforderlich. Auch unter diesem Aspekt wäre das mit der Ehegattin abgeschlossene Dienstverhältnis jedenfalls dem Grunde nach anzuerkennen.

- An dieser Betrachtungsweise vermag auch das im vorliegenden Fall jedenfalls vorliegende und wirtschaftlich nur teilweise erklärbare **Schwanken** des Lohnaufwandes nichts zu ändern, zumal – wie bereits erwähnt – die Angemessenheit kein notwendiges Merkmal für die betriebliche Veranlassung eines Aufwandes ist.
- Zur **Angemessenheit** der Höhe der geleisteten Aufwendungen ist überdies anzumerken:
  - Wie der Bw. glaubhaft dargelegt hat, ist es bei Tierärzten, die ihr Studium gerade erst beendet haben, zwecks Erlangung beruflicher Praxis offenbar üblich, unentgeltlich als **Volontär** zu fungieren. Da auch die Ehegattin – zumindest im ersten Jahr des Berufszeitraums – am Beginn ihrer beruflichen Laufbahn gestanden ist, lässt das für eine Person mit akademischer Ausbildung sicherlich niedrig erscheinende Gehalt auch unter diesem Gesichtspunkt erklärbar erscheinen.
  - Der Bw. hat im Zusammenhang mit der geringen Höhe des an die Ehegattin geleisteten Gehaltes auch auf die offenbar **schlechte Ertragslage** seiner Praxis und darauf verwiesen, dass für Tierärzte **kein Kollektivvertrag** (an dem sich üblicherweise die Fremdüblichkeit eines Gehaltes orientiert; vgl. etwa VwGH 29.7.1997, 93/14/0056) bestehe und daher die Festsetzung des Gehaltes der freien Vereinbarung unterliege. Der Bw. hätte somit offenbar auch einer ihm fremd gegenüberstehenden Arbeitskraft keinen höheren Arbeitslohn anbieten und bezahlen können. Es wäre daher der Ehegattin des Bw. frei gestanden, zu den vom Bw. angebotenen Bedingungen auf das Eingehen eines Dienstverhältnisses in der Praxis des Gatten überhaupt zu verzichten oder mittels Kündigung entsprechende Konsequenzen zu ziehen. Dass sie dennoch ein Dienstverhältnis (zu für sie "schlechten" Konditionen) eingegangen und aufrechterhalten hat, kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht zur Versagung des Betriebsausgabenabzugs führen.
  - Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenats übersteigen die geleisteten Lohnzahlungen doch deutlich die Höhe eines nach der allgemeinen Lebenserfahrung als **Taschengeld** zu bezeichnenden Betrages. Somit entstammt offenbar das Tätigwerden der Ehegattin nicht familienhafter Mitarbeit bzw. ehelicher Beistandspflicht.
- Aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates wäre die Nichtanerkennung des Lohnaufwandes (unter der Voraussetzung der prinzipiellen betrieblichen Veranlassung) auch im Vergleich mit der Beurteilung eines zu hohen betrieblichen Aufwandes **unsachlich**. Während – wie bereits angemerkt – bei einem zu hohen Aufwand eine Kürzung auf einen angemessenen bzw. fremdüblichen Betrag erfolgt und somit die Anerkennung als Betriebsausgabe zu Recht prinzipiell bestehen bleibt, würde bei einem zu niedrigen Lohnauf-

wand im Ergebnis das Vorliegen betrieblicher Veranlassung schon dem Grunde nach negiert. Für eine derartige Ungleichbehandlung von der Veranlassung her identer und nur betraglich unterschiedlicher Aufwendungen besteht keine sachliche Rechtfertigung.

- Im gegenständlichen Fall ist auch nicht von dem von der Verwaltungspraxis in einer Vielzahl von Fällen durchaus zu Recht unterstellten "**Splitting**" der Steuerbemessungsgrundlagen im Familienverband auszugehen (*Wieser*, FJ 1998, 55 ff. *Doralt/Renner*, a.a.O., § 2, Tz 158; vgl. EStR 2000, Rz 1127). Da der Bw. angesichts seiner bereits erwähnten nahezu permanent als schlecht zu bezeichnenden Einkommenssituation nicht als "Spitzenverdiener" anzusehen ist, wurden durch die an die Ehegattin geleisteten Lohnaufwendungen auch keine progressionsmindernden Wirkungen erzeugt.
- Eine Anerkennung des an die Ehegattin geleisteten Lohnaufwandes lässt sich auch mit der **Verwaltungspraxis**, die unangemessen niedrigen Lohnzahlungen verschiedentlich Anerkennung zukommen lässt, in Einklang bringen. Es ist zwar festzuhalten, dass Erlassen (wie z.B. "Richtlinien") gegenüber dem Unabhängigen Finanzsenat – ebenso wie den Gerichtshöfen des öffentlichen Rechts – keinerlei Weisungscharakter und somit im Ergebnis keine normative Bedeutung zukommt (vgl. etwa UFS 25.10.2004, RV/1050-W/03; zitiert in *Zepitsch*, RdW 2004/721). Dennoch können sie – insoweit sie mit gesetzlichen Bestimmungen im Einklang stehen – als kommentarähnlicher Auslegungsbehelf abgabenrechtlicher Bestimmungen herangezogen werden. Im Einzelnen ergibt sich in diesem Zusammenhang:
  - Da das an die Ehegattin gezahlte Entgelt "*steuerlich unbedenklich*" ist und betragsmäßig über einem "Taschengeld" liegt, ist es der (unangemessenen) Höhe nach anzuerkennen (so EStR 2000, Rz 1230).
  - Auch in einem anderen Zusammenhang werden die Folgen eines unangemessen niedrigen Lohnaufwandes steuerlich berücksichtigt. Nach EStR 2000, Rz 3391 ist "*bei unangemessen niedrigen Aktivlohn*" dennoch eine Pensionsrückstellung gemäß § 14 Abs. 7 EStG 1988 (unter Ansatz eines fiktiven angemessenen Lohnes) steuerlich zu berücksichtigen. Dies bedeutet aber im Ergebnis, dass das für die Pensionszusage relevante Dienstverhältnis jedenfalls dem Grunde nach steuerlich anerkannt wird.

Im Ergebnis war daher davon auszugehen, dass angesichts des Umstandes, dass die Ehegattin unbestritten für den Bw. Arbeitsleistungen erbringt, denen regelmäßige Lohnzahlungen gegenüberstehen, der Betriebsausgabencharakter des diesbezüglichen Lohnaufwandes anzuerkennen. Der Berufung war somit stattzugeben.

### 3. Betragsmäßige Darstellung

Infolge der Anerkennung der Lohnaufwendungen hinsichtlich des Dienstverhältnisses der Ehegattin stellen sich die Ergebnisse der Tierarztpraxis bzw. die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wie folgt dar (Angaben in ATS; vor Berücksichtigung nichtausgleichsfähiger Verluste):

<b>Jahr</b>	<b>Ergebnis lt. angefochtenem Bescheid</b>	<b>Ergebnis lt. Berufungsentscheidung</b>
<b>1997</b>	- 261.383	- 325.736
<b>1998</b>	- 227.998	- 326.525
<b>1999</b>	- 85.278	- 108.170
<b>2000</b>	68.576	37.544
<b>2001</b>	142.459	124.059

Zur Darstellung der Bemessungsgrundlagen und allfälliger Abgabenschuldigkeiten wird auf die Berechnungsblätter, die einen integrierenden Bestandteil dieser Entscheidung bilden, verwiesen.

Beilagen: 5 Berechnungsblätter

Linz, am 25. Juli 2005