

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Urfahr, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995, 1996, 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### 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

Der Bw erzielt im Berufungszeitraum Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als EDV-Referent auf Honorarbasis in Höhe von S 296.410,90 (1995), S 416.404.04 (1996) und S 336.937,43 (1997) und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von S 27.182,-- (1995), S 28.758,-- (1996) und S 29.704 (1997). In den eingereichten Steuererklärungen beantragt er den Alleinverdienerabsetzbetrag und gibt als Beruf der Ehegattin "Hausfrau" an. Bei der

Gewinnermittlung der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen wurden im gesamten Berufungszeitraum unter Tz.4 "Verwaltungsaufwand" auch Aufwendungen für Buchhaltung und Bürotätigkeit in Höhe von S 30.000,-- beantragt und von der Abgabenbehörde erster Instanz veranlagt.

Die erzielten Einkünfte der Ehegattin wurden als Gesamtsumme in den eingereichten Erklärungen angegeben und setzten sich wie folgt zusammen:

Einkünfte	1995	1996	1997	1998
Einkünfte Vermietung und Verpachtung (Feststellungsbescheid gem. § 188 Bundesabgabenordnung)	S 27.182,--	S 28.758,--	S 29.704	S 40.749,--
Entschädigung vom Bw	S 30.000,--	S 30.000,--	S 30.000,--	19.000,--
Summe	S 57.182,--	S 58.759,--	S 59.704,--	S 59.749,--

Nach eigenen Angaben des Bws wurde die Entlohnung für die Ehegattin auf Werkvertragsbasis so gewählt, dass der Anspruch auf Alleinverdienerabsetzbetrag für den Bw. bestehen bleibt.

Im Zuge eines Ergänzungsvorhaltes vom 14. Juli 1999 wurde der Bw aufgefordert, für die Jahre 1995 - 1998 eine detaillierte Aufstellung der verrichteten Tätigkeiten (d.h. genaue zeitliche Aufstellung der erledigten Arbeiten) der Ehegattin vorzulegen, den Dienstvertrag beizubringen und den Zahlungsfluss an die Ehegattin belegmäßig nachzuweisen.

Vom Bw wurde daraufhin folgende Stellungnahme abgegeben bzw. folgende Unterlagen eingereicht:

Berufungszeitraum 1995:

a) Rechnung Nr. 95001 von Fr. J. (ausgestellt am 1.12.1995) an Firma des Bw:

Frau J. verrechnet für Leistungen im Kalenderjahr 1995, wie Buchhaltung, Terminvereinbarungen sowie das Schreiben von EDV-Skripten eine einmalige Pauschale in Höhe von S 30.000,-- netto. Auf der Rechnung ist der Hinweis "Überweisung erbitten wir innerhalb von 14 Tagen" angeführt. Es befindet sich ein handschriftlicher Vermerk "Betrag erhalten am 1.12.1995" und die Unterschrift von Frau J. auf der aktenkundigen Abrechnung.

b) Werkvertrag abgeschlossen zwischen Frau J. und Firma C.:

Vertrag vom 3. Jänner 1995 :"Frau J. wird als freiberufliche Spezialistin mit folgenden Tätigkeiten beauftragt: I. Quartal 1995 - Buchhaltung und Steuererklärungen (Kunde Finanzamt), Honorar von S 4.000,--. Die allgemeinen Vereinbarungen lauten wie folgt: Frau J. ist an keine Weisungen und Vorgaben in ihrer Tätigkeit gebunden. Es wird festgehalten, dass dieses Vertragsverhältnis nicht der gesetzlichen Sozialversicherung unterliegt und daher Frau J. selbst für die Versteuerung zu sorgen hat. Weiters wird auf die gesetzlichen Bestimmungen der Einkommensteuer hingewiesen. Die eventuell berechnete Umsatzsteuer wird als Vorsteuer geltend gemacht und der Aussteller ist für die ordnungsgemäße Abführung der Umsatzsteuer verantwortlich. Frau J. verpflichtet sich zur Verschwiegenheit über alle ihr im Rahmen dieses Vertragsverhältnisses bekannt gewordenen, die Firma C. berührenden Tatsachen. Änderungen oder Ergänzungen des Vertrages sind nur wirksam, wenn sie schriftlich erfolgen." Der Vertrag ist vom Bw (Geschäftsführer) und Fr. J. unterzeichnet.

Weitere beigebrachten Verträge vom 1. April, 3. Juli und 3. Oktober 1995 sind bis auf die Vertragszeiträume (II. – IV. Quartal 1995) identisch mit dem Vertrag vom 3. Jänner 1995.

In einem weiteren Vertrag vom 3.1.1995 wird Fr. J. als freiberufliche Spezialistin für den Zeitraum von 25.1. – 10.12.1995 für den Kunden V. mit der Texterfassung für EDV-Skripten für ein Honorar in Höhe von S 14.000,-- zu den gleichen allgemeinen Vereinbarungen wie o.a. beauftragt.

Berufungszeitraum 1996:

Rechnung 96002 von Frau J. (ausgestellt am 20.12.1996) an Firma C.:

Die Rechnung Nr. 96002 unterscheidet sich von o.a. Rechnung Nr. 95001 nur im Ausstellungsdatum (20.12.1996) und in dem Bestätigungsvermerk "Betrag dankend erhalten am 20.12.1996".

Verträge:

Die für das Jahr 1996 beigebrachten Werkverträge für die Tätigkeiten "Buchhaltung und Steuererklärungen" sind bis auf das Abschlussdatum (2.1.1996, 1.4.1996, 6.7.1996, 1.10.1996) identisch mit o.a. Vereinbarungen (Vgl. Berufungsjahr 1995)

In einem weiteren Vertrag vom 13.1.1996 wird Fr. J. als freiberufliche Spezialistin für den Zeitraum von 20.1. – 8.12.1996 mit der Texterfassung von EDV-Skripten für die Firma M. für ein Honorar in Höhe von S 14.000,-- (Allgemeine Vereinbarungen siehe oben) beauftragt.

Berufungszeitraum 1997:

Rechnung 97001 von Frau J. (ausgestellt am 20.12.1997) an Firma C.:

Die Rechnung Nr. 97001 unterscheidet sich von o.a. Rechnungen durch das Ausstellungsdatum (20.12.1997) und dem Bestätigungsvermerk "Betrag dankend erhalten am 20.12.1997".

Verträge:

Die für das Jahr 1997 beigebrachten Quartalsverträge für die Tätigkeiten "Buchhaltung und Steuererklärungen" sind bis auf das Abschlussdatum (9.1.1997, 3.4.1997, 1.7.1997, 5.10.1997) identisch mit o.a. Vereinbarungen der Vorjahre. Wie im Berufungsjahr 1996 wurde Fr. J. mit einem Vertrag vom 22.1.1997 als freiberufliche Spezialistin für den Zeitraum von 22.1. – 22.12.1997 mit der Texterfassung für EDV-Skripten für die Firma M. für ein Honorar von S 14.000,-- beauftragt.

Aufgrund der eingereichten Unterlagen qualifizierte die Abgabenbehörde erster Instanz die pauschalen Honorarzahlungen an die Ehegattin im Jahr 1998 als nicht abzugsfähig. Der Bw erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 Berufung. Aufgrund der abweisenden Entscheidung der Abgabenbehörde II. Instanz vom 26.9.2001 erfolgte nach Eintritt der Rechtskraft von der Abgabenbehörde I. Instanz eine Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide für den Berufungszeitraum 1995 – 1997, die folgendermaßen begründet wurde:

Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte gem. § 303 Abs. 4 Bundesabgabenordnung (in weiterer Folge BAO genannt), weil Tatsachen und Beweismittel neu hervorgekommen seien, die im abgeschlossenen Verfahren nicht geltend gemacht worden seien und die Kenntnis dieser Umstände alleine oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

In der Begründung der gegenständlichen Einkommensteuerbescheide (1995 bis 1997) wird auf die Entscheidung der Finanzlandesdirektion vom 26.09.2001 hingewiesen, in der die Honorarzahlungen an die Ehegattin nicht anerkannt wurden.

Während mehreren Vorsprachen bei der Abgabenbehörde erster Instanz wurden dem Bw wiederholt die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen erläutert und auf die Wichtigkeit von Aufzeichnungen (z.B. Stundenaufzeichnungen) hingewiesen.

Die fristgerecht erhobene Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung der Betriebsausgaben (Werklohn) für die Ehegattin. Von der Abgabenbehörde erster Instanz sei

bei dem letzten Gespräch mit dem Bw darauf hingewiesen worden, dass es offensichtlich sei, dass die Höhe des Einkommens der Ehegattin so gewählt worden sei, um den Alleinverdienerabsetzbetrag zu beziehen. Diesbezüglich wird vom Bw ausgeführt, dass der Steuervorteil (Alleinverdienerabsetzbetrag – S 5.000,--) und ca. S 12.000,-- Einkommensteuer pro Jahr laut Auskunft einer Steuerkanzlei in keinem Verhältnis zu dem Steuervorteil und weiteren Vorteilen (Sozialversicherung) liege, die erzielt werden hätten können, wenn die Ehegattin abgabenkonform (!) als Teilzeitbeschäftigte bzw. Minderbeschäftigte angestellt worden wäre. Außerdem hätten noch andere abzugsfähige Aufwendungen, die aus Unterfahrentheit nicht geltend gemacht worden seien, vorgelegen.

Da die gegenständlichen Bescheide auf sechs Jahre zurückgreifen und eine Konfrontation mit "Tatsachen und Beweismittel" erfolge, sei es rückwirkend nicht möglich die entsprechenden Kriterien zu erfüllen, um die steuerliche Tagfähigkeit der Vereinbarung zu gewährleisten.

Mit Schriftsatz vom 1. November 2001 brachte der Bw eine weitere Ergänzungen vor:

Zu Bestätigung des Wochengeldes an die Ehegattin wird ausgeführt, dass der Bw im April 1992 Bw begonnen habe, mehr oder weniger aus Verlegenheit nach kurzer Arbeitslosigkeit als EDV-Trainer (Vortragender im Bereich Microsoft Office) bei der Firma CC tätig zu werden. Die finanzielle Lage sei zu diesem Zeitpunkt nicht besonders rosig gewesen, da zur Errichtung des gemeinsamen Eigenheimes einige Kredite aufgenommen worden seien und die Quoten der Rückzahlungen immer höher geworden seien. In dieser anfänglichen Phase der Selbständigkeit seien nur sporadisch Aufträge vorgelegen. Rückblickend könne auch gesagt werden, dass für ein zweitägiges Seminar (12 Stunden) eine durchschnittliche Vorbereitungszeit von ca. 2 Wochen (100 Stunden) für S 6.000,-- anzusetzen gewesen seien. Bei der Suche nach weiteren Auftraggebern sei signalisiert worden, dass die Chancen als Vortragender höher wären, wenn ganze Seminarkonzepte (Inhalte und dazugehörige Skripten) angeboten werden würden. Um dieser Forderung gerecht zu werden und auch dem rasch anwachsenden Papier Herr zu werden sei ein Zimmer im Haus als Büro adaptiert worden. An dieser Stelle wolle der Berufungswerber seine Frau J. erwähnen, die ihm maßgeblich geholfen habe, den Sprung in die Selbständigkeit zu bewältigen (Unterstützung in Quantität und Qualität, weit über die eheliche Beistandspflicht hinausgehend).

In den Jahren 1992 bis 1998 habe die Tätigkeit fast ausschließlich im Organisieren und Abhalten von EDV-Seminaren (Gruppenkurse und Singlecoaching) bestanden. Das habe eingeschlossen, dass sogenannte fliegende Klassenzimmer bei Kunden auf- und abgebaut wurden. Um ein gutes Bild beim Kunden und beim Auftraggeber zu erlangen, hätten sie

(gemeint sind wohl der Bw und seine Ehegattin) des öfteren bis zu 11 Einheiten nach Hause transportiert, um sie entsprechend zu reinigen und anschließend z.B. nach Zürs am Arlberg zu liefern, um dann eine Woche im Einsatz zu sein (ohne exzellente Unterstützung seiner Ehegattin zu den unmöglichsten Zeiten hätte er nicht so viele Aufträge in Reihe erfolgreich bewältigen können).

Zum Erstellen eines ca. 100seitigen Skriptums hätten sie in Abhängigkeit des zu behandelnden Stoffes in der Regel mehr als 240 Stunden gebraucht, davon mehr als 100 Stunden Schreibarbeit der Ehegattin (ca. zwei Stück jährlich).

Als Vortragender sei man in der Normalarbeitszeit (8 bis 17 Uhr) telefonisch nicht erreichbar. Da sie einen Großteil ihrer Aufträge (65 %) kurzfristig 2 bis 4 Tage vor Seminarbeginn erhalten hätten, sei eine Telefonbereitschaft unerlässlich gewesen, die wöchentlich mit einem ca. Fünf-Stunden-Aufwand anzusetzen sei.

Darüber hinaus würde die Ehegattin das Büro reinigen und Hausbesorgertätigkeiten verrichten, was folgende Arbeiten einschließe: Stiegenhausreinigung für zwei weitere Haushalte (Vermietung – Mieteinnahmen), Müllentsorgung, Garagenreinigung etc. – wöchentlicher Aufwand in der Regel mehr als drei Stunden.

Für Bürotätigkeiten wie das Schreiben von Angeboten, Zahlungsaufforderungen, Serienbriefen für Akquisition, einschließlich das Schreiben von Briefen, z.B. dieses Schreiben, außerdem Botengänge (Post und Bank) würden jährlich mindestens 50 Stunden von der Ehegattin aufgewendet werden.

Buchhaltung und Steuererklärungen:

Diese Tätigkeit beinhaltet unter anderem das Führen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, das Schreiben von Diätabrechnungen, Zeitplänen, 20 bis 25 Rechnungen, Überweisungen, monatlich 2 Umsatzsteuererklärungen, jährlich 2 Einkommensteuererklärungen inkl. den dazugehörigen Listen und Schriftstücken. Für diese Tätigkeiten würden von seiner Frau mindestens 200 Stunden jährlich eingesetzt werden.

Aus Gründen der einfacheren Administration und Transparenz sei buchhalterisch ein Beleg (Rechnung) in Höhe von S 16.000,-- erstellt worden. Die Entnahme des aliquoten Betrages von dem gemeinsamen Konto 33076 BLZ 34111 sei im Ermessen seiner Ehegattin in der Regel monatlich getätigt worden.

Damit ergebe sich ein Wochengeld von S 308,-- mit einem Stundenlohn von S 80,--

Der Bw führt außerdem an, dass o.a. Tätigkeiten der Ehegattin weit über die eheliche Beistandspflicht hinausgehen würden und ein eigenes Konto sowie monatliche Überweisungen die steuerliche Geltendmachung auch nicht glaubhafter machen würden.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 10. Jänner 2002 teilte die Abgabebhörde zweiter Instanz dem Bw in Wahrung des Parteiengehörs Folgendes mit:

Die ursprünglichen Bescheide des Berufungszeitraumes seien am 5.8.1996 (1995), 31.7.1997 (1996) und am 10.3.1999 (1997) antragsgemäß veranlagt worden, wobei für diesen Zeitraum in der eingereichten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung unter Tz 4 allgemein und ohne weitere Angaben unter der Position "Buchhaltung und Bürotätigkeit" Ausgaben in Höhe von S 30.000,- beantragt worden seien.

Im Jahr 1998 – seien im Vergleich - zu den Vorjahren höhere Vermietungs- und Verpachtungseinkünfte (S 40.749,--) erzielt worden und daher unter Tz 4 der eingereichten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung unter der Position "Buchhaltung und Bürotätigkeit" nur mehr S 19.000,-- (anstatt wie in den Vorjahren S 30.000,--) beantragt worden.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 14. Juli 1999 sei von der Abgabebhörde erster Instanz erstmalig die Vorlage der Dienstverträge, der Nachweis des Zahlungsflusses, eine Aufstellung der genauen Tätigkeiten sowie eine genaue zeitliche Aufstellung der Arbeiten der Ehegattin angefordert worden, sodass die Wiederaufnahme der gegenständlichen Bescheide nachvollziehbar mit dem Bekannt werden von neuen Tatsachen und Beweismitteln begründet worden sei.

Unter Berücksichtigung der Vermietungs- und Verpachtungseinkünfte würden sich die Einkünfte der Ehegattin wie folgt errechnen:

Einkünfte	1995	1996	1997	1998
Einkünfte Vermietung und Verpachtung (Feststellungsbescheid gem. § 188 Bundesabgabenordnung)	S 27.182,--	S 28.758,--	S 29.704	S 40.749,--
Entschädigung vom Bw	S 30.000,--	S 30.000,--	S 30.000,--	19.000,--
Summe	S 57.182,--	S 58.759,--	S 59.704,--	S 59.749,--

In einer persönlichen Vorsprache bei der Abgabebhörde zweiter Instanz sei vom Bw am 24. Oktober 2001 ausdrücklich bekanntgegeben worden, dass es ihm klar sei, dass es das Gehalt

seiner Ehegattin selbstverständlich so bemessen habe, dass er noch den Alleinverdienerabsetzbetrag erhalte.

Auf Nachfragen der Abgabenbehörde erster Instanz (bei einer persönlichen Vorsprache des Bws am 3.12.2001) ob bei dem Vertrag mit der nahen Familienangehörigen offenbar allein die für den Alleinverdienerabsetzbetrag mögliche Betragshöhe bei den Honoraren an die Ehegattin berücksichtigt worden sei, wurde dies vom Bw wiederum ausdrücklich bejaht.

Die persönlichen Vorsprachen hätten im Jahr 2001 und daher eindeutig nach der Erlassung der gegenständlichen Erstbescheide stattgefunden, sodass nach ho. Ansicht auch diese Gesprächsinhalte einer Wiederaufnahme nicht entgegenstehen würde.

In Beantwortung des Ergänzungsvorhaltes der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde vom Bw mit Schriftsatz vom 20. Jänner 2002 Folgendes ausgeführt:

Es werde nochmals der Werdegang ihrer (gemeint ist offensichtlich der Bw und seine Ehegattin) Selbständigkeit geschildert:

Bis April 1992 sei er unselbständig als Projektant und Abwickler von flexiblen Fertigungsanlagen hauptsächlich im Ausland beschäftigt gewesen. Durch die Ankündigung von Zuwachs in der Familie (drittes Kind) sei beschlossen worden, wieder fix nach Österreich zu gehen. Aufgrund der Weigerung des Bw wieder ins Ausland zu gehen, sei sein Dienstverhältnis gekündigt worden, was zu einer dreimonatigen Arbeitslosigkeit geführt habe. Bei der Suche nach einer neuen Arbeit sei ihm die Möglichkeit geboten worden, im WIFI, BFI und bei der CC. EDV Seminare in einem sehr eingeschränkten Ausmaß (5 bis 7 Tage im Monat) abzuhalten. Es sei nicht genug gewesen, davon zu leben, aber auch zu viel, um weiter die Arbeitslosenunterstützung zu erhalten. In dieser Zeit hätten sie die bittere Erfahrung machen müssen, dass sie als Familie einige Monate ohne Versicherungsschutz gewesen seien, da mit dem Erhalt des ersten Honorars auch die Arbeitslosenunterstützung geendet habe und damit auch der Sozialversicherungsschutz. Da er keine fixe Anstellung als EDV-Referent erhalten habe sondern nur auf Werkvertragsbasis gearbeitet habe, sei ihnen von der Kammer empfohlen worden, ein eingeschränktes Gewerbe anzumelden, damit sie bei der SVGW wieder einen Sozialversicherungsschutz erhalten würden. Später habe sich herausgestellt, dass für diese Tätigkeit nicht zwingend ein Gewerbeschein erforderlich gewesen wäre. Sie würden heute noch fest von der Annahme ausgehen, dass sie von Seiten der Kammer nur deshalb so beraten worden seien, damit sie Kammerumlage zu zahlen und die Kosten der Gewerbeanmeldung von ca. S 5.000,-- zu entrichten gehabt haben. Um mehr Aufträge als EDV-Referent zu erhalten, sei ihnen von Seiten der o.a. Institute nahe gelegt worden,

Schulungskonzepte und Skripten zu erarbeiten, denn dann würde die Möglichkeit bestehen, mehr Aufträge und bessere Konditionen zu erhalten. Da er im Grunde nur eine technische Ausbildung habe (acht Jahre Volkschule und drei Jahre Dreherlehre), sei er in diesem Punkt auf die Unterstützung seiner Frau angewiesen gewesen. Seine Frau sei, bevor sie Hausfrau geworden sei, in einer Steuerberatungsgesellschaft beschäftigt gewesen, könne gut Maschineschreiben und es sei daher naheliegend gewesen, dass sie ihn tatkräftig unterstützt habe, wobei die Unterstützung weit über die familiäre Beistandspflicht hinausgegangen sei.

Da zu diesem Zeitpunkt die finanzielle Lage nicht sehr gut gewesen sei (Kreditrückzahlungen wegen Hausbau) sei natürlich ein steuerschonender Weg in dieser Situation gesucht worden. In Beratungsgesprächen (Kammer, WIFI) sei ihnen natürlich geraten worden, die Ehegattin in dem eingeschränkten Gewerbe anzustellen, damit sie auch einen erweiterten Versicherungsschutz habe. Dies hätte aber bedeutet, dass sie die Lohnsteuer und alle erforderlichen Schritte und Abgaben leisten hätten müssen. Der Bw führte weiter aus, dass die Abgabenbehörde erahnen könne, in welcher Lage sich er und seine Ehegattin befunden hätten, da zu diesem Zeitpunkt noch nicht klar gewesen sei, wie sich das Ganze entwickeln würde. Abgesehen davon seien sie sehr eingenommen vom Erlernen der neuen Tätigkeit gewesen und es sei ungewiss gewesen, ob sie überhaupt einmal ausreichend Arbeit erhalten würden. Aus dieser Situation heraus hätten sie beschlossen, die Möglichkeit zu nutzen, die ihnen durch einen Steuerberater aufgezeigt worden sei, nämlich die erbrachten Leistungen der Ehegattin auf Werkvertragsbasis zu entlohnern. Diese Vorgangsweise sei seitens des Finanzamtes Urfahr bis zum Erhalt des Schreibens vom 2. September 1999 anerkannt worden.

Den Rest dieser Angelegenheit würde die Abgabenbehörde aus einer Menge verfasster Seiten sowie einiger persönlicher Vorsprachen kennen. Würde aber noch ein Sachverhalt nicht ausreichend publiziert worden sein, seien sie gerne bereit, dies noch zu tun.

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

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben jene Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 iVm. Z 4 EStG 1988 dürfen die für den Unterhalt der Familienangehörigen aufgewendeten Beträge als nicht abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben von den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden.

Wie bereits von der Abgabenbehörde erster Instanz und in der rechtskräftigen Entscheidung der Abgabenbehörde II. Instanz für das Jahr 1998 ausgeführt worden ist, ist die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit der Verträge) aufgrund ständiger Rechtsprechung nur dann gegeben, wenn

- a) sie nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen,
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- c) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH 22.2.2000, 99/14/0082).

Da es in der Regel bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen an dem zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert, fehlt, müssen eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und –verwendung zulassen. Wenn im Einzelfall berechtigterweise Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung auftreten und diese nicht die entsprechenden Kriterien erfüllt, geht dies zu Lasten des Steuerpflichtigen (vgl. VwGH 7.12.1988, 88/13/0099).

Die steuerliche Anerkennung eines Dienstverhältnis zwischen Ehegatten kommt außerdem nur dann in Frage, wenn die erbrachten Leistungen über eine rechtlich bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht laut Allgemeinem Bürgerlichen Gesetzbuch (ABGB) hinausgehen (vgl. VwGH 29.1.1991, 89/14/0088). In der Kategorie der familienhaften Mitarbeit fällt nicht nur die Mitarbeit aufgrund familienrechtlicher Verpflichtung, sondern auch die freiwillige Mitarbeit, da diese naturgemäß in der Angehörigeneigenschaft ihre Wurzeln hat. Zusammenfassend kann daher festgestellt werden, dass eine Berücksichtigung von Zahlungen an nahe Angehörige nur dann möglich ist, wenn eine schuldrechtliche Verpflichtung (d.h. klare Vereinbarung über ein Dienst- und Werkvertragsverhältnis) vorliegt, die über die familienhafte Mitarbeit hinausgeht.

Laut ständiger Rechtsprechung stellt 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 eben noch keine Mitwirkung am Erwerb des anderen Ehegatten iSd § 90 zweiter Satz ABGB dar und ist einer Abgeltung iSd § 98 ABGB nicht zugänglich (vgl. VwGH vom 26.1.1999, 98/14/0107). Tätigkeiten wie die

eingewendeten Reinigungsarbeiten, Telefondienst und Botengänge sind ausjudizierte typische Beispiele für familienhafte Mitarbeit unter Ehegatten (vgl. VwGH 24.6.1999, 97/15/0070, 22.2.2000, 99/14/0082) und daher gemäß ABGB keiner Entlohnung zugänglich.

Grundsätzlich ist festzustellen, dass Ausgaben bei dem Betrieb zu berücksichtigen sind, durch den sie veranlasst worden sind. Die vom Bw eingewendete Hausbesorgertätigkeit, Reinigungsarbeiten für zwei weitere Haushalte, Müllentsorgung können mangels rechtlicher Zuordnung bei der Gewinnermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeiten nicht bei den gegenständlichen Einkommensteuerbescheiden Berücksichtigung finden. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden in einem anderen Verfahren (§ 188 BAO) rechtskräftig festgestellt, weshalb in weiterer Folge keine weiteren Aussagen über o.a. Tätigkeitsinhalte getroffen werden.

Nachstehende Ausführungen beziehen sich auf die Kriterienprüfung der eingereichten Verträge zw. Bw und seiner Frau J.:

a) **Publizität**

Zum ersten Kriterium der abgabenrechtlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen ist anzumerken, dass bereits von der Abgabenbehörde erster Instanz und in der rechtskräftigen Entscheidung der Finanzlandesdirektion vom 26. September 2001 (GZ. RV873/1-7/2001) festgestellt wurde, dass dieses Erfordernis nicht erfüllt ist. Dieser Feststellung wurde weder in der Berufungsschrift noch im Vorlageantrag bzw. in Ergänzungsschreiben entgegengetreten.

Nach eigenen Angaben des Bw stand die Ehegattin in keinem Angestelltenverhältnis. In den Steuererklärungen schien als Beruf der Ehegattin Hausfrau auf. Der Abgabenbehörde erster Instanz wurde erst nach ausdrücklicher Aufforderung die gegenständliche Vereinbarung offengelegt. Da trotz Ergänzungsvorhalte (sowohl im Jahr 1998 sowie für den gegenständlichen Berufungszeitraum) keine Vorbringen des Bws getätigt wurden, die eine ausreichende Publizität der Vereinbarung zwischen den nahen Angehörigen im Berufungszeitraum gewährleisten, ist daher auch auf den Berufungszeitraum festzustellen, dass das eingewendete Vertragsverhältnis mit der Ehegattin, Frau J. nicht nach außen wirksam wurde.

b) eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt

Grundsätzlich ist festzustellen, dass es bei Werkverträgen zwischen nahen Angehörigen notwendig ist, dass die für das Zustandekommen eines Vertrages wesentlichen

Vertragsbestandteile mit genügend Deutlichkeit fixiert worden sind d.h. Art und Umfang der erbrachten Werkleistungen sind ebenso vor Tätigwerden zu vereinbaren, wie das Entgelt, die Auftragszeit und die Zahlungsmodalität.

Wenn der Bw vermeint, er habe dem Unabhängigen Finanzsenat den Arbeitsumfang seiner Ehegattin im Detail dargelegt, so ist in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass im gesamten Schriftverkehr nur allgemein dargestellt wurde, wie sich die Tätigkeit der Ehegattin entwickelt habe bzw. welche Aufgaben sie ausgeübt haben soll. Die aktenkundigen Verträge regeln nicht, wann bzw. bis wann die Arbeiten zu verrichten sind, Anwesenheitsverpflichtungen d.h. Bereitschaftszeiten sowie der Arbeitsumfang (z.B. Anzahl der Seiten für Schreibarbeiten), den das pauschale Werkvertragshonorar abgelten soll, Fälligkeit des Entgeltes und Zahlungsmodus. Entgegen dem geforderten eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt wird in Punkt 1. der beigebrachten Werkverträge geregelt, dass Fr. J. an keine Weisungen und Vorgaben in ihrer Tätigkeit gebunden ist. Außerdem ist der Vollständigkeit halber anzumerken, dass die im Zuge des umfangreichen Ermittlungsverfahrens vorgebrachten Tätigkeitsinhalte nicht mit den beigebrachten Werkverträgen übereinstimmen, da darin keine Reinigungsarbeiten, keine Telefondienste und Erstellung von Umsatzsteuervoranmeldungen angeführt sind.

Bezüglich der zu verrichtenden Schreibarbeiten ist festzustellen, dass nach eigenen Angaben des Bw im Berufungszeitraum eine unsichere Auftragslage mit kurzfristiger Auftragerteilung bestanden habe. Aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates ist es deshalb nicht nachvollziehbar, weshalb der Tätigkeitsumfang (ca. zwei Skripten) bereits zu Beginn des Jahres festgelegt werden konnte. Da keine Stundenaufzeichnungen über das Tätigwerden der Ehegattin geführt wurden, ist darauf hinzuweisen, dass nach ständiger Rechtsprechung leistungsunabhängige Pauschalzahlungen gegen ein ernsthaft gewolltes Vertragsverhältnis sprechen.

### c) Fremdvergleich

#### Zahlungskonditionen

Vier der beigebrachte Werkverträge pro Berufungsjahr wurden quartalsweise abgeschlossen, ein Werkvertrag (Texterfassung für EDV-Skripten) im Jänner (Tätigkeitszeitraum Jänner – Dezember), dennoch erfolgte die Rechnungslegung für sämtliche Arbeiten erst mit Ende des Jahres durch eine Pauschalabrechnung (S 30.000,--). Es kann festgestellt werden, dass Barzahlungen in einem nicht unbedeutlichen Umfang sowie eine monatelange Zahlungsfrist – ohne Vorliegen von wirtschaftlich nachvollziehbaren Gründen - zwischen Fremden jedenfalls

unüblich ist. Zu dem nachträglich vorgebrachten Einwand, dass aus Gründen der einfacheren Administration und Transparenz buchhalterisch ein Beleg erstellt worden ist, die Entnahme des aliquoten Betrages von dem gemeinsamen Konto im Ermessen von Frau J. in der Regel aber monatlich getätigt worden ist, ist anzumerken, dass trotz ausdrücklicher Aufforderung der Abgabenbehörde ersten Instanz (vgl. Ergänzungsvorhalt vom 14. Juli 1999) der erfolgte Zahlungsfluss an die Ehegattin nicht nachgewiesen wurde. Diese Vorgangswiese steht außerdem in Widerspruch mit der auf der Rechnung vorhandenen Überweisungsgesuch (Zahlung innerhalb von 14 Tagen erbeten) bzw. der Empfangsbestätigung von Fr. J., die am Tag der Rechnungslegung den Barempfang des gesamten Honorars bestätigte.

#### Höhe des Entgelts

Grundsätzlich ist es unter Fremden nicht üblich, das Entgelt für aufgrund von Werkverträgen erbrachte Leistungen nach den steuerlichen Erfordernissen des Auftraggebers (Voraussetzungen für den Alleinverdienerabsetzbetrag) zu gestalten. Frau J. hat im Berufungszeitraum die Zuverdienstgrenze für die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages (S 60.000,--) aufgrund ihrer Gesamteinkünfte S 57.182,-- (1995), S 58.759,-- (1996) bzw. S 59.704,-- (1997) nicht überschritten. In mehreren Stellungnahmen der Abgabenbehörde gegenüber bestätigte der Bw, bei der Bemessung des Entgeltes die Vorgaben für den Alleinverdienerabsetzbetrag berücksichtigt zu haben.

Wie dem Bw sicherlich bekannt ist, richtet sich die Entlohnung grundsätzlich nach der Qualität und Quantität der Leistung. Von Fremdüblichkeit kann gegenständlich auch deshalb nicht ausgegangen werden, da aufgrund der Verschiedenartigkeit der eingewendeten Aufgaben von einem unterschiedlichen Stundenlohn für unterschiedliche Leistungen und nicht wie behauptet von einem einheitlichen Stundensatz in Höhe von S 80,--ausgegangen werden kann.

Zusätzlich zu den bisher getroffenen Feststellungen ist anzuführen, dass in jedem Berufungsjahr Vereinbarungen zur Texterfassung für (ca. zwei EDV-Skripten) in Höhe von S 14.000,-- getroffen wurden. Die Vereinbarung wurde unabhängig von dem zu erwartenden tatsächlich Arbeitsaufwand für ein Jahr im voraus getroffen. Auch diese Vorgangsweise ist nicht fremdüblich d.h. wäre zwischen Familienfremden nicht unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates bestehen somit bei Berücksichtigung sämtlicher Umstände berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt der behaupteten vertraglichen Gestaltung, sodass das strittige Vertragsverhältnis im Rahmen der freien Beweiswürdigung nicht anerkannt werden kann.

Linz, am 31 03 2004