



Berufungsentscheidung

»Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 16. Mai 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen, vertreten durch FA , vom 11. April 2003 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2001, Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2001, Umsatzsteuer für den Zeitraum Dezember 2002, Einkommensteuervorauszahlung 2003 und vom 9. Mai 2003 betreffend Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages von der Umsatzsteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Laut Gewerbeberechtigung vom 26.3.1998 ist der Berufungswerber (Bw.) als Unternehmensberater, eingeschränkt auf Organisationsentwicklung, tätig.

Anlässlich einer Betriebsprüfung der Jahre 1999 bis 2001 wurden in der Niederschrift vom 1. April 2003 über die Schlussbesprechung gemäß § 151 Abs. 3 BAO folgende (berufungsgegenständliche) Feststellungen festgehalten:

Zu Tz 1)

Der Sachverhalt in Zusammenhang mit den Honorarnoten von Frau EM (*Anm.: Gattin des Bw.*) betreffend 2001 und 2002 sei im Zuge der Schlussbesprechung ausführlich besprochen worden. Nach Durchsicht der im Rahmen der Schlussbesprechung vorgelegten Detailunterlagen, würde sich nach Ansicht der Betriebsprüfung keine Änderung gegenüber

dem Besprechungsprogramm hinsichtlich steuerlicher Wertung des Sachverhaltes ergeben. Aus den Darlegungen des geprüften Unternehmers und den nachträglich vorgelegten Unterlagen könnte ebenfalls nicht auf eine einem Fremdvergleich entsprechende Vorgangsweise geschlossen werden.

Tz 3:

Hinsichtlich steuerrechtlicher Wertung des Sachverhaltes würde sich keine Änderung gegenüber dem Besprechungsprogramm ergeben.

Da das **Besprechungsprogramm vom 24. Februar 2003** einen Bestandteil der Niederschrift über die Schlussbesprechung bildet, werden im Folgenden die Punkte laut Besprechungsprogramm wieder gegeben:

Tz 1) Honorare Dritte:

Sachverhaltsdarstellung:

Der Bw. sei ausgebildeter Psychologe und beziehe aus seiner Tätigkeit als Unternehmensberater Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Die Gattin des Bw. betreibe einen Handel mit Sportartikeln. Der Zeitaufwand, den die Gattin des Bw. für ihr Einzelunternehmen (Sportartikelhandel) aufgewendet hätte, hätte laut ihren eigenen Angaben zwischen 3 und 4 Stunden täglich betragen. Jeder der Ehegatten sei jeweils beim anderen seit Jahren nichtselbstständig tätig. Die Einkünfte der Gattin des Bw. als Angestellte beim Bw. hätten im Jahr 2001 brutto ATS 170.520,00 betragen. Ein schriftlicher Dienstvertrag über dieses Dienstverhältnis würde nicht vorliegen. Laut Angaben der Gattin des Bw. (siehe Niederschrift vom 14.1.2003) würden für diese Tätigkeit ca. 3-4 Stunden täglich aufgewendet werden. Die Einkünfte vom Bw. als Angestellter bei seiner Gattin hätten im Jahr 2001 brutto ATS 70.000,00 betragen. Der Zeitaufwand für diese Tätigkeit hätte laut Niederschrift ca. 3 bis 4 Stunden in der Woche betragen.

Zusätzlich seien im Prüfungsjahr 2001 von der Gattin des Bw. unter dem Titel "Honorare Dritte" unten detailliert dargestellte Honorarnoten an den Bw. gestellt worden:

Die Abrechnung sei mittels zweier Honorarnoten, datiert mit 27.12.2001, die Überweisung jeweils mit Wert von 29.12.2001, erfolgt.

Honorarnote 1:

Es seien Leistungen für den Zeitraum vom 1. Februar bis 14. Dezember 2001 in Rechnung gestellt worden, die laut Honorarnote pauschal vereinbart worden seien.

Folgende Leistungen scheinen laut Honorarnote auf (in ATS):

- Recherchen im Internet zu Fachliteratur 200.000,00
- Recherchen zu Kunden und Mitbewerbern 150.000,00
- Pflege von Seminar-, Trainings- und Workshopdesigns 150.000,00
- Aufbau eines Wissensmanagements 200.000,00

-
- Pflege der Elemente des Wissensmanagements 150.000,00
 - Pauschale für Fahrt- und Aufenthaltskosten 40.000,00

Honorarnote 2:

Hier wurde für Sonderleistungen (Unterstützung beim Verfassen von Angeboten, Protokolle und Berichte, Terminkoordination, Recherchen zur Fördermöglichkeiten) in den Monaten März, September, Oktober und November 2001 ein Pauschalhonorar in Höhe von netto 66.666,67 zuzüglich 20% Umsatzsteuer in Rechnung gestellt.

Laut Auskunft der Gattin des Bw. (siehe Niederschrift vom 14. Jänner 2003) würden keine schriftlichen Vereinbarungen über die gegenständlichen Leistungen an den Bw. vorliegen. Die Leistungsaufträge seien mündlich erfolgt, je nach Auftragslage. Laut Aussage der Gattin des Bw. seien diese Aufträge dokumentiert worden. Im Rahmen der Betriebsprüfung hätten jedoch keine Unterlagen vorgelegt werden können, die konkret Aufschluss über den tatsächlichen Umfang gegeben hätten (die für die Beurteilung im Fremdvergleich erforderliche detaillierte Aufschlüsselung der Leistung und die klare Abgrenzung zu den Leistungen im Rahmen des Dienstverhältnisses).

Hinsichtlich des Zeitpunktes der Abrechnung der Honorarnoten seien keine Vereinbarungen getroffen worden. Stundenaufzeichnungen über die im Rahmen der Honorarnoten getätigten Arbeitsleistungen seien nicht vorhanden. Die einzelnen Honorare würden sich laut Auskunft der Gattin des Bw. nicht nach Stunden berechnen, sondern auf Erfolgsbasis. Welche Kriterien dazu herangezogen worden wären, sei jedoch nicht nachvollziehbar. Unterlagen über die Detailberechnung der Honorare würden nicht vorgelegt werden können. Der Bw. hätte dem Prüfer telefonisch mitgeteilt, dass für die jeweiligen Tätigkeiten ca. 15-20 Beratungstage verrechnet worden seien, wobei jeder Beratungstag mit 10.000,00 ATS angesetzt worden sei. Zu den in Rechnung gestellten Fahr- und Aufenthaltskosten seien der Aussage der Gattin des Bw. folgend keine Aufzeichnungen vorhanden. Laut Punkt 3 und 6 der Niederschrift vom 14.1.2003 sei die Vorlage von weiteren Unterlagen angekündigt worden. In diesem Zusammenhang sei seitens des steuerlichen Vertreters eine Aufstellung über die laut Honorarnote verrechneten Tätigkeiten nachgereicht worden. Die Aufstellung würde jedoch keinen Aufschluss über den tatsächlichen Arbeitsaufwand und die verrechneten Honorare geben.

Steuerliche Würdigung:

Vereinbarungen unter nahen Angehörigen würden steuerlich nur dann Anerkennung finden, wenn sie nach außen hin ausreichend zum Ausdruck kommen, wenn sie einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hätten und unter Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären. Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes entspreche die Vorgangsweise im Zusammenhang mit den verrechneten

Honoraren nicht einem Fremdvergleich. Im Übrigen sei eine Abgrenzung zwischen der Tätigkeit aus nichtselbstständiger Arbeit und den gegenständlichen, zusätzlich verrechneten, Leistungen nicht nachvollziehbar. Laut Lehre und Rechtsprechung müsse im Zusammenhang mit derartigen Verträgen eine detaillierte, inhaltlich klare Darlegung der erbrachten Leistungen nachgewiesen werden und es hätte ein fremdüblicher Zahlungsverkehr (regelmäßige Rechnungslegung und Zahlung) zu erfolgen, was dann nicht zutreffe, wenn ein von der Leistungserbringung unabhängiges Pauschalhonorar vereinbart werde (vergleiche EStR 1178). Aus den angeführten Gründen seien daher die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Kürzung Betriebsausgaben:

Honorarnote 27.12.2001 (ohne USt): 890.000,00

Honorarnote 27.12.2001: 66.666,67

Gewinnerhöhung: 956.666,67

Kürzung Vorsteuer: 191.333,33

Tz 2) Lohnaufwand Kinder (alle Angaben in ATS):

Im gesamten Prüfungszeitraum seien die Ehegattin und mehrere Kinder beim Bw. angestellt gewesen. Im folgenden eine Übersicht über die im Prüfungszeitraum geltend gemachten Dienstverhältnisse:

A) Bei Dr. M (Bw.) angestellt

1999		Geb.datum	Arbeitszeit	Bruttolohn
ME	Gattin	1.9.1954	1.1. – 31.12.	56.000,00
MK	Tochter	11.5.1982	1.5. – 31.12.	16.800,00
MS	Tochter	10.8.1980	1.5. – 31.12.	33.600,00
2000		Geb.datum	Arbeitszeit	Bruttolohn
ME	Gattin	1.9.1954	1.1 – 31.12.	56.000,00
MA	Tochter	1.5.1984	1.5. – 31.12.	16.800,00
MK	Tochter	11.5.1982	1.1. – 31.12.	42.000,00
MS	Tochter	10.8.1980	1.1. – 30.4.	16.000,00
2001		Geb.datum	Arbeitszeit	Bruttolohn
ME	Gattin	1.9.1954	1.1 – 31.12.	170.520,00

MK	Tochter	11.5.1982	1.1. – 31.12.	56.000,00
MS	Tochter	10.8.1980	2.7. – 30.9.	14.875,00
MA	Tochter	1.5.1984	1.1. – 31.12.	28.000,00
MP	Sohn	5.1.1977	1.1. – 31.5.	49.583,00

B.) Bei Frau ME angestellt:

1999		Geb.datum	Arbeitszeit	Bruttolohn
AM	Gatte	1.5.1947	1.1. – 31.12.	57.400,00
MK	Tochter	11.5.1982	1.1. – 31.12.	30.800,00
MS	Tochter	10.8.1980	1.1. – 30.4.	14.000,00
MO	Tochter	12.12.1978	1.1. – 31.12.	47.600,00
K	Fremd	22.12.1963	1.1. – 30.4.	32.526,00
2000		Geb.datum	Arbeitszeit	Bruttolohn
AM	Gatte	1.5.1947	1.1. – 31.12.	57.400,00
MK	Tochter	11.5.1982	1.1. – 30.4.	8.400,00
MA	Tochter	1.5.1984	1.5. – 31.12.	16.800,00
MO	Tochter	12.12.1978	1.1. – 31.12.	50.400,00
MP	Sohn	5.1.1977	1.2. – 29.2.	24.248,00
Mi	Fremd	28.12.1978	1.7. – 31.8.	8.867,00
2001		Geb.datum	Arbeitszeit	Bruttolohn
AM	Gatte	1.5.1947	1.1. – 31.12.	70.000,00
MA	Tochter	1.5.1984	1.1. – 31.12.	28.000,00
MO	Tochter	12.12.1978	1.1. – 31.12.	56.000,00
MP	Sohn	5.1.1977	1.7. – 31.12.	31.500,00
A	Fremd	27.7.1966	1.4. – 31.12.	39.375,00

Von den beim Bw. angestellten Kindern würden laut Niederschrift vom 14. Jänner 2003 folgende Arbeiten durchgeführt:

- Schreiben von Seminarprotokollen
- Diverse Bürotätigkeiten

Es würden keine schriftlichen Dienstverträge vorliegen, die Arbeitszeiten hätten laut Angaben in der Niederschrift rund 6 Stunden in der Woche pro Kind betragen. Angemerkt werde, dass die angestellten Kinder Pascal, O, Sophia und Kathrin in Wien studieren; die Tochter Alice besuche das BRG in W.

Der Inhalt der Dienstverträge sei nicht eindeutig festgelegt und weder vom leistungsmäßigen, noch vom zeitlichen Umfang nachvollziehbar (keine festgelegten Arbeitszeiten, keine Aufzeichnungen über die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden und der erbrachten Arbeitsleistungen).

Steuerliche Würdigung:

Ein Dienstverhältnis unter nahen Angehörigen könne steuerlich nur dann Anerkennung finden, wenn es nach außen hin ausreichend zum Ausdruck komme, einen eindeutigen und klaren Inhalt hätte und zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Ein Dienstverhältnis zwischen Eltern und Kindern setze weiters das Vorliegen einer besonderen Vereinbarung voraus, die über die im Familienrecht begründete Mitwirkungspflicht hinausgehe. Mangels konkreter und nachvollziehbarer Grundlagen für die geltend gemachten Dienstverhältnisse mit den Kindern, fehle es an wesentlichen Voraussetzungen für die Anerkennung von derartigen Dienstverträgen. Weiters sei unklar, warum bei einer Arbeitszeit von ca. 6 Stunden pro Woche und Kind die geltend gemachten Löhne der Höhe nach jeweils wesentlich abweichen würden. Das Tätigwerden von auswärts studierenden Kindern, praktisch nur in der Freizeit, spreche in erster Linie für eine familienhafte Mitarbeit.

Da im gegebenen Fall die Voraussetzungen, für die steuerliche Anerkennung der Dienstverhältnisse nicht vorliegen, würden die daraus resultierenden Kosten von der Betriebsprüfung nicht als Betriebsausgaben anerkannt (in ATS).

	1999	2000	2001
Bruttolohn KM	16.800,00	42.000,00	56.000,00
Bruttolohn SM	33.600,00	16.000,00	14.875,00
Bruttolohn AIM		16.800,00	28.000,00
Bruttolohn PM			49.583,00
SUMME	50.400	74.800,00	148.458,00

Lohnnebenkosten	10.533,00	15.633,00	30.582,00
Gewinnerhöhung	60.933,00	90.433,00	179.040,00

Dieser Punkt wurde im Zuge der Schlussbesprechung fallen gelassen und bildet nunmehr keinen Berufungspunkt. Dieser Punkt wurde auch im Zuge der Berufungsentscheidung nicht aufgegriffen, die Darstellung sollte nur einen Gesamtüberblick über die Vertragsgestaltungen/Dienstverhältnisse der Familie M verschaffen.

Tz 3) Betriebsaufwand Reise USA:

Vom Bw. sei in seiner Eigenschaft als Angestellter seiner Gattin (betreibt einen Handel Sportartikeln) eine USA Reise unternommen worden. Da diese Reise für das Unternehmen der Gattin durchgeführt worden sei und unter Fremden der Arbeitgeber die entstandenen Kosten tragen würde, würden diese von der Betriebsprüfung nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden. Weiters sei von der Betriebsprüfung festgestellt worden, dass neben den Tages- und Nächtigungsgebühren auch die tatsächlichen Kosten als Betriebsausgaben geltend gemacht worden seien.

	2001
tatsächliche Kosten der Reise	25.787,63
Reisegebührenersätze	10.477,28
Gewinnerhöhung	36.264,91

Mit Bescheiden vom 11. April 2003 wurde den Feststellungen der Betriebsprüfung Rechnung getragen.

Mit Eingabe vom **15. Mai 2003** (eingelangt beim zuständigen FA am 16. Mai 2003) wurde innerhalb offener Frist **Berufung** gegen den Wiederaufnahmebescheid an Einkommen- und Umsatzsteuer 2001, gegen den Umsatzsteuerbescheid 2001, gegen den Einkommensteuerbescheid 2001, gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen für das Jahr 2001, gegen den Vorauszahlungsbescheid an Einkommensteuer für das Jahr 2003, gegen den Bescheid über die Festsetzung von Umsatzsteuer für 12/02 und gegen den Bescheid über die Festsetzung eines Säumniszuschlages von der Umsatzsteuer 2001 eingereicht.

Es werde der Antrag gestellt,

- 1) die Honorare an Dritte (Tz. 1 BP-Besprechungsprogramm)
- 2) die Amerika-Reise (Tz. 3 BP-Besprechungsprogramm)
- 3) den Vorsteuerabzug aus 1) für das Jahr 2001

-
- 4) den Vorsteuerabzug für 12/2002
gemäß den eingereichten Steuererklärungen 2001 bzw. gemäß der eingereichten berichtigten Umsatzsteuervoranmeldung für 12/02 anzuerkennen
5) die Anspruchszinsen für das Jahr 2001
6) die Vorauszahlungen an Einkommensteuer für 2003 anzupassen
7) den Säumniszuschlag für die Umsatzsteuer 2001 ersatzlos zu streichen.

Sachverhalt und Begründung:

Durch die Betriebsprüfung seien die im Besprechungsprogramm als "Honorarnote 1" und "Honorarnote 2" bezeichneten und als Honorare an Dritte verbuchten Aufwendungen, sowie gemäß Tz. 3 des BP-Besprechungsprogrammes eine Amerika-Reise nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden. Weiters sei im Rahmen der USO 12/02 für eine im Dezember 2002 gebuchte Honorarnote (mit analogem Inhalt) der Vorsteuerabzug versagt worden.

Honorare an Dritte

Die in den beiden Honorarnoten aufscheinenden Leistungen seien dezidiert im Besprechungsprogramm aufgeführt bzw. in Kopien aktenkundig. Die Leistungen, die in der Honorarnote 1 abgerechnet wurden, würden die Erarbeitung von Know-how-Grundlagen betreffen. Mit diesen Know-how-Grundlagen hätten die Erfolgsaussichten am Beratungsmarkt verbessert werden sollen. Durch diese Arbeiten hätte es dem Bw. ermöglicht werden sollen, mehr Beratungstage zu verkaufen und damit verbunden auch mehr Aufträge abzuwickeln.

Die Honorarnote 2 würde ausschließlich operative Aufgaben, wie Angebote, Beratungsprotokolle verfassen, Berichtsausarbeitung, Terminkoordination sowie das Projekt Recherchen zu Förderungsmöglichkeiten beinhalten. Der Bw. sei österreichweit als Unternehmensberater tätig. Im Rahmen dieses Projektes sei vom Bw. in Erwägung gezogen worden, auch die Förderungsinanspruchnahme (Bundes- und Landesförderungen) für seine Beratungstätigkeit für seine Klienten abzuwickeln.

Diese beiden Honorarnoten seien mit dem eher lapidaren Hinweis, dass sie nicht fremdüblich abgewickelt worden seien, nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden. Weder im Besprechungsprotokoll noch in der Niederschrift sei eine präzise Aussage hinsichtlich der Fremdüblichkeit erfolgt. Auf die im Zuge der laufenden Betriebsprüfung abgegebenen Erklärungen und Erläuterungen beziehungsweise vorgelegten Unterlagen und die angebotenen weiteren Unterlagen sei in keiner Weise eingegangen worden.

Hinsichtlich beider Honorarnoten hätte es vor Auftragserteilung klare mündliche Vereinbarungen und teilweise schriftliche Festlegungen (Zieldefinitionen), welche dem Betriebsprüfer auch bereits in der laufenden Betriebsprüfung offen gelegt worden seien, gegeben.

Folgende Grundlagen seien bereits vor Auftragserteilung präzise definiert worden:

1) zielmäßige Festlegung des Arbeitsumfanges:

Die vierseitige Definierung der Ziele "Überblick über die zu erreichenden Ergebnisse im Jahr 2001" sei aktenkundig.

2) Wertbestimmende Größen:

Diese Grundlagen seien dem Betriebsprüfer bereits während der laufenden Betriebsprüfung offen gelegt worden. Als Grundlage für die Berechnung des Honorars der Honorarnote 1 seien 20 Beratertage für Recherchen zu Fachliteratur im Internet, 15 Beratertage für Recherchen zu Kunden und Mitbewerbern, 15 Beratertage von Seminar-, Trainings- und Workshopdesigns, 20 Beratertage für den Aufbau eines Wissensmanagements und 15 Beratertage für die Pflege der Elemente des Wissensmanagements herangezogen worden. Ein Beratertag sei dabei mit der dieser Tätigkeit entsprechenden Qualifikation (nach Einholung von Erkundigungen bei einschlägigen Beratungsunternehmen) fremdüblich mit 10.000,00 ATS angesetzt worden. Als Basis für die Berechnung des Pauschalhonorars für die Honorarnote 2 hätte ein geschätzter Aufwand von ca. 40 Stunden pro Monat für die Monate März, September, Oktober und November gedient. Als fremdübliche Vergleichsbasis sei der Stundensatz (500,00 ATS) einer Sekretärin/Schreibkraft im Leasingbereich herangezogen worden.

3) Abrechnungsmodus:

Für beide Honorarnoten seien auf Grund der vorgegebenen Ziele durchaus übliche Pauschalhonorare vereinbart worden. *"Bei einem Werkvertrag würde der Leistende aus zivilrechtlicher Sicht gemäß § 1165 ABGB nicht seine Arbeitskraft schulden, sondern einen bestimmten Arbeitserfolg"* (Rz. 1177 EStR). Für die Honorarnote 1 sei als Abrechnungszeitpunkt einerseits die Erfüllung des Schuldverhältnisses Arbeitserfolg aus dem Werkvertrag (Leistungserfüllung), sowie andererseits der messbare Eintritt des wirtschaftlichen Erfolges vereinbart worden. Dieser wirtschaftliche Erfolg sei daher gegen Jahresende feststellbar gewesen. Das bereits umseitig geschilderte Ziel mehr Aufträge abwickeln zu können, hätte in der Umsatzentwicklung des Jahres 2001 mit einer Steigerung von ATS 1.385.528,00 ihren Niederschlag gefunden (Umsatz 2001: ATS 2.808.984,00; Umsatz 2000: ATS 1.423.456,00).

Für die Honorarnote 2 sei ein exakter Abrechnungszeitraum festgelegt worden. Es seien zwar für die Ausführungen der Arbeiten die Leistungsmonate wie umseitig erwähnt definiert worden, jedoch sei auf Grund der erwartenden Entwicklung die tatsächliche Leistungserfüllung dieser manipulativen Arbeiten nicht abschätzbar gewesen. Als Abrechnungszeitpunkt sei Leistungsabschluss vereinbart worden. Die in dieser Honorarnote abgerechneten Leistungen seien per Ende 2001 abgeschlossen worden.

4) Zahlungsabwicklung:

Wie in Punkt 3) erwähnt, seien sowohl bei der Honorarnote 1, als auch bei der Honorarnote 2, die für die Abrechnung ausschlaggebenden Voraussetzungen mit Jahresende 2001 eingetreten. Die für diese Leistungen vereinbarten Pauschalhonorare seien daher mit Jahresende abgerechnet und tatsächlich mittels Banküberweisung bezahlt worden.

5) Dokumentationen:

Über all diese Arbeiten würde es umfangreichste Ausarbeitungen und Dokumentationen geben. Die Vorlage dieser sei bereits in der laufenden Betriebsprüfung angeboten worden. Der Bw. sei aber auf die Vorlage erst in der Schlussbesprechung vertröstet worden. Bei der Schlussbesprechung seien vier Hängeregistraturboxen und vier Ordner (breit) mit den Detailunterlagen zu den in den Zielen festgelegten Teilthemen präsentiert worden. Für den Fall, dass diese zum Nachweis der tatsächlich ausgeführten Arbeiten nicht ausreichen würden, sei angeboten worden, zusätzliche drei weitere Hängeregistraturboxen zur Einsichtnahme bereit zu stellen. Im Zuge der Schlussbesprechung sei durch die Finanzverwaltung vorgeschlagen worden, dass der Prüfer noch einen Tag in die vorgelegte Detailausarbeitung Einsicht nehme. Die Einsichtnahme in einen Teil der Unterlagen sei letztlich am nächsten Tag durchgeführt worden. Das Angebot auch die restlichen Dokumentationen einzusehen, sei ausgeschlagen worden. Der Zeitaufwand zur qualifizierten Prüfung der vorgelegten und angebotenen Detailunterlagen, um über derart umfangreiche Ausarbeitungen einen für die Sachverhaltsbeurteilung notwendigen Einblick zu gewinnen, erscheine als zu gering. Die Aussage in der Niederschrift zu Tz. 1 "... nach Durchsicht der im Rahmen der *Schlussbesprechung vorgelegten Detailunterlagen, ergebe sich nach Ansicht der BP keine Änderung gegenüber der Besprechungsprogramm hinsichtlich steuerlicher Wertung des Sachverhaltes. Aus den Darlegungen des geprüften Unternehmers und den nachträglich vorgelegten Unterlagen könne ebenfalls nicht auf eine, einem Fremdvergleich entsprechende Vorgangsweise geschlossen werden ...*" unterstreiche die im Vorsatz aufgestellte Vermutung.

6) Vergabe des Auftrages an den Betrieb der Gattin:

Bei den Aufgabenstellungen, die die Gattin des Bw. übernommen hätte und bei diesen Themen würde es permanenter Kontakte und Diskussionen bedürfen, um zu einem guten Ergebnis zu kommen. Die notwendigen Abstimmungen und inhaltlichen und sachlichen weiteren Steuerungen und koordinativen Impulse seien zu einem wesentlichen Teil nur am Wochenende möglich gewesen. Dies wäre bei einer Fremdvergabe kaum möglich gewesen. Der Bw. hätte bei der Weitergabe dieser Aufgaben an ein Unternehmen ungleich viel mehr Zeit investieren müssen, da permanente Terminabstimmungen und Fahrzeiten dazugekommen wären. Es sei deshalb auch noch der Wert der Arbeitszeit des Bw. zu berücksichtigen. Im Zuge der Schlussbesprechung sei seitens der Finanzverwaltung

festgestellt worden, dass Erfolgshonorare in dieser Art nicht üblich seien, ohne die Unüblichkeit detailliert zu begründen. Der Bw. hätte während der Schlussbesprechung seinerseits konkrete Beispiele über die von ihm abgewickelten Projekte berichtet. Das Honorar dafür hätte sich bei diesen Aufträgen nach wirtschaftlich messbaren Größen (in absoluten Schillingbeträgen) gemessen. Diese Argumente seien für die Beurteilung offensichtlich in keiner Weise herangezogen worden.

Amerika Reise:

betreffend Tz. 3 "Amerika Reise" werde Folgendes festgestellt:

Der Bw. hätte diese Reise ausschließlich in seiner Funktion als Unternehmensberater durchgeführt. Da der Volleyballsport aus den USA komme, hätte er große Erfolgsaussichten bei der Erschließung dieses Marktes vermutet. Hinsichtlich des Erfolges der Marktbearbeitung in den USA sei sein Auftraggeber, die Fa. ME (Erzeugung und Vertrieb von Beachvolleyballsystemen), nicht so optimistisch gewesen. Der Bw. hätte diese Reise zur Marktaufbereitung daher auf sein eigenes Risiko abgewickelt und folgende, auf Erfolgsbasis beruhende, Vereinbarungen getroffen:

Reise- und Aufenthaltskosten würden erst ersetzt und Reisegebühren- und Tagessätze (ATS 20.000,00) erst bezahlt, wenn der Deckungsbeitrag aus den daraus folgenden Bestellungen diese Kosten und Tagessätze übersteigen würden. Kosten die mit der Bestellung üblicherweise zusammen hängen (Frachtkosten, Porto, Werbematerial wie z.B. Fotos für Versandkataloge) würden von EM bezahlt werden, aber vom erwirtschafteten Deckungsbeitrag abgezogen.

In den USA seien folgenden Aktivitäten gesetzt worden:

FR 6.4.: Anreise

SA 7.4.: Boston. Der Samstag in Boston sei dazu genutzt worden, in Sportgeschäften die Endverkaufspreise von Volleyballsystemen zu recherchieren und eventuell Preisdifferenzen zum Versandhandel festzustellen.

SO 8.4.: Boston

MO 9.4.: Besuch bei David Dunlap, Sports Imports, Columbus, Ohio

DI 10.4.: Besuch bei Greg Saunders, Volleyball One, Huntington Beach, California

MI 11.4.: Reise nach Tampa, Florida

DO 12.4.: Besuch bei Louis Orloff, Spike Nashbar/Matrix Sports; Safety Harbour, Florida

FR 13.4.: Fahrt nach Miami, Florida, geplant sei auch ein Kontakt mit Paula Putnam, Sports Authority, Miami, Florida; sei aber zeitlich ungelegen gewesen und deshalb nicht zustande gekommen)

SA 14.4.: Rückflug

Die entsprechende Mail- Korrespondenz und die Flugtickets würden die Richtigkeit dieser Aussagen bestätigen.

Der Erfolg dieser Erstbearbeitung des amerikanischen Marktes hätte sich leider nicht eingestellt. Es hätten sich zwar alle drei Gesprächspartner von den Produkten beeindruckt gezeigt, eine Bestellung hätte es aber nur von der Firma Spike Nashbar gegeben.

Die Firma Sports Import hätte zwar Muster bestellt, hätte dann aber die Alleinvertretung, ohne die Garantie für eine bestimmte Mindestmenge geben zu können, gewollt – eine Bedingung die nicht akzeptabel gewesen sei.

Die Firma Volleyball One sei, wie sich später heraus gestellt hätte, mehr an einer europäischen Vertretung für ihre eigenen Produkte interessiert und offensichtlich nur zu einer Art Gegengeschäft bereit gewesen. MiS hätte ihre Produkte in Europa vertreiben sollen, dann wären sie auch an einer Übernahme der Sunvolley-Produkte in ihren Katalog bereit gewesen. Dazu würde es aber an den notwendigen Voraussetzungen bei M-Sport fehlen (viele Artikel würden ein wesentlich größeres Lager erfordern und einen aufwändigeren Abwicklungsprozess). MiS sei nicht auf den Detailhandel, sondern auf Großabnehmer ausgerichtet.

Wie bereits festgestellt, hätte es sich bei dieser Reise um eine Ersterhebung des amerikanischen Marktes gehandelt, die sehr deutlich die eigenen Grenzen des Betriebes der Gattin des Bw. aufgezeigt hätten. Nach einer Produktweiterentwicklung werde eine neue Bearbeitung dieses Marktes in Erwägung gezogen. Die Voraussetzung für die Abgeltung des vereinbarten Erfolghonorars würde daher in absehbarer Zeit noch eintreten können.

Für den Fall, dass diese Berufung dem UFS direkt zur Entscheidung vorgelegt werde, werde eine mündliche Verhandlung beantragt.

Mit Datum 25. Juli 2003 wurde folgende **Stellungnahme der Betriebsprüfung** zur vorliegenden Berufung verfasst:

1) Honorare an Dritte

(Sachverhaltsdarstellung siehe Tz. 1 Besprechungsprogramm und Niederschrift über die Schlussbesprechung):

Auf den gegenständlichen Honorarabrechnungen würden jeweils nicht detailliert aufgegliederte Pauschalhonorare für einen längeren Zeitraum für Leistungen an die Ehegattin des Bw. aufscheinen (verrechnetes Honorar laut "Honorarnote 1" ATS 1.068.000,00 inkl. USt für Leistungen vom 1.2.2001-14.12.2001, laut "Honorarnote 2" ATS 80.000,00 inkl. USt für Leistungen 3, 9, 10, 11/2001). Weitere Grundlagen für die laut Honorarnoten aufscheinenden Rechtsbeziehungen seien dem Prüfer nicht vorgelegen. Weiters sei festzustellen, dass "Honorare an Dritte" bzw. an die Ehegattin des Bw. laut Abgabenerklärungen erstmals für das Jahr 2001 aufscheinen würden (für 1999 und 2000 würden lediglich rund 5.000,00 ATS und

10.000,00 ATS als Honorare an Dritte aufscheinen).

Die Ehegattin des Bw. sei weiters als Unternehmerin (Handel mit Sportartikel) tätig und scheine zusätzlich als Dienstnehmerin beim Bw. auf (laut Niederschrift vom 14. Jänner 2003 ca. 3 bis 4 Stunden täglicher Zeitaufwand für gewerbliche Tätigkeit und ca. 3 bis 4 Stunden täglich im Rahmen des Dienstverhältnisses beim Bw.).

Weiters seien beim Bw. auch seine Kinder im Rahmen von Dienstverhältnissen tätig gewesen. (siehe Tz. 2 Besprechungsprogramm).

Andererseits sei der Bw. Angestellter bei der Ehegattin mit folgenden Bruttogehältern:

für das Jahr 1999 ATS 57.400,00

für das Jahr 2000 ATS 57.400,00

für das Jahr 2001 ATS 70.000,00.

Da Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen daraufhin zu untersuchen sind, ob Steuerpflichtige durch eine Art "Splitting" ihre Steuerbemessungsgrundlage mittels Absetzung von Betriebsausgaben dadurch zu vermindern versuchen, dass sie nahen Angehörigen Teile ihres steuerpflichtigen Einkommens in Form von in Leistungsbeziehungen gekleideten Zahlungen zukommen lassen, mit deren Zufluss diese jedoch in der Regel entweder gar keine Steuerpflicht oder bloß einer niedrigeren Progression - wie im gegenständlichen Fall – unterliegen würden, sei im Rahmen der Prüfung um die Darlegung von entsprechenden Grundlagen für die Honorare ersucht worden (vergleiche EStR Rz. 1127).

Da seitens des Bw. keine entsprechenden Unterlagen vorgelegt wurden, sei zur Klärung des Sachverhaltes eine Befragung der Ehegattin des Bw. erfolgt.

Aus der Niederschrift vom 14. Jänner 2003 sei Folgendes zu entnehmen:

- 1) Es würden keine schriftlichen Vereinbarungen über die gegenständlichen Leistungen an den Bw. vorliegen.
- 2) Die Leistungsaufträge seien je nach Auftragsbedarf mündlich erfolgt.
- 3) Die Aufträge seien dokumentiert worden, die Dokumentation hätte jedoch zum Zeitpunkt der Befragung vor Ort nicht vorgelegt werden können. Im Rahmen der Prüfung sei seitens des steuerlichen Vertreters eine Liste mit dem Titel "Überblick über die zu erreichenden Ziele im Jahr 2001" vorgelegt worden. (Bl. 22 bis 25 Arbeitsbogen), in der Schlagworte zu verschiedenen Bereichen wie z.B. "Recherchen im Internet zu Fachliteratur", "Recherchen zu Kunden", "Aufbau eines Wissensmanagements", "Pflege der Elemente des Wissensmanagements" usw. aufscheinen würden.

Ob, in welchen Umfang und in welcher Qualität die Gattin des Berufungswerbers betreffend der aufgelisteten Bereiche tatsächlich tätig gewesen sei, könne daraus nicht abgeleitet werden.

- 4) Über den Zeitpunkt der Leistungsabrechnung würde es keine Vereinbarungen geben.

-
- 5) Stundenaufzeichnungen im Zusammenhang mit den laut Honorarnoten erbrachten Leistungen seien nicht vorhanden.
 - 6) Die Honorare seien nicht nach Stundensätzen, sondern auf Erfolgsbasis abgerechnet worden. Unterlagen darüber hätten, entgegen der Ankündigung laut Niederschrift, nicht vorgelegt werden können.
 - 7) Detailunterlagen über die Honorarermittlung hätten nicht vorgelegt werden können.
 - 8) Zu den in Rechnung gestellten Fahrt- und Aufenthaltskosten seien keine Aufzeichnungen vorhanden.

10 und 11) Zu den Tätigkeiten im Rahmen des Dienstverhältnisses sei angeführt: Buchhaltung, Schriftverkehr, Lohnverrechnung, Abrechnung mit Gebietskrankenkasse, Banküberweisungen, diverser Wareneinkauf.

Ein schriftlicher Dienstvertrag würde nicht vorliegen, hinsichtlich Art, Umfang und Zeit der Tätigkeiten würden keine Aufzeichnungen vorliegen. Der Zeitaufwand sei mit ca. 3-4 Stunden pro Tag angegeben worden.

Zeitaufwand für die Tätigkeit der Gattin des Bw. laut Punkt 9 der Niederschrift ca. 3-4 Stunden.

12) Eine konkrete Abgrenzung und ein plausibler Grund für die Trennung der Tätigkeit im Rahmen eines Werkvertrages einerseits und im Rahmen des Dienstverhältnisses andererseits hätten aus den beantworteten Fragen nicht abgeleitet werden können.

13) Als Berufsausbildung der Gattin des Bw. sei angegeben worden: 3 Jahre HAK Auf Grund der Darstellung des Bw. bzw. der Honorarabrechnungen komme zum Ausdruck, dass die zu Grunde gelegten Leistungen im Rahmen eines Werkvertrages vorgenommen worden seien.

Der Abschluss eines derartigen Vertrages müsse jedenfalls mit detaillierter, inhaltlich klarer Darlegung der erbrachten Leistungen nachgewiesen werden und es hätte ein fremdüblicher Zahlungsverkehr (regelmäßige Rechnungslegung und Zahlung) zu erfolgen, was dann nicht zutreffe, wenn ein von der Leistungserbringung unabhängiges Pauschalhonorar vereinbart werde (VwGH 10.7.1996, 95/15/0181,0182,0183).

Dass die gegenständlichen Vereinbarungen nach Ansicht der Betriebsprüfung keinem Fremdvergleich entsprechen, würde bereits in der Bescheidbegründung zum Ausdruck kommen. Eine inhaltliche Trennung zwischen den im Rahmen der Werkverträge (als getrennte Aufträge dargelegt laut Honorarnote 1 und Honorarnote 2) und des Dienstverhältnisses ausgelegten Tätigkeiten, sei auf Grund des festgestellten Sachverhaltes nicht möglich. Es sei auch hinsichtlich der Räumlichkeiten, in der einige Tätigkeiten ausgeübt worden seien, hinsichtlich der Betriebsmittel und des damit zusammenhängenden Aufwandes (z.B. Telefon, PC, Internet- Zugang, usw.) eine gesonderte Zuordnung nicht nachvollziehbar. Einer

Vereinbarung (vertragliche Regelung) darüber hätte ebenfalls nicht dargelegt werden können. Die Behauptung, es hätten bereits vor der Auftragerteilung klare mündliche Vereinbarungen und teilweise schriftliche Festlegungen (Zieldefinitionen) existiert, sei nicht nachvollziehbar. Die dem Prüfer vorgelegten Unterlagen bzw. Aufstellungen würden dazu keinen Aufschluss geben.

Im übrigen sei der Berufungswerber zur Vorlage weiterer Unterlagen nicht auf die Schlussbesprechung "vertröstet" worden, wie dies in der Berufung zum Ausdruck gebracht worden sei, sondern es sei seitens des Prüfers bereits im Laufe der Prüfung (Dezember 2002 bzw. Jänner 2003) ersucht worden, sämtliche damit zusammenhängende Unterlagen vorzulegen. Da die Vorlage etwaiger Unterlagen im Zusammenhang mit der Prüfungsfeststellung laut Besprechungsprogramm vom 24. Februar 2003 (dem Bw. bereits im Februar 2003 übermittelt) kurz vor dem SB-Termin (1. April 2003) angeboten wurde, sei seitens der Betriebsprüfung festgelegt worden, die Unterlagen im Rahmen der Schlussbesprechung zu sichten bzw. auszuwerten, da der Abschluss der Prüfung ohnedies wegen der Nichtvorlage der angeforderten Unterlagen bereits etwa drei Monate verzögert worden sei.

Die bei der Schlussbesprechung vorgelegten Unterlagen (3 Hängeregistraturboxen), seien seitens des Prüfers am Tag nach der Schlussbesprechung wie folgt ausgewertet worden (Blatt 27-31 Arbeitsbogen):

Zum Thema " Wissensmanagement" sei eine Sammlung von Literatur über "Methoden im Wissensmanagement", "Erfahrungen im W." usw. vorgelegt worden. Zu diesem Thema würden auch zahlreiche Artikel in englischer Sprache vorliegen. Auch betreffend weiterer Themen wie z.B. "Pflege v. - Seminar- Trainings- Workshopdesign", "Recherchen zu Mitbewerbern", "Recherchen zu Unternehmen" würden Unterlagen vorliegen, jedoch ohne Anhaltspunkte darüber, wer diesbezüglich die Recherchen vorgenommen hätte und aus welcher Zeit diese stammen würden.

Der Hauptteil der weiteren vorgelegten Unterlagen über Themen im Bereich Betriebswirtschaft und Betriebspychologie/Management etc. würden Unterlagen von der WU-Wien (in Kopie) darstellen, auf denen in einem Fall unter anderem auch ein Vermerk der Tochter O angebracht gewesen sei, die ein BWL-Studium in Wien absolviert hat. Es würde sich daher um Studienunterlagen der Tochter handeln können, die jedoch auch im Rahmen der selbstständigen Tätigkeit des Bw. Verwendung finden würden können. Dass diese Recherchen durch die Gattin gemacht wurden, würde nirgends hervorgehen. Im Übrigen würden die einzelnen Sachgebiete und Zusammenhänge sehr komplex erscheinen, sodass nach Ansicht der BP auch für eine Sichtung bzw. Recherche dazu einschlägige Kenntnisse und klare Auftragerteilungen im Einzelnen erforderlich erscheinen, wobei es nicht zielführend

erscheine, dass Aufträge in dieser Größenordnung in einem derart fachspezifischen Bereich an eine Person ohne einschlägige Ausbildung nur mündlich erteilt werden würden. Im Lichte dieser Feststellungen erscheine es aber, abgesehen von den fehlenden formellen Voraussetzungen, unglaublich, dass die dem FA gegenüber in Form der gegenständlichen Werkverträge dargelegten Tätigkeiten der Ehegattin tatsächlich erfolgt seien.

Die Einsicht in weitere Dokumentationen der bereits vorgelegten Art erscheinen unter anderem aus verwaltungsökonomischen Gründen nicht erforderlich, weil, wie bereits aus den bisherigen Ausführungen hervorgehe, diese Unterlagen keine Beweise bzw. Anhaltspunkte enthalten würden, von wem sie stammen, wann und mit welchem Aufwand sie zu Stande gekommen seien.

Die wertbestimmende Größe der Honorarnote 1 sei dem Prüfer anlässlich eines Telefonates mit dem Bw. kurz vor dem Schlussbesprechungstermin mitgeteilt worden. Demnach seien 10.000,00 ATS für einen Beratertag der Ehegattin verrechnet worden. Dass für die Honorarnote 2, 500,00 ATS pro Stunde verrechnet worden seien, sei erstmals in der Berufung dargetan worden. Dass diese Beträge "aufgrund der vorgegebenen Ziele durchaus übliche Pauschalhonorare" darstellen würden, erscheine nicht realistisch. Ein derart hohes Honorar für Leistungen einer fachlich nicht einschlägig ausgebildeten Person (3 Jahr HAK, bisher keine Praxistätigkeit auf diesem Gebiet feststellbar), für Tätigkeiten wie Recherchen im Internet, telefonische Kundenbefragungen und so genannte "Kreuzerltest", Sammeln von Fachliteratur usw. sei zudem keineswegs fremdüblich.

Der Honorarnote 2, welche laut Angaben des Bw. ausschließlich operative Aufgaben, wie Angebote, Beratungsprotokolle verfassen, Berichtsausarbeitung, Terminkoordination und Recherchen zu Förderungsmöglichkeiten umfassen sollten, seien laut Berufung geschätzte Stundenleistungen bzw. Pauschalbeträge (500,00 ATS/Stunde) zu Grunde gelegt worden. Diese Tätigkeiten seien ebenfalls zu den Tätigkeiten im Rahmen des Dienstverhältnisses nicht abgrenzbar. Weiters würde es für beide Bereiche keine Zeiterfassungen bzw. nachvollziehbare Anhaltspunkte geben, wo und wann diese Tätigkeiten durch die Gattin tatsächlich gemacht worden seien. Eine derartige Vorgangsweise entspreche keinesfalls einem Fremdvergleich. Festzustellen ist, dass im Rahmen der Betriebsprüfung der Aufwand für das Dienstverhältnis für Leistungen der Ehegattin des Bw. im Zusammenhang mit seiner selbständigen Tätigkeit steuerlich anerkannt worden sei, obwohl zwischen Fremden im Hinblick auf die unregelmäßig geleisteten Arbeitsstunden entsprechende Aufzeichnungen notwendig sein würden, welche in diesem Fall jedoch nicht vorliegen würden (vergleiche Niederschrift Punkt 11). Auch dabei sei es offen geblieben, welche Tätigkeiten im Rahmen des Dienstverhältnisses tatsächlich zu leisten gewesen seien.

Inwieweit der laut Berufung angesprochene Arbeitserfolg des Bw. auf Tätigkeiten der

Ehegattin zurückzuführen sei, sei nicht nachvollziehbar. Ob der angebliche zielmäßig festgelegte Arbeitsumfang (Auflistung in Schlagworten, siehe Blatt 22-25 Arbeitsbogen) tatsächlich erbracht worden sei, sei mangels konkreter Nachweise bzw. Grundlagen ebenfalls nicht feststellbar.

Da laut Angaben des steuerlichen Vertreters im Rahmen der Prüfung Umsatzrückgänge in den Vorjahren wegen eines Fahrradunfalls des Bw. zu verzeichnen gewesen seien, erscheine das Argument hinsichtlich Umsatzsteigerung in Verbindung mit den Leistungen der Ehegattin im Jahr 2001 nicht stichhaltig. Was die Zahlungsabwicklung betreffe, erscheine es zwischen Fremden bei derart hohen Honoraren üblich, dass zumindest laufend a-Conto-Zahlungen geleistet würden, zumal die einzelnen Leistungen angeblich laufend erbracht bzw. verwertet worden seien und eine Qualifikation der Leistungen seitens des Auftragsgebers laufend möglich gewesen wäre.

Im Rahmen der Schlussbesprechung hätte der Bw. zwar konkrete Beispiele über von ihm abgewickelte Projekte vorgetragen, ohne dass jedoch konkrete und jeden Zweifel ausschließende Grundlagen für die Tätigkeit der Ehegattin im Zusammenhang mit den gegenständlichen Honoraren erbracht werden hätten können. Dass er selbst entsprechende Stundensätze verrechnen hätte können, stelle jedenfalls keine Begründung für eine steuerliche Anerkennung der strittigen Honorare dar.

2) Amerika Reise:

Der Sachverhalt sei laut Tz.3) des Besprechungsprogrammes dargestellt. Obwohl der Bw. unter anderem bei seiner Ehegattin als Angestellter im Rahmen des Handels mit Sportartikeln tätig ist, wird laut Berufung dargelegt, dass diese Reise ausschließlich in seiner Funktion als Unternehmensberater durchgeführt worden sei. Über das Auftragsverhältnis würden keine schriftlichen Dokumentationen vorliegen. Im Zuge der Prüfung sei zwar eine Aufstellung über den Reiseablauf vorgelegt worden, auf den an 4 von insgesamt 7 Tagen in Amerika mehrere Firmennamen aufscheinen würden (siehe Blatt 45 Arbeitsbogen). Ein genauer Zeitplan, Tätigkeitsunterlagen bzw. Gesprächsprotokolle usw. würden nicht vorliegen.

Festzustellen sei, dass die im Zuge der Prüfung vorgelegte Aufstellung über den Reiseverlauf nicht mit jener übereinstimme, welche laut Berufung dargelegt worden sei. Abweichungen bzw. unterschiedliche Angaben würden betreffend den 12.4. und 13.4.2001 vorliegen. In der ursprünglich im Zuge der Prüfung vorgelegten Aufstellung seien weiters für den 7.4. und 8.4.2001 keine Angaben gemacht worden. Für die laut Berufung dargelegten Vereinbarungen mit der Ehegattin des Bw. würden laut Mitteilung des Bw. anlässlich der Schlussbesprechung außer den Aufwandsbelegen und der oben angeführten Reiseaufstellung keine schriftlichen Dokumente oder sonstige Unterlagen vorliegen. Nach Ansicht der Betriebsprüfung würden derartige laut Schlussbesprechung bzw. Berufung geschilderten Vereinbarungen zwischen

Fremden nicht abgeschlossen werden (volles Risiko der Kostentragung, keine von vornherein jeden Zweifel ausschließende schriftliche Vereinbarungen).

Es werde beantragt die Berufung in allen Punkten als unbegründet abzuweisen.

Gegenständliche Stellungnahme wurde dem Bw. mit Datum 28. Juli 2003 zur Kenntnisnahme und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Im Folgenden nun die Darstellung weiterer vorgelegter Unterlagen:

Honorarnote von der Gattin des Bw. an den Berufungswerber:

Ai, am 27.12.2001

"Honorarnote"

Für Sonderleistungen (Unterstützung beim Verfassen von Angeboten, Protokolle und Berichte, Terminkoordination, Recherchen zur Fördermöglichkeiten) in den Monaten März, September, Oktober und November im Jahr 2001 erteiche ich um Überweisung eines Pauschalhonorars von

66.666,67 ATS

plus 20% MWSt. 13.333,33 ATS

Summe inkl. MWSt. 80.000,00 ATS.

auf das Konto xxx "

Honorarnote von der Gattin des Bw. an den Berufungswerber:

Ai, am 27.12.2001

"Honorarnote"

Für Leistungen in der Zeit vom 1. Februar bis 14. Dezember 2001 erteiche ich um Überweisung der vereinbarten Pauschalbeträge

Recherchen im Internet zu Fachliteratur 200.000,00 ATS

Recherchen zu Kunden und Mitbewerbern 150.000,00 ATS

Pflege von Seminar-, Trainings- und Workshopdesigns 150.000,00 ATS

Aufbau eines Wissensmanagements 200.000,00 ATS

Pflege der Elemente des Wissensmanagements 150.000,00 ATS

Pauschale für Fahrt- und Aufenthaltskosten 40.000,00 ATS

Summe 890.000,00 ATS

+ 20% MWSt. 178.000,00 ATS

Summe inkl. MWSt. 1.068.000,00 ATS

auf das Konto xx "

Mit Datum 15. Jänner 2003 wurden dem Betriebsprüfer seitens des Steuerberaters folgende Unterlagen überreicht:

Überblick über die zu erreichenden Ergebnisse im Jahr 2001

"Recherchen im Internet zur Fachliteratur"

Durch das Subprojekt sind inhaltliche Ansätze zu folgenden Themen zu finden und auf ihre Brauchbarkeit für Seminare, Trainings- und Workshops zu untersuchen:

Change-Management

Coaching von Mitarbeitern

Differenzierungskriterien für Businesskonzepte

Feedback

Führungsaufgaben und Managementfunktionen

Führungskonzeptionen für einzelne Führungskräfte

Führungskonzeption für Unternehmen

Informationsmanagement

Innovation

Kennwerte als Steuerungsinstrumente

Kern- und Supportprozesse

Klimafaktoren in Unternehmen

Kommunikation

Konflikt

Kritik

Kundenorientierung

Leistungsbeurteilung

Leitbildprozesse

Lernende Organisation

Organisationale Schnittstelle

Teamentwicklung

Unternehmenskultur

Vision und Mission in Unternehmen

Werteorientierung in Unternehmen

Ziele, Zielvereinbarung, Zielvorgabe

Recherchen zu Kunden:

Durch dieses Subprojekt sind wichtige Informationen über Organisation, Funktionsträger, Geschichte, wirtschaftliche Situation, Führungs- und Unternehmenskultur von Kundenunternehmen oder potenziellen Kundenunternehmen zu sammeln:

Amag

Asfinag

Bank Austria, CA BV

BASF

Bewag

BUAG

Engel

FACC

Fischer

Heidelberger Druckmaschinen AG

Immorent

Innovations Agentur

ÖKB

OMV

ÖSAG

österreichisches Staatsarchiv

österreichische Bundesforste

Phillips

Pöttinger

Small

Strabag

Tyrolit

UTA

Wiener Börse

Recherchen zu Mitbewerbern

Einige in Österreich tätige Beratungsunternehmen bzw. eine unternehmensinterne Bildungsabteilung und deren Angebote sind vergleichend zu untersuchen:

Beratergruppe Neuwaldegg

IBM-Bildungszentrum

Kybernetika

OSB

TOEM

Trigon

WIFI

Pflege von Seminar- Trainings- Workshopdesigns

Die Designs der folgenden Seminare, Trainings und Workshops sind mit anderen Designs zu vergleichen und auf einen einheitlichen Stand zu bringen:

Einführung von Mitarbeitergesprächen
Entwicklung eines persönlichen Führungskonzeptes
Führungswerkstatt
Kommunikationstraining
Kommunikative Kompetenzen für Führungskräfte
Konfliktmoderation
Konflikttraining
Organisationale Managementaufgaben
Schwierige Führungssituationen

Aufbau eines Wissensmanagementsystems

Durch die folgenden Schritte ist ein Wissensmanagement aufzubauen:

Sammeln von gängigen Verfahren des Wissensmanagements
Recherchieren von Erfahrungen mit Wissensmanagement
Auswahl einer passenden Methodik
Festlegen der entsprechenden Strukturelemente
Implementierung

Pflege der Elemente des Wissensmanagements

Ab der Implementierung sind die Elemente des Wissensmanagements bis zum Ende des Jahres zu pflegen."

Im Folgenden nun eine von Betriebsprüfer zusammengestellte Auflistung der Details über die anlässlich der Schlussbesprechung vorgelegten Unterlagen zur Tätigkeit der Gattin im Jahr 2001 die Honorarnoten betreffend:

Die Gattin des Bw. hätte laut Aussage des Bw. diese Sachgebiete recherchiert, Literatur zum Teil über Internet zusammen getragen

Vorgelegt wurden folgende Ordner:

1.) Wissensmanagement:

Es handelt sich um eine Sammlung von Literatur Wissensmanagement betreffend

- Methoden im Wissensmanagement
- Erfahrungen im Wissensmanagement
- Auswahl von Methoden Wissensmanagement betreffend
- Konkretisierung der Methoden
- Umsetzen der Methoden

Weiters werden die Sachgebiete konkretisiert und näher beschrieben. Zu diesem Thema befinden sich auch zahlreiche Artikel in englischer Sprache (4 Ordner).

2.) Pflege von Seminar- Trainings- und Workshopdesigns:

Darunter befinden sich folgende Themenkreise die im Einzelnen näher beschrieben werden.

- Werkstatt: Führungskraft im Kontakt
- Einführung in das Konfliktmanagement
- Kommunikation für Fortgeschrittene
- Grundkenntnisse der Kommunikation
- Mitarbeitergespräche
- Kommunikation und Konflikt

3.) Recherchen zu Mitbewerbern

Recherchen über folgende Unternehmen wurden angestellt

- Beratungsgruppe Neuwaldegg
- IBM-Bildungszentrum
- Kybernetika
- OSB
- TOEM
- Trigon
- WIFI

Es werden Recherchen angestellt über die unterschiedlichen Beratungsansätze (ideologisch, pragmatisch), das Leistungsspektrum der Unternehmen wird durchleuchtet, Qualifikation der Berater, Qualität der Referenzen, Tagsatz und Preis - Leistungsverhältnis.

Anschließend wurde auf die einzelnen Unternehmen näher eingegangen und auch auf deren wichtigste Mitarbeiter etc..

Recherchen zu Unternehmen:

Durch Untersuchungen bei ausgewählten Unternehmen sollte herausgefunden werden, wie weit aus schriftlichen Selbstdarstellungen Grundzüge der Unternehmens- und Führungskultur erkennbar sind und mit einer kritischen internen Sicht übereinstimmen. Für das Ergebnis wurden telefonische Interviews durchgeführt.

Unter anderem gab es Kreuzerltests betreffend

- Unternehmenskultur/Offenheit/
- Unternehmenskultur/Wertschätzung
- Unternehmenskultur/Verlässlichkeit
- Führungskräftestellen Fortbildung
- Führungskräfteentwicklung in der mittleren Ebene
- Führungskräfteentwicklung in der untersten Ebene
- Systematisches Mitarbeitergespräch eingeführt

Auch Kunden des jeweiligen Unternehmens wurden befragt im weiteren wurden die Betriebe näher beschrieben.

Karteiordner:

Vorgelegt wurden weiters Karteiordner, in denen folgende Themen behandelt und auch literarisch aufbereitet wurden.

Innovation:

Unterlagen der WU Wien

Kennwerte (als Steuerungsinstrumente):

Unterlagen der Uni Wien mit sehr theoretischem Inhalt (Diplomarbeit)

Kommunikation:

Unterlagen der Uni Wien; Uni Bibliothek Wien

Konflikt:

Unterlagen der Uni Bibliothek Wien

Kundenorientierung:

fünf Artikel in englischer Sprache

Leistungsbeurteilung:

Unterlagen der Uni Wien

Businesskonzepte:

verschiedene Artikel

Change Management:

Unterlagen der Uni Wien (Kopien)

Coaching:

Unterlagen der WU Wien

Führungsaufgaben und Managementfunktionen:

Unterlagen der WU Wien (Kopien)

Führungskonzeption:

Unterlagen der WU Wien, Uni Wien (Kopien)

Geschäftsprozesse:

verschiedene Artikel u.a. Lehrveranstaltungen von Fachhochschulen

Info Management:

Vorlesung an der Ruhr-Uni Bochum

Leitbild:

Unterlagen der WU Wien (tw. Kopien)

Lernende Organisation:

Unterlagen der WU Wien

Organisationale Schnittstellen:

Unterlagen der WU Wien

Team:

Unterlagen der Uni Wien

Teamentwicklung:

Unterlagen der Uni Wien

Unternehmenskultur I:

Unterlagen der WU Wien

Unternehmenskultur II:

Unterlagen der WU Wien

Visionen I:

Unterlagen der WU Wien

Visionen II:

Unterlagen der WU Wien

Wertorientierung in Unternehmen:

Unterlagen der WU Wien

Ziele:

Unterlagen der WU Wien

Aus den Unterlagen lasse sich nicht erkennen, wer die Unterlagen recherchiert hätte. Da ein Hauptteil der Unterlagen aus der WU Wien (in Kopie) stamme und einmal auch ein Vermerk der Tochter O (BWL Studium in Wien) angebracht gewesen sei, würde die Vermutung aufkommen können, dass es sich zum Großteil um Studienunterlagen der Tochter handle, die zwar für das Unternehmen zweckmäßig erscheinen, aber eher von der Tochter recherchiert worden seien.

Niederschrift vom 14. Jänner 2003:

Im Folgenden nun der Inhalt der Niederschrift vom 14. Jänner 2003 anlässlich einer Befragung der Gattin des Bw. durch den Betriebsprüfer (im Zusammenhang mit den an den Bw. gestellten Honorarnoten). Die Antworten werden in *Kursivschrift* dargestellt:

"1. Liegen schriftliche Vereinbarungen über die gegenständlichen Leistungen an den Bw. vor, wenn ja, bitte um Vorlage dieser Vereinbarungen.

Es sind keine schriftlichen Vereinbarungen vorhanden.

2. Wann und in welcher Form erfolgten die Leistungsaufträge?

Je nach Auftragsbedarf mündlich.

3. Wurden diese Aufträge im Detail dokumentiert? Vorlage der Unterlagen.

Aufträge wurden dokumentiert, die Vorlage der Aufträge erfolgt in den nächsten Tagen.

4. Gibt es Vereinbarungen hinsichtlich Zeitpunkts der Abrechnung der Honorarnoten?

Es wurden keine Vereinbarungen getroffen.

5. Gibt es Stundenaufzeichnungen über die geleisteten Arbeiten?

Stundenaufzeichnungen sind nicht vorhanden.

6. Wie berechnen sich die einzelnen Honorare? (Stundensatz etc.).

Nicht nach Stundensätzen, sondern auf Erfolgsbasis. Diesbezügliche Unterlagen werden vorgelegt.

7. Können Detailunterlagen über die Honorarermittlung vorgelegt werden?

Können nicht vorgelegt werden.

8. Gibt es Aufzeichnungen zu den in Rechnung gestellten Fahr- und Aufenthaltskosten?

Es sind keine Aufzeichnungen vorhanden.

9. Welchen Zeitaufwand nahm die gewerbliche Tätigkeit im Jahr 2001 in Anspruch?

Für Sun Volley ca. 3-4 Stunden pro Tag.

10. Welche Tätigkeit wurde im Rahmen des Dienstverhältnisses mit dem Bw. ausgeführt?

Liegt ein Dienstvertrag vor, wenn ja Vorlage, wenn nur mündlich, Bekanntgabe des Inhaltes.

Buchhaltung, Schriftverkehr, Lohnverrechnung, Abrechnungen, Geb.KK, Banküberweisungen div. Wareneinkäufe.

Dienstvertrag liegt nicht vor, Inhalt des Dienstvertrages sind die oben angeführten Tätigkeiten.

11. Gibt es Aufzeichnungen hinsichtlich der geleisteten nsA-Tätigkeit (hinsichtlich Art, Umfang und Zeit)?

Aufzeichnungen sind nicht vorhanden. Zeitaufwand ca. 3-4 Stunden pro Tag.

12. Aus welchem Grund wurden die lt. Honorarnote vom 27.12.2001 abgerechneten Leistungen außerhalb des Dienstverhältnisses durchgeführt?

Die Tätigkeiten lt. Honorarnote waren weit über die Tätigkeiten des Lohnverhältnisses.

13. Bitte um Darlegung ihrer Berufsausbildung.

Drei Jahre HAK

14. Welche Tätigkeit übte ihr Gatte in ihrem Betrieb aus, liegt ein schriftlicher Dienstvertrag vor, Vorlage ev. schriftlicher Aufzeichnungen über Art, Umfang und Zeitaufwand.

Bestellung Sun Volley (Ausland, Drittländer), Beratung in Zusammenhang mit Weiterentwicklung der Systeme und des Betriebes.

Schriftliche Dienstverträge sind nicht vorhanden, schriftliche Aufzeichnungen sind nicht vorhanden, Zeitaufwand ca. 3-4 Stunden/Woche.

15. Welche Tätigkeiten üben die angestellten Kinder in ihrem Betrieb aus, liegen Dienstverträge vor, an welche Arbeitszeiten sind die Kinder gebunden (schriftliche Dienstverträge vorlegen oder Inhalt der mündlichen Verträge bekannt geben).

Systemteile zusammenfügen, verpacken, Lieferungen fertig machen.

Dienstverträge sind nicht vorhanden, Arbeitsleistung ca. 8 Stunden/Woche.

16. Welche Tätigkeiten üben die bei ihrem Gatten angestellten Kinder aus, liegen Dienstverträge vor, Arbeitszeiten etc. (schriftliche Dienstverträge vorlegen oder Inhalt der mündlichen Verträge bekannt geben).

Seminarprotokolle, Bürotätigkeit, kein schriftliches Dienstverhältnis, ca. 6 Stunden/Woche.

Vorsteuerabzug für Dezember/2002:

Mit Datum 20. Dezember 2002 wurde seitens der Gattin des Bw. eine Honorarnote für Leistungen im Jahr 2002 (Februar bis Dezember) an den Bw. gelegt.

Für folgende Leistungen wurde um Überweisung von

50 Tage à € 666,67 = 33.333,33

+ 20% MwSt = 6.666,67

Summe incl. MwSt = 40.000,00

auf das Konto xxxx ersucht:

Recherchen und Bearbeitung der folgenden Themen für Trainings- und Beratungsansätze

- Führen mit Zielen
- Kennwerte
- Informationsmanagement
- Kommunikation
- Kundenorientierung
- Mitarbeitergespräch
- organisationale Aspekte des Führens
- Potentialentwicklung von Mitarbeitern
- Unternehmensethik
- Veränderungsmanagement
- Self-Assessment-Instrumente für Führungskräfte
- Kategoriesystem zu Führungs- und Managementaufgaben
- Die häufigsten Führungsfehler
- Pflege von Seminar-, Trainings- und Workshopdesigns.

In Anlehnung an die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 1. April 2003 würde auch dieses Vertragsverhältnis nach Ansicht der Betriebsprüfung keinem Fremdvergleich standhalten.

Einkommensteuervorauszahlung:

Mit Vorauszahlungsbescheid 2003 vom 11. April 2003 wurde die Vorauszahlung an Einkommensteuer für 2003 und Folgejahre mit 61.192,34 € festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, dass die für die Festsetzung der Vorauszahlung maßgebliche Veranlagung das Jahr 2001 betreffe. Gem. § 45 Abs. 1 EStG 1988 sei daher die maßgebliche Abgabenschuld in Höhe von 56.139,76 € um 9% erhöht worden.

Säumniszuschlag:

Mit Bescheid vom 9. Mai 2003 wurde ein erster Säumniszuschlag festgesetzt.

Von der Umsatzsteuer 2001 in Höhe von 13.904,71 € wurde gemäß § 217 Abs. 1 und 2 der Bundesabgabenordnung ein Säumniszuschlag mit 2%, das sind 278,09 €, festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, dass die Festsetzung erforderlich gewesen sei, weil die oben angeführte Abgabenschuldigkeit nicht bis 15. Februar 2002 entrichtet worden sei.

Mit Datum 1. September 2003 wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mittels Bescheid (Mängelbehebung) vom 28. April 2006 wurde der Bw. dahingehend informiert, dass gem. § 250 Abs. 1 lit. a bis d BAO folgende Berufungsmängel bestehen:

- die Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden (lit. b).
- die Erklärungen, welche Änderungen beantragt werden (lit. c).
- die Begründungen (lit. d).

Mit Eingabe vom 16. Mai 2003 wurden die Berufungspunkte wie folgt ergänzt:

1. Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme an Einkommen- und Umsatzsteuer 2000 und 2001.

Die Feststellungen der Betriebsprüfung würden keine neuen Tatsachen darstellen. Es würden daher keine Wiederaufnahmegründe vorliegen. Hinsichtlich der Tatsachentatbestände werde auf die entsprechenden Ausführungen in den Begründungen zu den Sachbescheiden hingewiesen. Diese Bescheide seien ersatzlos zu streichen.

2. Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung eines ersten Säumniszuschlages:

Der Bescheid sei auf Grund falscher Sachbescheide zur Einkommen- und Umsatzsteuer ergangen und sei ersatzlos zu streichen.

3. Berufung gegen den Bescheid betreffend Vorauszahlung an Einkommensteuer für 2003 und Folgejahre:

Es werde der Antrag gestellt, die Vorauszahlungen auf Grund des steuerlichen Ergebnisses laut Steuererklärung 2003 festzusetzen. Der Bescheid sei auf Grund eines falschen Sachbescheides zur Einkommensteuer 2001 ergangen.

Seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurden die Parteien mit Datum 2. Juni 2006 zu einem Erörterungsgespräch geladen.

Erörterungsgespräch:

Am 28. Juni 2006 wurde ein derartiges Erörterungsgespräch in den Räumlichkeiten des UFS an der Außenstelle Linz durchgeführt.

Bei diesem Erörterungsgespräch waren sowohl der Bw., sein Steuerberater (Stb), die

Vertreterin des Finanzamtes (FA), der damalige Betriebsprüfer, der Referent (R) sowie ein Schriftführer anwesend. Bei diesem Erörterungsgespräch wurden auch Sachverhalte in Bezug auf die Berufung der Gattin des Bw. besprochen.

In der darüber verfassten Niederschrift wurde Folgendes festgehalten (wörtlich):

Nach kurzer Darstellung des Sachverhalts und des Berufungsbegehrens durch den Referenten wird die Sach- und Rechtslage zu folgenden Themen erörtert:

"Erörterung der Sachlage der Berufungen von Dr. Alfred M:

Referent (R): In welchem Bereich sind sie ursächlich tätig? Im Akt befinden sich die Bezeichnungen Psychologe und Unternehmensberater (Organisationsentwicklung)?

Bw.: Ich bin nur mehr als Unternehmensberater und Trainer tätig.

- a) Auftragsverhältnis zwischen Herrn Dr. Alfred M und Frau EM
- b) Auslandsreise von Herrn Dr. Alfred M (USA)
- c) Dienstverhältnis Dr. Alfred M mit seiner Gattin EM
- d) Dienstverhältnisse zwischen Herrn Dr. Alfred M und seinen Kindern

a) Auftragsverhältnis zwischen Herrn Dr. Alfred M und Frau EM (Honorare an Dritte):

R: Um welche Tätigkeiten bzw. Studien (Art und Umfang) hat es sich hierbei gehandelt?

Bw.: Hier sind zwei Bereiche zu unterscheiden. Bereich 1 grenzt sich deutlich von der überwiegenden Tätigkeit der Gattin ab (Literatursuche, Wissensmanagement). Honorarnote 2 bezog sich auch auf die Untersuchungen von Förderungsmöglichkeiten bei Fortbildungsveranstaltungen (EU, Land, Bund). Hier ist die Abgrenzung zum restlichen Bereich in der großen zusätzlichen Belastung durch das größere Volumen zu erklären.

Abschlussarbeiten der Gattin hat es gegeben (Recherchen zur Fachliteratur, zusammenfassende Arbeiten); Unterlagen wurden vorgelegt. Im Bereich der Literatur war ein ständiger Kontakt mit der Gattin notwendig.

Zur Stellungnahme (Verdacht, dass die Tochter O die Arbeiten getätigter hätte) der Betriebsprüfung ist anzumerken, dass die Tochter nicht Betriebswirtschaft sondern Jus studierte.

Die Anmerkung in der Befragung der Gattin, dass die Arbeiten je nach Auftragslage durchgeführt würden, betreffe die Honorarnote 2.

FA: Wie ist die deutliche Definition der Ergebnisse zu verstehen?

Bw.: Die deutliche Definition zu den einzelnen Bereichen wurde schriftlich festgehalten.

Anmerkung: Überblick über die zu erreichenden Ergebnisse im Jahr 2001.

Auch ich habe bereits Projekte durchgeführt wo die einzelnen Ergebnisse sehr allgemein

definiert wurden. Anzumerken ist aber weiters, dass zu jedem Thema formuliert wurde, was zu diesen Schlagworten gehört.

FA: Ersuche um Vorlage derartiger ähnlicher Aufträge.

Verträge werden vorgelegt (vom Bw.).

Genau diese genaue Auftragserteilung fehlt bei der Gattin (Zeitplan, Kosten, Zahlungsplan).

Bw.: Der Zahlungsplan ist von der Erbringung der Ergebnisse abhängig. Es sind die Auswirkungen auf das Unternehmen ein wesentlicher Aspekt.

R: Es gab also keine ergebnisabhängige Verrechnung?

Bw.: Doch, es wurden 10.000,00 ATS pro Arbeitstag als geschätzter Aufwand verrechnet.

FA: Es wurden also von vornherein 10.000,00 ATS pro Tag vereinbart?

Bw.: Für die Honorarnote 1 ja.

FA: Bisher haben Sie eine leistungsorientierte Abrechnung erwähnt. Dies ist neu.

Bw.: Dies ist nicht neu, denn es handelte sich hier um geschätzte Größen.

Stb.: In der Honorarnote wurden 6 Teilprojekte abgerechnet. Im vornherein wurde ein Betrag geschätzt. Es gab mündliche Vereinbarungen über die geschätzten Zeiten. Das Honorar sollte erst bei Eintreten des Erfolges bei Dr. M abgerechnet werden und dies war im Dezember 2001 der Fall: Umsatz 2000: rund 1,4 Mio. ATS, 2001 rund 2,8 Mio. ATS. Der Erfolg war also messbar.

Voraussetzung für die Auszahlung waren der wirtschaftliche Erfolg und das Ergebnis der Recherchen in Papierform.

FA: Recherchen: Was musste die Gattin genau machen im Bereich z.B. Change Management.

Bw.: Ansätze für Training in Workshops, teilweise durch die Gattin bzw. die Kinder.

Fachliteratur wurde gesammelt und aussortiert. Vorauswahl durch die Gattin bzw. die Kinder (im Dienstverhältnis der Gattin).

FA: Das Dienstverhältnis mit den Kindern hat aber großteils den Bereich Verpacken, Zusammenbauen, im Bereich Sporthandel umfasst. Bisher wurde nicht erwähnt, dass sie auch in diesem Bereich tätig gewesen seien.

Bw.: Dies war auch nur zeitlich begrenzt der Fall.

Die Honorarnote 1 beinhaltet kein von der Leistungserbringung unabhängiges Pauschalhonorar (wie in der Stellungnahme der BP). Die Abrechnung war ganz im Sinne eines Werkvertrages. Das Ergebnis ist maßgeblich. Bei der Honorarnote 2 ist die Abgrenzung zum Dienstverhältnis schwieriger. Festzuhalten ist weiters, dass die Hintergründe nicht erst kurz

vor dem SB-Termin bekannt gegeben worden seien (wie in der Stellungnahme erwähnt), sondern sicher bereits im Jänner des Jahres. Hinzuweisen ist weiters, dass im Besprechungsprogramm des Bw. das Datum 28.2. aufscheine und nicht 24.2.. Die Tatsache über das vereinbarte Honorar wurde also nicht erst kurz vor dem SB-Termin bekannt gegeben. Dass der Schlussbesprechungstermin durch den Bw. hinausgezögert wurde, entspricht nicht den Tatsachen. Es wird auch widersprochen, dass Unterlagen möglicherweise erst beschafft werden sollten.

FA: Über die Tagessätze gibt es keine schriftlichen Vereinbarungen.

Bw.: Beim Werkvertrag wird der Arbeitserfolg geschuldet, dies im Zusammenhang mit der Kritik, dass Zeitaufzeichnungen fehlen würden. Auch ich selber führe keine Zeitaufzeichnungen für Tätigkeiten, die ich zu Hause erledige (Vereinbarungen werden vorher getroffen; manchmal auch nicht schriftlich). Es wird ein zeitlicher Rahmen vereinbart, aber nicht Stunden.

R: Beispiele über Werkverträge die der Bw. mit anderen Kunden abgeschlossen hat, werden angefordert (Vorlage innerhalb von 14 Tagen).

R: Hat es auch zu anderen möglichen Auftragnehmern Kontakte gegeben? Wenn ja, zu welchen und warum wurde der Auftrag schlussendlich an die Gattin vergeben (Referenzen, ...)? Gab es Vergleiche mit anderen Firmen?

Bw.: Es gab keine Kontakt bzw. Vergleiche mit anderen Firmen, sehr wohl sind aber aus meiner beruflichen Praxis Kenntnisse und damit Vergleiche für die Leistungen vorhanden.

R: Wie erfolgten die Abrechnung sowie der Leistungsnachweis? Zahlungsfluss? Wer hat Zugriff zu den jeweiligen Konten?

Bw.: Überweisung auf ein eigenes Konto der Gattin Ende 2001.

Bw.: Hinzuweisen ist darauf, dass keineswegs ein Pauschalhonorar vereinbart wurde, dass von der Leistungserbringung unabhängig ist, im Gegenteil der Erfolg ist maßgebend.

FA: Ich sehe in der Vereinbarung z.B. 15 Tage á 10.000,00 ATS pro Tag sehr wohl eine pauschale Vereinbarung.

b) Auslandsreise von Herrn Dr. Alfred M (USA)

R: In welcher Eigenschaft wurde diese Reise unternommen (als Dienstnehmer der Gattin oder als selbständiger Unternehmensberater)?

Bw.: In der Eigenschaft als Unternehmensberater.

R: Wurde der Auftrag von der Gattin erteilt? Wenn ja, auf welche Art und Weise? Hat es Vereinbarungen über Refundierung angefallener Kosten gegeben? Wie hätte der Leistungsbeleg erlaufen sollen? Hat es schriftliche Vereinbarungen gegeben?

Bw.: Ich habe das Angebot gemacht und es wurde auch vereinbart, dass das Risiko bei mir liege. Ich wollte auch praktische Erfahrung für meine eigentliche "theoretische" Arbeit sammeln. Die Vereinbarung war derart, dass die Kosten erst ersetzt würden, wenn ein Deckungsbeitrag erreicht werde. Dieser wurde nicht erreicht. Dieser Aufwand ist somit als verlorener Aufwand zu betrachten. Eine derartige Erfolgskomponente ist im Verkaufsbereich sicher gängig.

c) Dienstverhältnis Dr. Alfred M mit seiner Gattin EM

R: Gibt es hierzu einen Dienstvertrag, o.ä.?

Es gibt keinen Dienstvertrag sondern Dienstzettel sowie Zeitaufzeichnungen.

R: Wie erfolgte die Abrechnung/Leistungskontrolle? Überweisung; Zeitpunkt der Gehaltszahlungen? (auf welche Konten, Zugriffsberechtigungen)

Bw.: Monatlich. Abrechnung für die Gattin 2001 wird nachgereicht.

R: Wo wurden die Tätigkeiten durchgeführt? Wurden von der Gattin Betriebsmittel/Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt?

Bw.: Im eigenen Büro. Mein PC wird teilweise mitbenutzt.

R: Zeitlicher Umfang dieses Dienstverhältnisses? Gibt/Gab es hierzu Aufzeichnungen (Leistungsnachweise, Zeitaufzeichnungen)?

Bw.: Eher nicht, wird noch überprüft.

FA: Die Abrechnung 2001 weist auf eine mögliche rückwirkende Gehaltserhöhung hin. Es wird um diesbezügliche Stellungnahme ersucht.

d) Dienstverhältnisse zwischen Herrn Dr. Alfred M und seinen Kindern

1999: Kathrin, Sophia:

R: Welche Tätigkeiten wurden durchgeführt?

Wie erfolgte die Abrechnung?

Wie erfolgte der Leistungsnachweis?

R: Sind die Kinder auch gegenwärtig noch für den Bw. tätig? Wenn nein, wer erledigt jetzt diese Tätigkeiten?

Bw.: Ja und auch vor dem Zeitraum 1999.

R: Wann und wo wurden diese Tätigkeiten vor allem geleistet?

Bw.: Zum überwiegenden Teil in meinem Büro.

R: Sonstige Tätigkeiten der Kinder (Schulbesuch)? Wo haben sie gewohnt?

Bw.: Schulbesuch bzw. Studium, bei Studium wurde in Wien gewohnt.

2000: Alice, Kathrin, Sophia:

R: Fragen wie 1999

2001: Kathrin, Sophia, Alice, Pascal:

R: Fragen wie 1999

R: Ersuche nochmals um Vorlage sämtlicher schriftlich festgehaltener Vereinbarungen mit den Kindern sowie der Gattin (sind nur tw. im BP-Akt; Dienstzettel von Alice, Stundenplan von Kathrin).

FA: Ungewöhnlich ist die Feststellung im Besprechungsprogramm, dass die Kinder zu unterschiedlichen Löhnen entlohnt wurden.

R: Diese Darstellung wird anhand der vorzulegenden Unterlagen überprüft werden.

Bleiben die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung aufrecht?

Bw. und Stb.: Die diesbezüglichen Anträge werden hiermit zurückgezogen.

Erörterung der Berufung von EM:

R: In welchem Bereich ist Frau EM hauptsächlich tätig (Handel mit Sportartikeln)? Auch im Produktionsbereich?

Dr. M.: Einzelteile werden weltweit eingekauft, zusammengebaut, verknüpft. Gegenwärtig werden auch vermehrt Fremdkräfte für diese Arbeiten eingesetzt, da die Kinder für diese Tätigkeit teilweise nicht mehr zur Verfügung stehen.

- a) Auftragsverhältnis zw. Frau EM und Herrn Dr. Alfred M
- b) Auslandsreisen Familie M in die Türkei (Prüf- und Testaufwand)
- c) Fremdarbeit Sohn Pascal (Rückstellung)
- d) Dienstverhältnis zwischen EM und Dr. Alfred M
- e) Dienstverhältnisse zwischen EM und ihren Kindern

a) Auftragsverhältnis zwischen Herrn Dr. Alfred M und Frau EM (Honorare an Dritte):

R: siehe hierzu Ausführungen oben

b) Auslandsreisen Familie M in die Türkei (Prüf- und Testaufwand):

R: welche Personen nahmen an diesen Reisen teil (2000, 2001)?

Berufungswerberin, Dr. Alfred M, die Kinder Ilan, Alice, Kathrin, Kyra und O.

R: Welchen Zweck sollten diese Reisen erfüllen?

Dr. M: Testen der transportablen Volleyballsysteme. Die Tests sind notwendig um Anleitungen für fachgerechte Aufstellung, Handhabung und Impulse für die Weiterentwicklung der Systeme zu geben.

Stb.: Die Umsätze werden überwiegend im Ausland erzielt und hier sind natürlich Haftungsfragen kein unwesentlicher Punkt. Umfangreiche Tests sind notwendig um diesen Haftungen vorzubeugen.

Transport ist kein wesentlicher Aufwand.

R: Welche Kosten wurden in diesem Zusammenhang angesetzt? Ist es richtig, dass im Jahr 2000 die Kosten von nicht allen Kindern berücksichtigt wurden und im Jahr 2001 nur 50% der Kosten angesetzt wurden?

Warum wurden die Kosten nicht in vollem Umfang angesetzt?

Bw.: Für die zweite Reise (zwei Wochen) wurde nur eine Woche verrechnet. Die erste Woche war eine "blaue Reise". Bei der ersten Reise wurden nur die Kosten für die Kinder verrechnet mit denen ein Dienstverhältnis bestand sowie die eigenen Kosten (EM, Dr. Alfred M).

c) Fremdarbeit Sohn Pascal (RSt. 40.000,00 ATS im Jahr 2001):

R: Gibt es zu diesem Vertragsverhältnis schriftliche Vereinbarungen (Werkvertrag, o.ä.)?

Welche Vereinbarungen wurden mit dem Sohn getroffen?

Dr. M: Schriftliche Vereinbarungen hat es nicht gegeben.

R: In welchem Bereich war der Sohn im Jahr 2001 tätig (Zusammenhang mit TUA Wien)?

Dr. M: Sohn Pascal war im Jahr 2001 nicht an der TU Wien (Studium VWL, anschließend Sport).

Der Sohn arbeitete mit verschiedenen Instituten (TU Wien, FH W) zusammen. Beratung im Zusammenhang mit der Berechnung von Standardbelastungen, Ermittlung von Parametern.

R: Wie erfolgte die Abrechnung (Vorlage der Honorarnote); Nachweis des Zahlungsflusses?

Um Vorlage der Abrechnung wird ersucht, sowie um Ermittlung des Betrages im Ausmaß von 40.000,00 ATS.

Vorlage des Abschlussberichtes sowie des Auftrages an die TU Wien. Zwischen TUA und Sohn Pascal bestand kein Auftragsverhältnis. Ersuche um Nachweis des Zahlungsflusses.

d) Dienstverhältnis EM und Dr. Alfred M:

R: Gibt es hierzu einen Dienstvertrag? Fragen wie oben

e) Dienstverhältnisse zwischen Frau EM und ihren Kindern:

1999: *Kathrin, Sophia, O*

2000: *Kathrin, Alice, O, Pascal*

2001: *Alice, O, Pascal*

R: Fragen wie oben

R: Ersuche nochmals um Vorlage sämtlicher schriftlich festgehaltener Vereinbarungen mit den Kindern sowie dem Gatten.

Bleiben die Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung aufrecht?

Bw. und Stb.: Die gegenständlichen Anträge auf mündliche Verhandlung werden hiermit zurückgezogen.

Ende des Erörterungsgesprächs: 12.40 Uhr."

Am Ende des Erörterungsgesprächs wurden dem Referenten zahlreiche Unterlagen im Zusammenhang mit dem streitgegenständlichen Werkvertrag mit der Gattin übergeben (7 Hängeregistraturboxen sowie 4 Ordner und Aktenhefte). Der Inhalt dieser Unterlagen wird im Folgenden nun auszugsweise dargestellt. Nach Angaben des Bw. soll damit bewiesen werden, dass die Gattin sehr wohl die Tätigkeiten durchgeführt hat und auch das verrechnete Honorar gerechtfertigt gewesen sei.

Ordner 1: Recherchen zu Mitbewerbern (114 Seiten):

Zu folgenden Mitbewerbern seien Recherchen angestellt worden:

- Beratergruppe Neuwaldegg (BGN)
- IBM Bildungszentrum
- Kybernetika
- OSB
- TOEM
- Trigon
- WIFI

Ziel der Recherche sei es gewesen, zu verlässlichen Aussagen über

- die unterschiedlichen Beratungsansätze ideologisch-pragmatisch
- das Leistungsspektrum Beratung/Training
- die Qualifikation der Berater
- die Qualität der Referenzen
- Tagsatz und Preis-/Leistungsverhältnis

zu kommen, um letztlich eine passendere Positionierung in den untersuchten Dimensionen am

Markt durchführen zu können.

Im Folgenden wurden die Ergebnisse auf einer 10-stufigen Skala dargestellt.

Beratergruppe Neuwaldegg:

Auf 36 Seiten wurden überblicksmäßig zahlreiche Literaturstellen zusammengefasst.

IBM Bildungszentrum:

Hier wurde das Ergebnis auf 8,5 Zeilen zusammengefasst. Es gebe nur sehr wenige Programme, die für den gefragten Vergleich als Mitbewerber von Interesse seien.

Kybernetika:

Auf 23 Seiten werden Namen von Experten aufgelistet, sowie Beschreibung der Tätigkeiten dieser Firma. Darstellung des Leitbildes, des Leistungsumfanges, der Unternehmensentwicklung sowie der Personalentwicklung.

OSB:

Sehr allgemein gehaltene Darstellung der Tätigkeiten. Auflistung der Mitarbeiter, das Leistungsspektrum sowie einer Referenzenliste.

TOEM:

Auf 29 Seiten wird ein Überblick über dieses Unternehmen dargestellt. Darstellung von Literatur sowie Leitsätzen.

Trigon:

Darstellung des Leistungsspektrums, Auflistung der Mitarbeiter, Referenzenliste, Publikationen sowie eine Auflistung von Konsulenten.

WIFI Wien:

Überblick und Leitbild des WIFI; Leistungsspektrum sowie Beschreibung des WIFI Lehrganges für Führungskräftenachwuchs.

Ordner 2: Wissensmanagement:

Durch diese Untersuchungen sei zu klären gewesen,

- welche Methoden im Wissensmanagement verwendet würden
- welche Erfahrungen mit Wissensmanagement gemacht worden seien
- Auswahl einer passenden Methodik für das Wissensmanagement
- Konkretisierung dieser Methodik auf das Beratungs- und Trainingsunternehmen A. M
- Umsetzung dieser Methodik

Zu diesem Zweck sei die entsprechende Fachliteratur auf relevante Ansätze und Erfahrungen untersucht worden.

In diesem Ordner wurden zahlreiche Literaturstellen in kopierter Form gesammelt. Eine Beschreibung bzw. zusammengefasste eigene inhaltliche Darstellung ist darin nicht ersichtlich.

Im Folgenden (auszugsweise) eine Darstellung der kopierten Literaturstellen:

- Managerial Grid-Theorie (2 Seiten)
- 3-D-Theorie der Führung (2 Seiten)
- Situative Reifegrad-Theorie (1 Seite)
- Mitarbeiterzentrierte Führung (3 Seiten)
- Knowledge Management: A Strategic Tool (21 Seiten, in Englisch)

Es befinden sich noch zahlreiche Kopien in diesem Ordner, vor allem in englischer Sprache.

Manchmal (eher selten) gibt es Markierungen mit Leuchtstift.

Ordner 3: Recherchen zu Unternehmen:

Durch die Untersuchung bei einigen ausgewählten Unternehmen hätte herausgefunden werden sollen, wie weit aus schriftlichen Selbstdarstellungen Grundzüge der Unternehmens- und Führungskultur erkennbar seien und mit einer kritischen internen Sicht übereinstimmen. In telefonischen Interviews mit internen Gesprächspartnern, meist Personalentwicklern, seien Eindrücke aus den Unterlagen überprüft worden. Dabei sei ein hoher Zusammenhang zwischen dem Eindruck aus den schriftlichen Unterlagen und den Ergebnissen aus den Interviews deutlich geworden.

Der Inhalt dieses Ordners besteht aus Listen von Fragen die den verschiedensten Firmen gestellt worden seien sowie Kopien über die Darstellung der einzelnen Firmen (tw. Unternehmensleitbilder).

Ordner 4: Pflege von Seminar-, Trainings- und Workshopdesigns:

In Stichworten und Beispielen werden einzelne Trainingssituationen dargestellt.

Z.B. Führungskraft im Kontakt (Kommunikative Kompetenzen, ...). Teilweise Übernahme aus Literaturstellen sowie Darstellung von Grundregeln der Kommunikation.

Im folgenden eine Darstellung der Inhalte der Registraturboxen:

Box 1:

Innovation:

- Kopie des Buches "Kompakt-Training Innovation" von Prof. Dr. Gustav Bergmann (aus der UB-WU Wien); teilweise (selten) sind Stellen mit Leuchtstift markiert.
- Kopien von verschiedenen Aufsätzen (tw. in englischer Sprache); Kopien von Unterlagen zur Vorlesung am 13. 6 2001 (Innovation durch Teams).

Kennwerte als Steuerungsinstrumente:

- Kopie einer Diplomarbeit der WU Wien (Die Gestaltung von Zielvariablen und ihre Auswirkungen auf Performance-Indikatoren. Auf dieser Kopie befindet sich folgende Anmerkung: "*mE ziemlich unbrauchbar, da zu theoretisch O*"
- Kopien von 2 Aufsätzen (Performance indices should encourage politicians to make good

decisions; Management capability factor requirements and standards).

Kommunikation:

- Kopie des Fachbuches "Das Mitarbeitergespräch" von Oswald Neuberger (selten Anmerkungen durch Leuchtstift);
- Kopie des Fachbuches "Miteinander Reden 1" von Friedemann Schulz von Thun (selten Anmerkungen durch Leuchtstift)
- Kopie des Fachbuches "Grundlagen der Sozialpsychologie" von Dr. Lorenz Fischer und Dr. Günter Wiswede
- Kopie "Kommunikation im organisatorischen Wandel" von Kieser/Hegele/Klimmer.

Konflikt:

- Kopie des Fachbuches "Psychologisches Konfliktmanagement" von Annegret Hugo-Becker und Prof. Dr. Henning Becker
- Kopie des Fachbuches "Konflikt und Konfliktlösen" von Bruno Rüttinger/Jürgen Sauer
- Kopie "The Dunlop Commission on the Future of Worker-Management Relations – Final Report.

Leistungsbeurteilung:

- Kopie des Fachbuches "Personalbeurteilung – Mitarbeitergespräch – Zielvereinbarungen" von Thomas Breisig.

Diese Darstellung ließe sich nun bei allen restlichen 6 Registraturboxen fortsetzen. In sämtlichen Boxen finden sich großteils Kopien von Fachbüchern mit seltenen Markierungen mit Leuchtstift. Da eine Fortsetzung dieser Darstellung für die Beurteilung nicht maßgeblich ist, wird auf eine weitere genaue Auflistung der Inhalte dieser Boxen verzichtet. Sämtliche Registraturboxen wurden aber vom Referenten durchgesehen.

Zur Darstellung der Tätigkeit des Bw. wurden noch folgende Unterlagen (Skripten, Heftmappen) vorgelegt:

- Strategiekonzept – Die zukünftige Ausrichtung der Internen Revision des Bundes (inkl. Werkvertrag und Angebot des Bw.).

Im Werkvertrag wurde der Inhalt der Leistungen dargestellt, weiters der Zeitplan sowie die Vergütung der Leistungen und ein Zahlungsplan (6 Tage a 14.500,-- ATS zuzüglich 20% USt, somit maximal 87.000,-- ATS plus USt von 17.400,-- ATS ergibt 104.400,-- ATS); Abrechnung erfolgt stundenweise gegen Nachweis; Fahrt- und Aufenthaltskosten gegen Nachweis bis maximal ATS 15.000,-- zuzüglich 20% USt, somit maximal ATS 18.000,--.

- Organisationsentwicklungsprojekt – Die Schlüsselprozesse des Bundesamtes für Wasserwirtschaft

-
- Konzept zur Neuorientierung der Wasserwirtschaftlichen Bundesanstalten:

Im beiliegenden Angebot wurde die Leistung beschrieben sowie der Zeitaufwand (geschätzt). Termine wurden festgehalten.

In einer Ergänzung zum Angebot wurde ein Kostenüberblick dargestellt.

- Ziele und Aufgaben der Sektion IV - Wasserwirtschaft und Wasserbau; Ergebnisse der bisherigen Workshops und der Sitzungen des Redaktionskomitees.

- Ergebnisbericht – Definition von Produkten und Kostenträgern des Bundesamtes für Wasserwirtschaft.

- Rechnung vom 29. Dezember 1992 für das Projekt "Neuorientierung der Wasserwirtschaftlichen Bundesanstalten":

Genaue Auflistung der erbrachten zeitlichen Leistungen; genaue Darstellung der verrechneten Reisekosten; Angabe des Empfängerkontos.

- Werkvertrag mit dem BM für Land- und Forstwirtschaft vom 29. Oktober 1992: Beschreibung der Leistungen; Zeitplan, Kosten, Zahlungsplan, Unterlagen sowie Zugang zu Informationen und ein vereinbarter Gerichtsstand für Streitigkeiten.

- Werkvertrag mit dem BM für Land- und Forstwirtschaft (12/1996): Leistungsumfang, Zeitplan, Kosten, Zahlungsplan, Unterlagen, Gerichtsstand

- Werkvertrag mit dem BM für Land- und Forstwirtschaft vom Juli 1998: Leistungen, Zeitplan, Vergütung, Zahlungsplan, Unterlagen, Gerichtsstand

- Werkvertrag mit dem BM für Land- und Forstwirtschaft vom Oktober 1996: Leistungsumfang, Zeitplan, Kosten, Zahlungsplan, Unterlagen, Gerichtsstand

Der Bw. legte noch weitere Unterlagen vor, die darlegen sollten, dass auch er selbst oft Verträge o.ä. mit "Pauschalcharakter" abgeschlossen hat; manchmal sogar lediglich mündliche Aufträge.

z.B.: Fa. Wä : Pauschalentgelt; Richtangebot

- Konzept-Studie: Pauschal (Fixpreis) EUR 4.000,--

- Engineering: ca. 70 Std. à 85,--

- Beschaffungsmanagement ca. 20 Std. à 85,--

z.B.: Fa e :

- Pro Beratertag werden Euro 1.400,00 verrechnet

- geschätzter Zeitaufwand: 6 Beratertage.

Über die Berufung wurde erwogen:

Da der Antrag auf mündliche Verhandlung im Erörterungsgespräch vom 28. Juni 2006 zurückgezogen wurde, erfolgt die Entscheidung ohne Durchführung einer solchen.

Honorare an Dritte:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben solche Aufwendungen oder Ausgaben die durch den Betrieb veranlasst sind. Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen können sowohl durch eine auf Einkunftszielung ausgerichtete Tätigkeit, als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sein. Die grundsätzliche ertragsteuerliche Problematik ergibt sich daraus, dass Naheverhältnisse die Möglichkeit von nur vorgetäuschten Rechtsbeziehungen erleichtern. Naheverhältnisse berechtigen zu Zweifeln am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung (vgl. VwGH 29.6.1995, 93/15/0115). Sobald Nahebeziehungen bestehen, kann ein mangelnder Interessensausgleich bewirken, dass Gewinnanteile aus privaten (außerbetrieblichen), nicht mit der Einkunftsquelle in Zusammenhang stehenden Gründen einer Person zugerechnet werden sollen, die dieser auf Grund ihrer steuerrechtlich für die Einkünftezielung relevanten Leistungen nicht zustehen. Aus den Bestimmungen des § 21 BAO (wirtschaftliche Betrachtungsweise) und den diese Bestimmungen ergänzenden Vorschriften der §§ 22 und 23 BAO wird abgeleitet, dass bei nahen Angehörigen besonders vorsichtig geprüft werden muss, ob die **formelle** rechtliche Gestaltung eines Rechtsgeschäftes seiner wirtschaftlichen Bedeutung entspricht (vgl. VwGH 22.9.1992, 88/14/0074).

Es ist anhand besonderer Kriterien zu klären, ob eine private oder betriebliche Veranlassung gegeben ist (vgl. VwGH 25.10.1994, 94/14/0067). Ertragsteuerlich ist der wahre wirtschaftliche Gehalt der Leistungsbeziehung der rechtlichen Würdigung zugrunde zu legen. Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen setzen voraus, dass sie

- a) nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten (Publizität),
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- c) auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Unstrittig ist im gegenständlich zu beurteilenden Sachverhalt, dass es sich um Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen handelt. Strittig sind Rechtsbeziehungen zum Ehegatten/zur Ehegattin bzw. zu den Kindern. Untersuchungen im Sinne der oben angeführten Kriterien sind also jedenfalls anzustellen, um zu den rechtlichen Schlussfolgerungen zu kommen.

Ad a) Publizität:

Verträge zwischen nahen Angehörigen müssen nach außen klar zum Ausdruck kommen oder, soweit dies nach der Natur der rechtsgeschäftlichen Beziehungen in Betracht kommt oder nicht üblich ist, zumindest in eindeutigen schriftlichen Abmachungen festgehalten werden.

Das Erfordernis der Publizität soll verhindern, dass steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden können.

Die Gattin hat lt. Berufungsschrift für den Bw. Know-how Grundlagen erarbeitet. Der Bw. ist im Bereich Unternehmensberatung tätig. Mit diesen Know-how Grundlagen hätten die Erfolgsaussichten am Beratungsmarkt verbessert werden sollen.

In der Berufungsschrift wurde dargestellt, dass es vor Auftragserteilung klare mündliche Vereinbarungen und teilweise schriftliche Festlegungen gegeben hätte.

Insgesamt wurden zwei Honorarnoten verfasst.

Honorarnote 2: 66.666,67 ATS netto (+ 20% USt)

Honorarnote 1: 890.000,00 ATS netto (+ 20% USt).

Bei Leistungsvereinbarungen in dieser Größenordnung, kann es keineswegs als fremdüblich angesehen werden, dass darüber mündliche Vereinbarungen getroffen würden. Es wurde nirgends festgehalten, in welchem Zeitraum die Leistungen zu erbringen seien. Es wurde nirgends festgehalten, wie die Zahlungen erfolgen würden. Es wurde nirgends festgehalten, welche Stundensätze zu zahlen seien. Es wurde nirgends festgehalten, ob Teilbeträge zu zahlen sein werden.

Die beiden Honorarnoten wurden am 27. Dezember 2001 gestellt, für Leistungszeiträume von Februar bis Dezember 2001.

Bei Leistungsbeziehungen von einem derart langen Zeitraum würde man mit einem fremden Dritten jedenfalls schriftliche Vereinbarungen über den Leistungsnachweis, Zahlungskonditionen und natürlich über die Höhe der Honorare treffen.

Auch die Honorarnoten weisen lediglich ganz allgemein gehaltene Leistungsinhalte auf, wie zum Beispiel:

- *Recherchen im Internet zu Fachliteratur 200.000,00 ATS*
- *Recherchen zu Kunden und Mitbewerbern 150.000,00 ATS*
- *Pflege von Seminar-, Trainings- und Workshopdesigns 150.000,00 ATS*
- *Aufbau eines Wissensmanagements 200.000,00 ATS*
- *Pflege der Elemente des Wissensmanagements 150.000,00 ATS*
- *Pauschale für Fahrt- und Aufenthaltskosten 40.000,00 ATS;*
- *Abrechnung für Sonderleistungen in den Monaten März, September, Oktober und November Pauschalhonorar 66.666,67 ATS netto.*

Der Bw. führt zwar an, dass auch schriftliche Festlegungen (Zieldefinitionen) getroffen worden seien. Diese schriftlichen Festlegungen sind aber in einer derart allgemeinen Art gehalten, dass jedenfalls davon ausgegangen werden kann, dass mit einem fremden Dritten keine derart allgemeinen Vereinbarungen getroffen worden wären.

Die angeführten Zielvereinbarungen lesen sich wie Überschriften von Fachbüchern zur allgemeinen bzw. speziellen Betriebswirtschaftslehre.

Hier ein kurzer Auszug über die vereinbarten Ziele:

- *Change-Management*
- *Coaching von Mitarbeitern*
- *Businesskonzepte*
- *Führungsaufgaben*
- *Informationsmanagement*
- *Leitbildprozesse*
- *organisationale Schnittstelle*
- *Konfliktmoderation*
- *Konflikttraining*
- *Methoden im Wissensmanagement*
- *Konkretisierung der Methoden*
- *Kommunikation*
- *Mitarbeitergespräche*
- *Kommunikation und Konflikt*
- *usw..*

Es gibt keine schriftlichen Darstellungen wie die Ergebnisse dieser Untersuchungen darzustellen seien.

Mit einem fremden Dritten würden detailliert die zu liefernden Ergebnisse schriftlich festgehalten. Mit einem fremden Dritten würden im Voraus die Abrechnungen jedenfalls schriftlich festgehalten. Im gegenständlichen Fall gab es nicht einmal schriftliche Vereinbarungen über die Stundensätze (vgl. VwGH 10.7.1996, 95/15/0181).

Dass es über die Leistungsbeziehungen der Gattin zum Bw. keine schriftlichen Vereinbarungen gab, gab die Gattin des Bw. auch in der Befragung durch den Betriebsprüfer bekannt. Die Leistungsaufträge seien je nach Auftragsbedarf mündlich erfolgt. Es gab keine Vereinbarungen über den Zeitpunkt der Leistungsabrechnung. Es gab keine Stundenaufzeichnungen über die lt. Honorarabrechnungen erbrachten Leistungen. Es gab keine Aufzeichnungen über die in Rechnung gestellten Fahrt- und Aufenthaltskosten. Es gab keinen schriftlichen Dienstvertrag/Werkvertrag (vgl. Niederschrift vom 14. Jänner 2003).

All diese Tatsachen bestätigen, dass das oben geforderte Kriterium der Publizität keinesfalls erfüllt ist.

Leistungsbeziehungen in diesem Ausmaß würden gegenüber einem fremden Dritten jedenfalls nicht in dieser Art und Weise vereinbart werden.

Ad b) eindeutiger, klarer, jeden Zweifel ausschließender Inhalt:

Verträge zwischen nahen Angehörigen erfordern einen klaren und eindeutigen Inhalt.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden steuerlich nur anerkannt, wenn wesentliche Vertragspunkte festgehalten sind (vgl. VwGH 22.9.1992, 88/14/0074). Verträge zwischen nahen Angehörigen müssen nicht nur eindeutige, sondern auch objektiv tragfähige Vereinbarungen enthalten, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung ermöglichen.

Wie schon oben angeführt, gab es keine detaillierten Angaben über zu erbringende Leistungen (lediglich ganz allgemein formulierte Ziele).

Von einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt kann bei den hier gegebenen Umständen keinesfalls gesprochen werden.

Ad c) Fremdvergleich:

Fremdüblichkeit muss bereits zu Beginn der Leistungsbeziehung gegeben sein (vgl. VwGH 1.12.1992, 92/14/0149). Der Fremdvergleich dient der Feststellung, ob der zu beurteilende Sachverhalt dem privaten Bereich oder dem Bereich der Einkunftserzielung zuzuordnen ist. Der Fremdvergleich ist ertragsteuerlich vor allem bei der Frage der Anerkennung von Aufwendungen und Kosten an nahe Angehörige als Betriebsausgaben oder Werbungskosten von größter praktischer Bedeutung. Der wirtschaftliche Hintergrund liegt darin, dass Steuerpflichtige mit einem Splitting ihre eigene Steuerbemessungsgrundlage vermindern, während die nahen Angehörigen mit den ihnen zugesetzten Beträgen zumindest einer niedrigeren Progression unterliegen.

Grenzsteuersatz Bw.: 50%

Grenzsteuersatz Gattin: 21% (ohne Anerkennung der Leistungsbeziehung)

Aber selbst bei einer Anerkennung der Leistungsbeziehung und folglich der Berücksichtigung der verrechneten Erträge aus den beiden Honorarnoten würde sich infolge offener Verlustvorträge bei der Gattin des Bw. noch immer lediglich ein Grenzsteuersatz von 31 % und somit ein erheblicher Steuervorteil bei der Familie M ergeben.

Ein Fremdvergleich ist nicht nur bei der Begründung, sondern auch bei der Abwicklung von Leistungsbeziehungen anzuwenden. Hierzu zählen vor allem Vereinbarungen über Pauschalentgelte.

Würde man gegenüber einem fremden Dritten in eine Vertragsbeziehung gehen, ohne vorher eindeutige Rahmenbedingungen festzulegen; ohne die Zahlungskonditionen zu bestimmen; ohne Stundensätze und Abrechnungsmodalitäten zu vereinbaren.

Würde man Zahlungen leisten ohne irgendwelche Aufzeichnungen und Nachweise zu erhalten (z.B. Fahrtkosten; Pauschalhonorar für Sonderleistungen). Warum wurden Sonderleistungen in Rechnung gestellt, es wurde ja zu Beginn nicht vereinbart, was eine „Normal“leistung sein würde.

Selbst in der Berufungsschrift führt der Bw. an, dass als Basis für die Berechnung des Pauschalhonorars für die Honorarnote 2 ein **geschätzter** Aufwand von **ca.** 40 Stunden pro Woche für die Monate März, September, Oktober und November gedient hätte.

All diese Punkte deuten ebenfalls keinesfalls auf einen Fremdvergleich der hier vorliegenden Vertragsgestaltung hin.

Der Bw. hat zwar Unterlagen vorgelegt, die darlegen sollen, dass es durchaus üblich sei, Vereinbarungen/Verträge mit Pauschalcharakter abzuschließen. Konkrete Fälle sollten diese Darstellungen bestätigen.

Hierzu ist allerdings anzumerken, dass es sich hierbei meist um Folgeaufträge gehandelt hat bzw. um Aufträge von Firmen für die der Bw. schon – offensichtlich zufrieden stellend – tätig gewesen ist.

Beispielhaft werden hier die Firma Wä bzw. e genannt.

Richtig ist, dass es sich hier im Wesentlichen um Pauschalvereinbarungen gehandelt hat, allerdings wurde z.B. bei der Fa. Wä festgehalten (schriftlich), dass der genaue Engineering Aufwand erst nach Festlegung der Konzeptvarianten erfolgen könne. Weiters wurden Vereinbarungen über Zahlungsbedingungen festgehalten, genauso wie die Verrechnung von Dienstreisen.

Mit der Firma e wurde ein Pauschalentgelt im Ausmaß von 1.400,00 €/Tag vereinbart.

Aber auch hier gab es einen konkreten Auftrag: "Vertragserstellung Unternehmensleitsätze". Die Höchsttagesanzahl wurde mit 6 Tagen festgelegt. Das Ergebnis war ein Leitbild und nicht bloß eine Sammlung von Kopien etc..

Aus den vom Bw. vorgelegten Unterlagen betreffend seine eigene Tätigkeit ist ebenfalls zu entnehmen, dass Zeitvereinbarungen, Kostenschätzungen und vor allem Zahlungspläne schriftlich vereinbart wurden.

Im gegenständlichen Fall wurden z. B. Leistungszeiten erst im Zuge der Rechnungslegung erwähnt.

Der Bw. wollte Beispiel anführen, um allgemeine Definitionen als üblich darzustellen; hier wurden aber sehr konkret Vorgangsweisen dargestellt. Die Ergebnisse waren jeweils schriftliche

Darstellungen (Strategiekonzept, Ergebnisbericht,). Diese Ergebnisse wurden von der Gattin des Bw. nicht verfasst. Es wurden lediglich Recherchen, Untersuchungen, Befragungen etc. durchgeführt, mit tw. sehr dürftigen Anmerkungen (Leuchtstift). Dass diese Tätigkeiten ein Honorar im Ausmaß von 10.000,-- ATS/Tag rechtfertigen sollen, kann hier nicht erkannt werden. Bei den oben angeführten Aufträgen des Bw. wurden nicht bloß Kopien von Fachbüchern übergeben, sondern ausgearbeitete Konzepte, Strategien, etc.. Auch wenn bei der Auftragserteilung doch teilweise nur Stichworte, allgemein gehaltene Inhalte vereinbart wurden, so gab es jedenfalls konkrete Ergebnisse. Es darf aber auch hier nicht übersehen werden, dass im hier vorliegenden Fall Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen zu beurteilen sind und eben nicht Fremdverträge.

Bei Werkverträgen ist es notwendig, Art und Umfang der erbrachten Werkleistungen darzulegen. Bei Werkverträgen ist es geboten, die Leistungen exakt zu umschreiben und den Leistungszeitpunkt sowie das hierfür vereinbarte Entgelt ausreichend zu konkretisieren.

In Zusammenfassung der einzelnen Punkte ist also festzuhalten, dass erhebliche Zweifel an der Leistungsbeziehung zwischen der Bw. und Ihrem Gatten bestehen.

Anhand der vorgelegten Unterlagen (im Rahmen der Betriebsprüfung bzw. bei der Schlussbesprechung) ist zwar ersichtlich, dass Arbeiten durchgeführt wurden. Es ist aber nicht geklärt von wem und zu welchem Zweck diese Leistungen erbracht wurden.

Wie schon oben erwähnt, sind die angeführten Zielvereinbarungen von sehr allgemeiner Art. Die Ziele deuten nicht unbedingt auf den Einsatz speziell für bestimmte Aufträge des Bw. in seinem Bereich der Unternehmensberatung hin.

Derartige Inhalte könnten jedenfalls auch Bereiche in einem Wirtschaftsstudium abdecken. Es könnten Inhalte von Seminaren, Übungen und dgl. sein. Wie schon der Betriebsprüfer in seiner Stellungnahme zur Berufung angeführt hat, beinhalten die vorgelegten Unterlagen großteils Kopien der WU Wien bzw. Uni Wien.

Der Inhalt der vorgelegten Karteiordner weist Inhalte von sehr allgemeinem Charakter vor. Teilweise lediglich theoretische Inhalte (z.B. Diplomarbeit, ...).

Auf den Kopien sind kaum Anmerkungen ersichtlich. Es ist nicht ersichtlich, wie man z.B. zu den Beurteilungen auf den Fragebögen gekommen ist.

Ein Hinweis, dass hier jedenfalls die Gattin tätig gewesen ist, konnte nicht gefunden werden. Aufgrund der Inhalte der Boxen (lediglich Kopien von Literatur) wäre es nicht ausgeschlossen, dass möglicherweise die Kinder auf Anordnung des Bw. die Kopierarbeiten durchgeführt haben oder dass es Kopien für eigene Studienzwecke sind.

Konkrete Ausarbeitungen in Form von Zusammenfassungen, Abhandlungen, ... wurden nicht vorgelegt.

Die Gattin gab gegenüber dem Betriebsprüfer ihre Berufsausbildung mit 3 Jahren HAK an (vgl. Niederschrift vom 14. Jänner 2003).

Warum beauftragte der Bw. gerade die Gattin für Arbeiten von derart speziellem und theoretischem Inhalt?

Warum hat er nicht eines seiner Kinder mit diesen Aufgaben betraut. Dies wäre sicherlich ein interessantes Betätigungsfeld eines Wirtschaftsstudenten gewesen.

Anzumerken ist hierzu, dass die Tochter Sophia bzw. der Sohn Pascal (nicht die Tochter O, wie der Betriebsprüfer fälschlicherweise angeführt hat) im berufungsgegenständlichen Zeitraum in Wien ein Wirtschaftsstudium absolviert haben (Handelswissenschaften bzw. Volkswirtschaftslehre).

Zu Bedenken ist auch die Höhe der Entlohnung.

Wie sich im Zuge der Betriebsprüfung bzw. kurz vor der Schlussbesprechung herausstellte, hat die Gattin dem Bw. 10.000,00 ATS für einen Beratertag verrechnet. Auch wenn derartige Honorare möglicherweise im Bereich der Unternehmensberatung üblich seien, so ist doch zu Bedenken, dass die Gattin nicht ursächlich in diesem Bereich tätig ist (sie betreibt einen Handel mit Sportartikeln). Sie kann auch auf keinerlei Erfahrungen in diesem Bereich verweisen. Im Erörterungsgespräch gab der Bw. an, dass die Gattin ausschließlich für ihn derart tätig (gewesen) sei. Sie war für fremde Dritte noch nie in derartigen Angelegenheiten tätig und ist es auch gegenwärtig nicht. Auch wenn es nicht unüblich ist, einen Beratertag in einschlägigen Kreisen mit oben genanntem Betrag zu verrechnen, so erscheint dies im gegenständlichen Fall doch keineswegs fremdüblich. Mit einem Fremden (ohne jegliche Berufserfahrung bzw. einschlägige Ausbildung) würde man keinesfalls derartige Geschäftsvereinbarungen treffen.

Der Bw. führt in der Berufungsschrift an, dass ein bestimmter Arbeitserfolg geschuldet wurde. Dieser sei bereits gegen Jahresende feststellbar. Das Ziel, mehr Aufträge abwickeln zu können, hätte in der Umsatzentwicklung des Jahres 2001 ihren Niederschlag gefunden.

Dem ist zu entgegnen, dass in keiner Weise nachgewiesen wurde, dass diese Entwicklung mit den streitgegenständlichen Ausgaben in Zusammenhang stehen würde.

Die Leistungen wurden lt. Honorarnoten im Zeitraum Februar bis Dezember 2001 erbracht. Es erscheint äußerst zweifelhaft, dass die Leistungen bereits im Jahr 2001 derartige Auswirkungen auf die wirtschaftliche Tätigkeit des Bw. gehabt hätten; vor allem aufgrund der theoretischen Abhandlungen und der komplexen Inhalte. Die Umsätze sind sicherlich auch auf andere Umstände zurückzuführen, welche aber hier nicht untersucht wurden, da bereits die aufgezeigte Vorgangsweise zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung geführt hätte.

Es kann also nicht als erwiesen betrachtet werden, dass die Gattin des Bw. die Leistungen tatsächlich erbracht hat bzw. Abrechnungen in der hier vorliegenden Höhe rechtfertigt.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass aufgrund des geschilderten Sachverhaltes von keiner Leistungsbeziehung zwischen dem Bw. und der Gattin auszugehen war.

Die Zahlungen in Zusammenhang mit den Honorarnoten 1 und 2 waren also steuerlich nicht zu berücksichtigen.

Honorarnote 2: 66.666,67 ATS

Honorarnote 1: 890.000,00 ATS

Summe Betriebsausgabenkürzung: 956.666,67 ATS

Für Zahlungen in Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit wurden hier keiner Untersuchung vorgenommen. Dieser Punkt sowie die Leistungsbeziehungen zu den Kindern wurden im Zuge der Schlussbesprechung fallen gelassen.

Gem. § 12 UStG 1994 kann der Unternehmer folgende Vorsteuerbeträge abziehen:

1. Die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Gem. oben angeführten Darstellungen stellen die in Rechnung gestellten Honorarnoten, keine Lieferungen oder sonstigen Leistungen von einem Unternehmer an den Unternehmer dar.

Folgerichtig sind auch die entsprechenden Vorsteuerbeträge nicht zu berücksichtigen:

Vorsteuer aus Honorarnote 2: 13.333,33 ATS

Vorsteuer aus Honorarnote 1: 178.000,00 ATS

SUMME Vorsteuerkürzung: 191.333,33 ATS

Amerikareise:

Der Bw. hätte diese Reise nicht in seiner Eigenschaft als Angestellter seiner Gattin unternommen, sondern ausschließlich in seiner Funktion als Unternehmensberater. Die Reise sollte zur Marktaufbereitung des amerikanischen Marktes dienen.

Die Kosten einer derartigen Reise sind nur dann abzugsfähig, wenn auf Grund des Reiseprogrammes und der Durchführung der Reise die Möglichkeit eines privaten Reisezweckes nahezu ausgeschlossen ist (vgl. VwGH 3.5.1983, 82/14/0279).

1. Die Planung und Durchführung der Reise muss die zumindest weitaus überwiegende berufliche/betriebliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lassen.
2. Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung in seinem Unternehmen gestatten.

3. Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt sein.

4. Andere allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird.

Auch in diesem Bereich stellt sich die Frage der Fremdüblichkeit derartiger Aufwendungen. Es gibt keinen schriftlichen Auftrag der Gattin des Bw. eine derartige Reise zur Marktaufbereitung zu unternehmen. Es gab keine detaillierten Verträge. Es gibt keine Abmachungen wie die Kostentragung geregelt werde. Der Bw. gab bekannt, dass er die Reise auf sein eigenes Risiko abgewickelt hätte. Es sei vereinbart worden (Schriftlichkeit liegt nicht vor), dass Reise- und Aufenthaltskosten erst ersetzt würden, wenn ein Deckungsbeitrag aus den folgenden Bestellungen diese Kosten übersteigen würden.

Ob hier eine Fremdüblichkeit vorliegt, darf zumindest bezweifelt werden.

Aber auch die Gestaltung der Reise erfüllt nicht die oben genannten Kriterien (Punkt 1 bis 4). Der Bw. machte die Reise auf eigene Initiative und eigene Planung. Es gibt keine genauen Zeitpläne, keine Tätigkeitsunterlagen und Gesprächsprotokolle.

Laut vorgelegten Unterlagen wurde die Reise am Feitag den 6.4.2001 begonnen (Linz – Boston). Samstag und Sonntag waren keine Aktivitäten angeführt.

Montag 9.4.2001 Besuch bei Sports imports David Dunlap in Columbus.

Dienstag 10.4.2001 Volleyball One, Huntington Beach, Greg Saunders (L.A.)

Mittwoch 11.4.2001 keine Angaben (Reise nach Miami)

Donnerstag 12.4.2001 Sports Authority, Fort Lauderdale, Paula Putnam

Freitag 13.4.2001 Spikenashbar, Safety Harbor, Louis Orloff

Samstag 14.4.2001 Rückflug nach Linz

Diese Darstellung wurde in der Berufungsschrift derart ergänzt, dass am Samstag den 7.4.2001 in Sportgeschäften die Endverkaufspreise von Volleyballsystemen recherchiert wurden.

In der Berufungsschrift wurde allerdings angeführt, dass am Donnerstag ein Besuch bei Louis Orloff, Spike Nashbar stattgefunden hätte. Abweichend von den Angaben im Reiseprogramm, welches dem Prüfer übergeben wurde. Am Freitag sei ein Kontakt mit Paula Putnam nicht zustande gekommen (ebenfalls abweichend gegenüber den Unterlagen, welche dem Prüfer übergeben wurden).

Die Art und Weise der Reise lassen zumindest Zweifel an dem ausschließlich betrieblichen Charakter der Reise aufkommen, welcher durch die vorgelegten Unterlagen keineswegs

beseitigt werden konnten:

- teilweise widersprüchliche Angaben (Reiseprogramm bei Betriebsprüfung und Berufungsschrift);
- keine Tätigkeitsnachweise;
- keinerlei Zeitaufzeichnungen;
- keine vorhandenen Aufträge;
- keine (schriftlichen) Aufträge der Gattin.

Der Bw. erwähnt zwar in der Berufungsschrift vom 15. Mai 2003, dass die Abgeltung des vereinbarten Honorars (welches Honorar vereinbart war ist nicht ersichtlich; lediglich Abgeltung der Kosten?) in absehbarer Zeit noch eintreten könne. Bis zum heutigen Tag sind aber noch keine derartigen Zahlungen erfolgt.

Da auch hier Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen vorliegen, ist anhand besonderer Kriterien zu klären, ob eine private oder betriebliche Veranlassung gegeben ist. Sämtliche geforderten Kriterien ("Publizität", "eindeutiger klarer Inhalt", Fremdvergleich") können hier keineswegs erfüllt werden.

Die genaue Begründung ist in diesem Berufungspunkt ident mit der Begründung im Berufungspunkt "Honorare an Dritte". Um Wiederholungen zu vermeiden wird auf diese Darstellungen verwiesen.

In Anbetracht all dieser Gegebenheiten sind die diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen als nicht betrieblich veranlasst zu beurteilen.

Kürzung Betriebsausgaben 2001: 28.147,63 ATS

Vorsteuerabzug für 12/2002:

In diesem Zusammenhang gelten dieselben Ausführungen wie für die Honorarnoten im Jahr 2001 ("Honorare an Dritte").

Vorauszahlung an ESt für 2003:

Gem. § 45 Abs. 1 EStG 1988 hat der Steuerpflichtige auf die Einkommensteuer einschließlich jener gemäß § 37 Abs. 8 Vorauszahlungen zu leisten.

Da die Berufung lt. oben angeführten Gründen als unbegründet abzuweisen war, änderte sich nichts an den Grundlagen für die Berechnung der Einkommensteuervorauszahlungen.

Säumniszuschlag für Umsatzsteuer 2001:

§ 217 Abs. 1 BAO: Wird eine Abgabe, ausgenommen Nebengebühren (§ 3 Abs. 2 lit. d), nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet, so sind nach Maßgabe der folgenden Bestimmungen Säumniszuschläge zu entrichten.

Abs. 2: Der erste Säumniszuschlag beträgt 2% des nicht zeitgerecht entrichteten Abgabenbetrages.

Die Umsatzsteuer für das Jahr 2001 hätte bis zum 15. Februar 2002 entrichtet werden müssen. Aufgrund oben angeführter gesetzlicher Bestimmungen, war also die Festsetzung eines Säumniszuschlages gerechtfertigt. Eine Begründung, dass ein Säumniszuschlag nicht festzusetzen gewesen wäre, da kein grobes Verschulden an der Unrichtigkeit der Selbstberechnung vorgelegen sei, wurde nicht dargestellt.

Wiederaufnahmebescheid an Einkommen- und Umsatzsteuer 2001:

Gem. § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen und den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im Bericht gem. § 151 Abs. 3 BAO über das Ergebnis der Prüfung der Aufzeichnungen beim Bw. wurde in der Tz. 25 der Ermessensgebrauch begründet.

Im Zuge der Betriebsprüfung sind zahlreiche Tatsachen neu hervorgekommen; vor allem im Bereich der Leistungsvereinbarungen zwischen dem Bw. und seiner Gattin. Diese wurden auch in der Niederschrift über die Schlussbesprechung sowie im Besprechungsprogramm festgehalten.

Erst im Zuge der Betriebsprüfung wurden Unterlagen vorgelegt bzw. Sachverhalte ermittelt, dass es sich bei den Honorarnoten an Dritte um Zahlungen an die Gattin handelte (Fremdvergleich); ebenso kamen Angaben im Zusammenhang mit der USA-Reise des Bw. erst im Zuge der Betriebsprüfung neu hervor.

Eine Wiederaufnahme gem. § 303 Abs. 4 BAO war also jedenfalls gerechtfertigt.

Linz, am 10. August 2006