

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Münzenrieder, Karner & Weinhandl WTH KEG gegen den Bescheid des Finanzamtes Eisenstadt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2000 ist in Euro (€) festzusetzen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe in alter und neuer Währung sind der Berufungsvorentscheidung vom 15. Jänner 2002 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Rechtsbelehrung

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

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

## Entscheidungsgründe

Der Bw. hat neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gewerbliche Einkünfte aus dem Betrieb eines, an seinem Wohnsitz eingerichteten, technischen Büros für Maschinenbau.

Im Streitjahr (2000) hat der Bw. mit seiner gewerblichen Tätigkeit keine Einnahmen erzielt. Vom damaligen steuerlichen Vertreter des Bw. wird mitgeteilt, dass der größte Auftraggeber seines Mandanten ausgefallen sei. Dieser Auftraggeber ist die A-AG gewesen; sie hat den Vertrag mit dem Bw. zum 31. Dezember 1998 gekündigt (vgl. Schreiben vom 14. und 22. Jänner 1999).

Streitpunkt in diesem Berufungsverfahren ist der Arbeitslohn der Ehegattin (S 119.859,60), den das Finanzamt mit der Begründung, dass "... ein Großteil der Arbeiten lt. Dienstvertrag aufgrund der Arbeiten des Jahres 2000 nicht glaubwürdig erscheint" nicht als Betriebsausgabe anerkannt hat (Begründung/Einkommensteuerbescheid, 3. Mai 2001).

Den in der Begründung des Einkommensteuerbescheides (3. Mai 2001) angesprochenen Dienstvertrag hat der Bw. mit seiner Ehegattin am 1. Oktober 1989 abgeschlossen.

Damals ist vereinbart worden:

" 1.	<i>Die Dienstnehmerin tritt mit heutigem Tage in den Dienst des Dienstgebers.</i>	
2.	<i>Es wird eine Arbeitszeit von 25 Stunden je Woche vereinbart, die Montag bis Freitag täglich zwischen 08.00 und 13.00 zurückzulegen sind.</i>	
3.	<i>Dienstort ist ... Die Dienstnehmerin ist verpflichtet, die Dienstleistung persönlich zu erbringen.</i>	
4.	<p><i>Der Aufgabenkreis der Dienstnehmerin umfasst:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <li><i>- Telefondienst</i></li> <li><i>- Korrespondenz, Posterledigung</i></li> <li><i>- Ablage</i></li> <li><i>- Fakturierung</i></li> <li><i>- Rechnungswesen</i></li> <li><i>- monatliche Steuerverrechnung</i></li> <li><i>- sowie andere anfallende Büroarbeiten</i></li> </ul> <p><i>nach Weisung des Dienstgebers ...</i></p>	
5.	<i>Für die genannten Tätigkeiten erhält die Dienstnehmerin ein Bruttogehalt von S 9.300,00 zahlbar 12 x monatlich im nachhinein.</i>	
6.	<i>Die Sonderzahlungen sind wie folgt fällig:</i>	
	<i>Urlaubsgeld</i> <i>Weihnachtsgeld</i>	<i>31.05. jeden Jahres</i> <i>30.11. jeden Jahres</i>

	<i>Die Höhe der Sonderzahlung entspricht dem Gehalt des Monates, der der Zahlung vorausgeht.</i>
7.	<i>Allfällige darüber hinausgehende Zahlungen an die Dienstnehmerin (Prämien, Bilanzgelder etc.) können nach Maßgabe der jeweiligen wirtschaftlichen Lage des Dienstgebers vereinbart werden.</i>
8.	<i>Die Dienstnehmerin hat Anspruch auf Ersatz aller im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit anfallenden Kosten wie Taggelder, Kilometergelder etc. in Höhe der den Bundesbeamten zustehenden Sätzen. Die Höhe dieser Aufwendungen ist von der Dienstnehmerin nachzuweisen.</i>
9.	<i>Der Urlaubsanspruch der Dienstnehmerin bemisst sich nach den Bestimmungen des Urlaubsgesetzes bzw. nach dem Kollektivvertrag in der jeweils gültigen Fassung.</i>
10.	<i>Der Abfertigungsanspruch der Dienstnehmerin richtet sich nach den Bestimmungen des Angestelltengesetzes.</i>
11.	<i>Es wird vereinbart, dass nach einem ununterbrochenen Dienstverhältnis von fünf Jahren den Ansprüchen der Dienstnehmerin zu Pkt. 9 und 10 dieses Vertrages eine zusätzlich anrechenbare Vordienstzeit von fünf Jahren zugrunde zu legen ist.</i>
12.	<i>Erkrankt die Dienstnehmerin oder ist sie aus anderen berücksichtigungswürdigen Gründen an der Dienstausübung verhindert, ist der Dienstgeber ungesäumt zu verständigen. Bei einer Krankheitsdauer von mehr als drei Tagen ist eine ärztliche Bescheinigung vorzulegen.</i>
13.	<i>Hilfsweise gelten neben dem Kollektivvertrag die Vorschriften des Angestelltengesetzes in der jeweils gültigen Fassung.</i>

Vor Erlassung des in diesem Berufungsverfahren angefochtenen Einkommensteuerbescheides hat das Finanzamt ein Vorhalteverfahren durchgeführt.

Die mit Vorhalt (26. März 2001) gestellte Frage "Welche Tätigkeiten wurden durch die Gattin ausgeübt?" hat der Bw. mit "Gemäß beiliegendem Dienstvertrag. Das Dienstverhältnis wurde mit 31. März 2001 aufgelöst" beantwortet (Vorhaltsbeantwortung, 10. April 2001).

Seine Antwort auf die Frage "Welche Aufträge werden ... zur Zeit bearbeitet? Wann wurden diese Aufträge erteilt?" lautet (Vorhaltsbeantwortung, 10. April 2001):

*"Derzeit ist Herr O. damit befasst, das Know-how für die Errichtung von Klein- und Gasthausbrauereien entsprechend zu verwerten. Diese Verwertung äußert sich derzeit in einer laufenden Akquisitionstätigkeit in Form von Videopräsentationen für Gastwirte. Diese Tätigkeit wird bis Ende 2001 durchgeführt werden. In der Folge sollte eine Vermarktung beginnen.*

*Seitens der A.-AG wurde Herrn O. eine projektbezogene Zusammenarbeit in Aussicht gestellt. Infolge des Vorstandswechsels bei dieser Gesellschaft sind jedoch die Details dieser Zusammenarbeit noch nicht verhandelt worden".*

Den Einkommensteuerbescheid (3. Mai 2001) hat der Bw. angefochten; die vom damaligen steuerlichen Vertreter verfasste Anfechtungserklärung lautet:

*"Das von der Finanzverwaltung nunmehr mit der Begründung "das Dienstverhältnis erscheine aufgrund der Arbeiten des Jahres 2000 nicht glaubwürdig" nicht mehr anerkannte Dienstverhältnis mit der Ehegattin meines Mandanten wurde durch immerhin elf Veranlagungsjahre – seit 1989 und zwei Betriebsprüfungen anerkannt.*

*Das Vorhandensein des Dienstverhältnisses wurde niemals in Zweifel gezogen – eben weil es sich um ein Dienstverhältnis handelt, wie es unter Fremden auch abgeschlossen würde.*

*Dieser Drittvergleich ist wesentlicher Bestandteil der steuerlichen Anerkennung von Dienstverhältnissen zwischen Ehegatten.*

*Jede Art von "Flexibilität" in diesem Dienstverhältnis sei es im Bereich Arbeitszeitgestaltung, Entgelt, Kündigung, Wiedereinstellung, aufgrund sich ändernder wirtschaftlicher Verhältnisse würde seitens der Finanzverwaltung wegen "familiärer Gestaltung" zu einer Nichtanerkennung des Dienstverhältnisses führen.*

*Dass mein Mandant im Jahre 2000 keine Umsätze erzielt hat, ändert nichts an der Tatsache, dass er – wie jeder Unternehmer – sehr wohl versucht hat, Aufträge für sein technisches Büro zu bekommen und somit jede Art von Kundenverbindung aufrecht erhalten oder neu anknüpfen hat müssen. Dazu war es – ebenso wie in den Vorjahren – notwendig, den Bürobetrieb voll aufrecht zu erhalten, was bei der durch die Tätigkeit meines Mandanten als Geschäftsführer eines technischen Betriebes oftmaligen Abwesenheit infolge Auslandsreisen eben nur durch eine(n) entsprechend qualifizierte(n) Mitarbeiter(in) erfolgen konnte.*

*Eine solche war in der Ehefrau meines Mandanten zweifellos vorhanden.*

*Es liegt in der Natur der Sache, dass ein Betrieb sich nicht in Sekundenschnelle von seinen qualifizierten Mitarbeitern trennt, wenn – was ja oft genug vorkommt – Verluste erwirtschaftet werden.*

*Üblicherweise werden Kündigungen erst nach einem Beobachtungszeitraum und unter genauer Beurteilung der Zukunftsaussichten ausgesprochen.*

*Dies ist auch im Falle meines Mandanten geschehen; das Dienstverhältnis wurde unter Einhaltung der oben genannten Gegebenheiten und der Fristen des Angestelltengesetzes am 31.03.2001 gelöst.*

*Die angewandte Art von kurzfristiger Junktimierung des momentanen Erfolges eines Unternehmens mit der Zahl seiner Mitarbeiter könnte in Zukunft dazu führen, dass Dienstverhältnisse, die "aufgrund der Arbeiten" der Finanzverwaltung "nicht glaubwürdig" erscheinen, steuerlich nicht anerkannt werden.*

*Die Reaktion der Arbeitnehmervertreterverbände brauche ich wohl nicht darzustellen. Im Sinne des eingangs erwähnten Drittvergleiches ersuche ich daher um antragsgemäße Entscheidung ..."*

Um beurteilen zu können, ob die Zahlungen an die Ehegattin im Jahr 2000 einem Fremdvergleich standhalten, hat das Finanzamt folgende Fragen gestellt (Vorhalt, 6. Juni 2001):

*"1. Laut Dienstvertrag umfasste die Tätigkeit von Frau O. folgende Punkte: Telefondienst, Korrespondenz, Posterledigung, Rechnungswesen, monatliche Steuerverrechnung u. div. sonstige Büroarbeiten. Es wird ersucht zu dokumentieren was an Korrespondenz, Posterledigung u. sonstigen Büroarbeiten im Jahr 2000 angefallen ist. Hinsichtlich Rechnungswesen*

u. monatliche Steuerverrechnung kann angenommen werden, dass, nachdem im Jahr 2000 keine Einnahmen angefallen sind, auch keine dieser Tätigkeiten durchgeführt wurden. Sollte dennoch solche Arbeiten angefallen und verrichtet worden sein, möge dies dargestellt werden.

2. Hinsichtlich des Argumentes, dass erst nach einer längeren Beobachtungsphase mögliche Kündigungen ausgesprochen werden, möge bekannt gegeben werden, nachdem schon 1999 nur mehr geringfügige Einnahmen erzielt wurden, wann diese Erlöse eingegangen sind. Um Vorlage der gelegten Honorarnoten wird ersucht. Gab es 1999 ev. Vorarbeiten für mögliche künftige Aufträge, die in weiterer Folge nicht realisiert werden konnten?

3. Da Frau O. auch eine Dienstverhältnis bei Fa. K. ausübt, möge dieser Dienstvertrag zur Einsichtnahme vorgelegt werden.

4. Im Hinblick auf die Höhe der Einnahmen aus selbst. Tätigkeit in der Vergangenheit, war davon auszugehen, dass Arbeiten auch in einem entsprechenden Ausmaß anfielen, sodass dieser Punkt weder bei den Betriebsprüfungen bei den laufenden Veranlagungen zu beanstanden war".

Die vom damaligen steuerlichen Vertreter verfasste Vorhaltsbeantwortung (3. Juli 2003) lautet:

*"In der Beilage überreiche ich Präsentationsunterlagen sowie verschiedene Informationsunterlagen aus denen hervorgeht, dass sich das Technische Büro O. mit der Frage der Referentin: der Kleinbrauereien, deren Errichtung und Vermarktung tatsächlich seit einiger Zeit auseinandersetzt.*

*Es wurden in diesem Zusammenhang mit 36 Interessenten Kontakte angeknüpft und Präsentationen veranstaltet.*

Zur Vorbereitung waren notwendig:

- Kontaktaufnahme
  - Erstellung und Versendung von Brauprozessbeschreibungen
  - Erstellung und Versendung von Informationsangeboten für Gasthausbrauereien aufgrund von Kenndaten
  - Kalkulation der Anschaffungskosten
  - Zusammenstellung und Weitergabe von Informationen (aus dem Englischen)
- Was bringt eine Kleinbrauerei
  - Warum
  - Produkt
  - Bedeutung
  - Technologie
  - Abfallprodukte/Mengen – Verwertung
  - Einrichtung

Bezüglich der Frage der Referentin: des Nichtanfallens von Arbeiten für das Rechnungsessen verweise ich darauf, dass auch Verlustbetriebe angehalten sind, Aufzeichnungen zu führen. Diese Aufzeichnungen dienen der Ermittlung der monatlichen Vorsteuer bzw. der Ermittlung des Ergebnisses.

*Im vorliegenden Fall werden zu diesen Zwecken Journale geführt.*

*Herr O. ist Geschäftsführer eines technischen Betriebes, der in den letzten Jahren im In- und Ausland stark expandiert. Dies erfordert neben einem Ganztagsseinsatz auch eine umfangreiche Reisetätigkeit, sodass es ihm gänzlich unmöglich ist, die Zeit für die o.a. Tätigkeit aufzubringen.*

*Um das Geschäft mit den Gasthausbrauereien überhaupt beginnen zu können, ist die Anwesenheit einer Mitarbeiterin in den Geschäftsräumen des technischen Büros unerlässlich, auch wenn diese nicht ununterbrochen schreibt, telefoniert und informiert. Jeglicher Aufwand wäre ohne diese Präsenz sinnentleert.*

*Leider ist jede Art der wirtschaftlichen Betätigung und Planung mit Vorlaufzeiten und Risiken behaftet. Einen Artikel wie Gasthausbrauereien auf dem Markt einzuführen ist eine Sache, die sich nicht in kurzer Zeit umsetzen lässt.*

*Es wurden – und niemand bedauert das mehr als ein Unternehmer – bis heute keine Honorarnote gelegt.*

*Dazu ist zu bemerken, dass nicht jede wirtschaftliche Betätigung erfolgreich sein muss oder ist. Dadurch verlieren die in diesem Zusammenhang notwendigerweise eingesetzten Betriebsmittel nicht ihren Charakter als Ausgaben.*

*Sollte in Zukunft aus vorläufig oder erstmalig negativen Betriebsergebnissen auf die Unangemessenheit der eingesetzten Betriebsmittel geschlossen werden können, wird es mit Sicherheit sehr schnell keinen Unternehmer mehr geben.*

*Frau O. - bei K. seit 1.2.1991 angestellt – hat keinen Dienstvertrag.*

*Ihre Arbeitszeit betrug damals 2 Tage/16 Stunden/Woche; derzeit beträgt die Arbeitszeit 3 Tage/25,5 Stunde /Woche".*

Die vorgelegten Präsentationsunterlagen bestehen aus 33 Seiten mit Texten, grafischen Darstellungen und/oder Fotos. Bspw. ist auf der Seite mit der Überschrift "und los geht's!" das Foto einer Theke mit Gasthausbesuchern und Sudkesseln im Hintergrund abgebildet; eine der Werbebotschaften aus der Präsentation ist eine dreiseitige Werbebotschaft und lautet: Ihre Vorteile (1. Seite); besondere Attraktion & Blickfang, höchstqualitatives Bier, sehr gute Werbung, Umsatz wird gesteigert, mehr Gewinn durch Eigenproduktion, Kochen mit Bier: viele gute Rezepte (2. Seite), Party-Fass und Flaschenverkauf, trendgemäßes Naturprodukt, viele deutsche Urlauber: Biertrinker, Gasthausbrauerei weltweit bewährt, "Erlebnisgastronomie" (3. Seite).

Die Berufung hat das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung (15. Jänner 2002) abgewiesen und hat im Begründungsteil der Berufungsvorentscheidung ausgeführt:

*"Nach Beendigung der Konsulententätigkeit per 31.12.1998 sind im Rahmen der selbständigen Tätigkeit bis dato keine Einnahmen mehr angefallen.*

*Maßnahmen, auch weiterhin als technisches Büro Umsätze zu erzielen, wurden lt. Vorhaltsbeantwortung gesetzt. Die Entlohnung der Arbeiten, welche lt. Angaben ab 1999 von der Gattin erbracht wurden, nämlich Kontaktaufnahmen mit möglichen Interessenten, Versendung von Unterlagen und Informationsmaterial, Terminvereinbarungen etc. erachtet das*

*Finanzamt im Vergleich mit der bisher angefallenen Arbeit in den Jahren bis 1998 bei Umsätzen von S 1,5 Mio. und gleicher Entlohnung als überhöht und als Leistung im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht erbracht. Auch der Einwand, dass es üblich ist, erst nach einem längeren Beobachtungszeitraum – hier 2 1/4 Jahre – Konsequenzen zu ziehen, hält einem Fremdvergleich nicht stand ..."*

Im Veranlagungsakt befindet sich ein Aktenvermerk. Nach diesem Aktenvermerk haben die Erlöse aus der gewerblichen Tätigkeit 1997 S 2,6 Mio., 1998 S 1,5 Mio und 1999 S 139.000,00 betragen. S 139.000,00 hat der Bw. im Jänner 1999 vereinnahmt; nach dem (damaligen) Kenntnisstand des Finanzamtes hat der Bw. bis zum Zeitpunkt der Erlassung der Berufungsvorentscheidung keine Umsätze mehr erzielt.

In der edv -unterstützt erstellten Berufungsvorentscheidung steht auch, dass der Einkommensteuerbescheid vom 3. Mai 2001 aufgrund dieser Berufungsvorentscheidung geändert wird. Die Änderung besteht darin, dass die bisher in Schillingen festgesetzte Einkommensteuer in Euro festgesetzt wird.

Am 11. Februar 2002 hat der (derzeitige) steuerliche Vertreter des Bw. einen Vorlageantrag gestellt, hat auf das bisherige Vorbringen verwiesen und hat dieses Vorbringen ergänzend ausgeführt, dass die für ein Dienstverhältnis vorgeschriebenen Lohnabgaben vollständig entrichtet worden sind und dass Finanzamt und Sozialversicherungsanstalten dieses Dienstverhältnis bisher anerkannt haben.

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

Strittig ist, ob die Gehaltszahlungen an die Ehegattin des Bw. (S 119.859,60) Betriebsausgaben sind (Bw.) oder Zuwendungen wegen Mitarbeit am Erwerb des Ehegatten im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht (Finanzamt).

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die durch den Betrieb (Beruf) veranlassten Aufwendungen oder Ausgaben. Die betriebliche (berufliche) Veranlassung von Aufwendungen oder Ausgaben ist auf Verlangen der Abgabenbehörden nachzuweisen.

Für den Bw. ist der Zahlung von S 119.859,60 wegen des mit der Ehegattin am 1. Oktober 1989 abgeschlossenen Dienstvertrages betrieblich veranlasst.

Werden Dienstverträge zwischen Ehegatten abgeschlossen, sind auf diese Verträge die von der Rechtsprechung des VwGH für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien anzuwenden.

Vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen können nach dieser Rechtsprechung für den Bereich des Einkommensteuerrechts nur als erwiesen angenommen werden

und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären ("Fremdvergleich"). Auch die Ausführung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. bspw. VwGH 29. 11. 2000, 95/13/0004).

Der Fremdvergleich ist grundsätzlich anhand von Leistungsbeziehungen zwischen einander fremd gegenüber stehenden Personen vorzunehmen, wobei von deren üblichem Verhalten in vergleichbaren Situationen auszugehen ist (VwGH 1.12.1992, 92/14/0149).

Die von der Ehegattin erledigten Arbeiten werden in der Vorhaltsbeantwortung (10. April 2001) mit "*gemäß beiliegendem Dienstvertrag*" umschrieben. In Pkt. 4 des Dienstvertrages (1. Oktober 1989) wird der Aufgabenbereich der Ehegattin mit "Telefondienst, Korrespondenz, Posterledigung, Ablage, Fakturierung, Rechnungswesen, monatliche Steuerverrechnung, sowie andere anfallende Büroarbeiten" beschrieben und die Ehegattin hat – sollten die Angaben in dieser Vorhaltsbeantwortung zutreffend und vollständig sein – im Streitjahr für den Bw. die Arbeiten: Telefondienst, Korrespondenz, Posterledigung, Ablage, Fakturierung, Rechnungswesen, monatliche Steuerverrechnung, sowie andere anfallende Büroarbeiten erledigt.

In der Vorhaltsbeantwortung (3. Juli 2003) hat der Bw. diese Aussage zT bestätigt, zT revidiert und hat in dieser Vorhaltsbeantwortung angegeben, dass seine Ehegattin im Jahr 2000 folgende Arbeiten erledigt hat: Kontaktaufnahme, Erstellung und Versendung von Brauprozessbeschreibungen, Erstellung und Versendung von Informationsangeboten für Gasthausbrauereien aufgrund von Kenndaten, Kalkulation der Anschaffungskosten, Zusammenstellung und Weitergabe von Informationen (aus dem Englischen): Was bringt eine Kleinbrauerei?, Warum?, Produkt, Bedeutung, Technologie, Abfallprodukte/Mengen – Verwertung, Einrichtung. Außerdem habe seine Ehegattin die Journale geführt und musste in den Geschäftsräumen anwesend sein.

Da der Bw. nach Wegfall seines größten Auftraggebers A-AG neue Auftraggeber gewinnen musste, ist davon auszugehen, dass sich dadurch auch der Aufgabenbereich der Ehegattin des Bw. geändert hat. Deshalb glaubt der UFS, dass die Ehegattin des Bw. die in der Vorhaltsbeantwortung (3. Juli 2003) beschriebenen Arbeiten erledigt hat und legt seiner Berufungsentscheidung den oben beschriebenen Aufgabenbereich der Ehegattin zugrunde.

Im Streitjahr ist der Dienstvertrag (1. Oktober 1989) die Rechtsgrundlage für das Erledigen von Arbeiten der Ehegattin gewesen; d.h. zur Kontaktaufnahme, Erstellung und Versendung

---

von Brauprozessbeschreibungen, Erstellung und Versendung von Informationsangeboten für Gasthausbrauereien aufgrund von Kenndaten, Kalkulation der Anschaffungskosten, Zusammenstellung und Weitergabe von Informationen (aus dem Englischen): Was bringt eine Kleinbrauerei?, Warum?, Produkt, Bedeutung, Technologie, Abfallprodukte/Mengen – Verwertung, Einrichtung; zum Führen der Journale und zum Anwesen in den Geschäftsräumen wäre die Ehegattin aus dem Dienstvertrag (1. Oktober 1989) verpflichtet gewesen.

In Pkt. 4 des Dienstvertrages (1. Oktober 1989) steht aber, dass die Ehegattin des Bw. verpflichtet ist, folgende Arbeiten zu erledigen: Telefondienst, Korrespondenz, Posterledigung, Ablage, Fakturierung, Rechnungswesen, monatliche Steuerverrechnung, sowie andere anfallende Büroarbeiten. Pkt. 4 des Dienstvertrages (1. Oktober 1989) ist offenbar nicht abgeändert worden, denn andernfalls hätte der Bw. den Dienstvertrag (1. Oktober 1989) in der geänderten Fassung vorgelegt und hätte sein Berufungsbegehren nicht auf den Dienstvertrag in der ab 1. Oktober 1989 geltenden Fassung gestützt.

Festzustellen ist demzufolge, dass die von der Ehegattin im Streitjahr erledigten Arbeiten nicht mit den in Pkt. 4 des Dienstvertrages (1. Oktober 1989) aufgezählten Arbeiten überein stimmen.

Bis Ende 1998 ist der größte Auftragsgeber des Bw. die A-AG gewesen; nach Kündigung des Vertrages mit der A-AG hat der Bw. begonnen, neue Auftraggeber zu gewinnen. Die Betriebe, die der Bw. als neue Auftraggeber gewinnen wollte, sind Gasthausbrauereien. Gasthausbrauereien gehören zu einer anderen Branche als der bisher größte Auftraggeber des Bw., die A-AG. Da die A-AG nach eigenen Angaben des Bw. sein größter Auftraggeber gewesen ist, muss der Bw. außer der A-AG noch andere Auftraggeber gehabt haben. Diese anderen Auftraggeber sind offenbar keine Gasthausbrauereien gewesen, denn in der Vorhaltsbeantwortung (3. Juli 2003) schreibt der Bw.: *"Um das Geschäft mit den Gasthausbrauereien überhaupt **beginnen** zu können, ..."*.

Um neue Auftraggeber zu gewinnen mussten potentielle Auftraggeber aus dem Gastgewerbe kontaktiert und eine Werbestrategie für Gasthausbrauereien entwickelt werden.

Hat die Geschäftsführertätigkeit - wie in der Vorhaltsbeantwortung (3. Juli 2003) beschrieben – einen Ganztageseinsatz und umfangreiche Reisetätigkeit des Bw. erfordert, ist davon auszugehen, dass die Ehegattin (zumindest) einen Großteil der für die Entwicklung der Werbestrategie erforderlichen Arbeiten erledigt hat und dass diese Arbeiten eine andere Qualifikation erfordern als die in den Jahren vor Wegfall der A-AG als Auftraggeber von ihr erledigten Arbeiten.

Festzustellen ist: Die mit dem Gewinnen von, aus anderen Branchen als die bisherigen Auftraggeber stammenden, Auftraggebern verbundenen Arbeiten sind Arbeiten, die nicht geringfügig sondern wesentlich über den bisherigen Aufgabenbereich der Ehegattin hinausgehen.

Wird in einem Dienstvertrag ein Aufgabenbereich umschrieben, ist davon auszugehen, dass die tatsächlich ausgeführten Arbeiten dem im Dienstvertrag umschriebenen Aufgabenbereich entsprechen oder dass es sich bei diesen Arbeiten um solche handelt, die sich – von der Qualität her gesehen - von den im Dienstvertrag vereinbarten Arbeiten nicht wesentlich unterscheiden. Bestehen Qualitätsunterschiede zwischen dem alten und dem neuen Aufgabenbereich, ist die Anpassung des Dienstvertrages an den neuen Aufgabenbereich fremdüblich: Dass der im Streitjahr anzuwendende Dienstvertrag (1. Oktober 1989) in Pkt. 4. nicht an den neuen Aufgabenbereich der Ehegattin angepasst worden ist, ist demzufolge nicht fremdüblich.

Bei Dienstverträgen bestimmen Qualität und Quantität die Höhe des Entgeltes: Fremdüblich ist demzufolge, dass Qualität und Quantität der Arbeit eines Arbeitnehmers die Höhe seines Entgeltes bestimmen.

Die in Pkt. 2 des Dienstvertrages (1. Oktober 1989) vereinbarte Wochenarbeitszeit von 25 Stunden ist nicht an den neuen Aufgabenbereich der Ehegattin angepasst worden; sie beträgt auch im Streitjahr 25 Stunden pro Woche.

Der durch den neuen Aufgabenbereich verursachte Arbeitsanfall bei der Ehegattin ist nicht feststellbar. Die vorgelegten Präsentationsunterlagen beweisen, dass Informationsunterlagen über Brauereien zusammengestellt worden sind; der mit ihrer Erstellung verbundene Zeitaufwand ist aus den Präsentationsunterlagen nicht erkennbar. In der Vorhaltsbeantwortung (3. Juli 2003) hat der Bw. über die für den neuen Aufgabenbereich von seiner Ehegattin aufgewendete Zeit gesagt: *"Um das Geschäft mit den Gasthausbrauereien überhaupt beginnen zu können, ist die Anwesenheit einer Mitarbeiterin in den Geschäftsräumen des technischen Büros unerlässlich, auch wenn diese nicht ununterbrochen schreibt, telefoniert und informiert"*. Aus dieser Äußerung lassen sich keine Anhaltspunkte für die Feststellung des mit den einzelnen Tätigkeiten des neuen Aufgabenbereiches verbundenen Zeitaufwandes gewinnen; auch eine Schätzung dieses Zeitaufwandes ist wegen fehlender Zeitangaben in den Eingaben des Bw. und den von ihm vorgelegten Unterlagen nicht möglich.

Ist der mit dem neuen Aufgabenbereich verbundenen, Zeitaufwand nicht feststellbar, ist auch nicht feststellbar, ob die vereinbarte Wochenarbeitszeit von 25 Stunden an den tatsächlichen Arbeitsanfall angepasst ist oder nicht.

Ist der tatsächliche Arbeitsanfall nicht feststellbar, ist auch nicht feststellbar, ob die in Pkt. 5 des Dienstvertrages (1. Oktober 1989) vereinbarten S 9.300,00 brutto ein der Qualität und Quantität der von der Ehegattin im Streitjahr erledigten Arbeiten entsprechendes - angemessenes - Entgelt sind oder nicht.

Dass der Dienstvertrag vom 1. Oktober 1989 nicht an den Aufgabenbereich der Ehegattin im Streitjahr angepasst worden ist, obwohl sich dieser Aufgabenbereich wesentlich vom damals vereinbarten Aufgabenbereich unterscheidet, und die fehlende Dokumentation, die eine Überprüfung der Angemessenheit des Leistungsentgeltes verhindert, bewirken, dass das Dienstverhältnis mit der Ehegattin dem Fremdvergleich im Streitjahr nicht standhält.

Das Berufungsbegehren, S 119.859,60 als Betriebsausgaben anzuerkennen, ist abzuweisen. Die Einkommensteuer für das Jahr 2000 ist nach der Währungsumstellung in Euro (€) festzusetzen. Die vom Finanzamt erlassene Berufungsvorentscheidung (15. Jänner 2002), worin die Einkommensteuer für das Jahr 2000 in alter und neuer Währung festgesetzt worden ist, verliert mit dieser Berufungsentscheidung ihre Wirksamkeit, weshalb die Einkommensteuer 2000 mit dieser Berufungsentscheidung in Euro festgesetzt werden musste.

Wien, 10. August 2004