



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 16. Mai 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes Grieskirchen, vertreten durch FA, vom 11. April 2003 betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt seit dem Jahr 1994 ein Einzelunternehmen für Handel mit Sportartikel.

Anlässlich einer Betriebsprüfung der Jahre 1999-2001 wurden in der Niederschrift über die Schlussbesprechung gemäß § 149 Abs. 1 BAO bzw. im dazugehörigen Besprechungsprogramm folgende (berufungsgegenständliche) Feststellungen festgehalten:

Tz. 1) Honorare Dritte

Honorarnote 1 vom 27.12.2001: 890.000,00 ATS

Honorarnote 2 vom 27.12.2001: 66.666,67 ATS

Gewinnminderung 20 % Umsätze 956.666,67 ATS

Bei diesen Honorarnoten handelt es sich um weiterverrechnete Honorare als Einnahmen seitens Dr. Alfred M. (Gatte der Berufungswerberin).

In diesem Zusammenhang wurde auf die Prüfungsfeststellungen des Gatten der Berufungswerberin hingewiesen.

Folgender Inhalt ergibt das Besprechungsprogramm vom 24. Februar 2003 welches ein Bestandteil der Niederschrift über die Schlussbesprechung ist (aus dem Besprechungsprogramm des Gatten der Bw.). Der diesbezügliche Inhalt wird hier in Kursivschrift wiedergegeben:

Tz 1) Honorare Dritte:

Sachverhaltsdarstellung:

Dr. Alfred M. (Gatte der Bw.) sei ausgebildeter Psychologe und beziehe aus seiner Tätigkeit als Unternehmensberater Einkünfte aus selbstständiger Arbeit. Die Bw. betreibe einen Handel mit Sportartikeln. Der Zeitaufwand, den die 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 Bw. als Angestellte beim Gatten hätte im Jahr 2001 brutto ATS 170.520,00 betragen. Ein schriftlicher Dienstvertrag über dieses Dienstverhältnis würde nicht vorliegen. Laut Angaben der Bw. (siehe Niederschrift vom 14.1.2003) würden für diese Tätigkeit ca. 3-4 Stunden täglich aufgewendet werden.

Die Einkünfte des Gatten als Angestellter bei der Bw. 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 Bw. unter dem Titel "Honorare Dritte" unten detailliert dargestellte Honorarnoten an den Gatten 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 Bw. (siehe Niederschrift vom 14. Jänner 2003) würden keine schriftlichen Vereinbarungen über die gegenständlichen Leistungen an den Gatten vorliegen. Die Leistungsaufträge seien mündlich erfolgt, je nach Auftragslage. Laut Aussage der Bw. seien diese Aufträge dokumentiert worden. Im Rahmen der Betriebsprüfung hätten jedoch keine Unterlagen vorgelegt werden können, die konkret Aufschluss über den tatsächlichen Umfang geben hätten können (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 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 Gatte hätte dem Prüfer telefonisch mitgeteilt, dass für die jeweiligen Tätigkeiten ca. 15-20 Beratungstage verrechnet worden seien, wobei jeder Beratungstag mit ATS 10.000,00 angesetzt worden sei. Zu den in Rechnung gestellten Fahr- und Aufenthaltskosten seien der Aussage der Bw. folgend, keine Aufzeichnungen vorhanden. Laut Punkt 3 und 6 der Niederschrift vom 14. Jänner 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 zutrefte, 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

Ende Tz. 1 aus Besprechungsprogramm des Gatten der Bw..

Im Folgenden nun berufungsrelevante Sachverhaltsdarstellungen aus dem Arbeitsbogen des Gatten der Bw.:

Honorarnote der Bw. an den Gatten:

A, 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 ersuche 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 der Bw. an den Gatten:

A, am 27.12.2001

"Honorarnote

Für Leistungen in der Zeit vom 1. Februar bis 14. Dezember 2001 ersuche 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

Philips

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 Bw. im Jahr 2001 die Honorarnoten betreffend:

Die Bw. hätte laut Aussage des Gatten 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 (insgesamt 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 Olivia (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.

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

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

A) Beim Gatten der Bw. angestellt

1999		Geb.datum	Arbeitszeit	Bruttolohn
Elisabeth	Gattin	1.9.1954	1.1. – 31.12.	56.000,00

Kathrin	Tochter	11.5.1982	1.5. – 31.12.	16.800,00
Sophia	Tochter	10.8.1980	1.5. – 31.12.	33.600,00
2000		Geb.datum	Arbeitszeit	Bruttolohn
Elisabeth	Gattin	1.9.1954	1.1 – 31.12.	56.000,00
Alice	Tochter	1.5.1984	1.5. – 31.12.	16.800,00
Kathrin	Tochter	11.5.1982	1.1. – 31.12.	42.000,00
Sophia	Tochter	10.8.1980	1.1. – 30.4.	16.000,00
2001		Geb.datum	Arbeitszeit	Bruttolohn
Elisabeth	Gattin	1.9.1954	1.1 – 31.12.	170.520,00
Kathrin	Tochter	11.5.1982	1.1. – 31.12.	56.000,00
Sophia	Tochter	10.8.1980	2.7. – 30.9.	14.875,00
Alice	Tochter	1.5.1984	1.1. – 31.12.	28.000,00
Pascal	Sohn	5.1.1977	1.1. – 31.5.	49.583,00

B.) Bei der Bw. angestellt:

1999		Geb.datum	Arbeitszeit	Bruttolohn
Alfred	Gatte	1.5.1947	1.1. – 31.12.	57.400,00
Kathrin	Tochter	11.5.1982	1.1. – 31.12.	30.800,00
Sophia	Tochter	10.8.1980	1.1. – 30.4.	14.000,00
Olivia	Tochter	12.12.1978	1.1. – 31.12.	47.600,00
Ks	Fremd	22.12.1963	1.1. – 30.4.	32.526,00
2000		Geb.datum	Arbeitszeit	Bruttolohn
Alfred	Gatte	1.5.1947	1.1. – 31.12.	57.400,00
Kathrin	Tochter	11.5.1982	1.1. – 30.4.	8.400,00
Alice	Tochter	1.5.1984	1.5. – 31.12.	16.800,00

Olivia	Tochter	12.12.1978	1.1. – 31.12.	50.400,00
Pascal	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
Alfred	Gatte	1.5.1947	1.1. – 31.12.	70.000,00
Alice	Tochter	1.5.1984	1.1. – 31.12.	28.000,00
Olivia	Tochter	12.12.1978	1.1. – 31.12.	56.000,00
Pascal	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 bei der Bw. angestellten Kindern würden laut Niederschrift vom 14. Jänner 2003 folgende Arbeiten durchgeführt:

- Systemteile zusammenfügen und verpacken
- Lieferungen fertig machen.

Es würden keine schriftlichen Dienstverträge vorliegen, die Arbeitszeiten hätten laut Angaben in der Niederschrift rund 8 Stunden in der Woche pro Kind betragen. Angemerkt werde, dass die angestellten Kinder Pascal, Olivia, Sophia und Kathrin in Wien studieren; die Tochter Alice besuche das BRG in Wels. In allen Prüfungsjahren sei zusätzlich jeweils eine familienfremde Arbeitskraft angestellt.

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. 8 Stunden pro Woche und Kind die geltend gemachten Löhne der Höhe nach jeweils wesentlich abweichen würden. Das Tätigwerden 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 Kathrin	30.800,00	8.400,00	
Bruttolohn Sophia	14.000,00		
Bruttolohn Alice		16.800,00	28.000,00
Bruttolohn Pascal		24.248,00	31.500,00
Bruttolohn Olivia	47.600,00	50.400,00	56.000,00
SUMME	92.400,00	99.848,00	115.500,00
Lohnnebenkosten	19.312,00	20.868,00	23.793,00
Gewinnerhöhung	117.712,00	120.716,00	139.293,00

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: Fremdarbeit:

Im Rahmen der Schlussbesprechung wurde seitens des Gatten der Berufungswerberin dargelegt, dass die Rückstellung ein Projekt im Zusammenhang mit der TUA Wien betreffe, bei dem der Sohn Pascal mitgewirkt hätte. Ein technisches Gutachten der TUA Wien betreffend Volleyballeinrichtungen sei zur Einsichtnahme vorgelegt worden. Dabei sei der Sohn Pascal unabhängig vom Dienstverhältnis im Rahmen eines Werkvertrages tätig gewesen. Ein schriftlicher Werkvertrag bzw. nachvollziehbare konkrete Vereinbarungen würden nicht vorliegen. Die endgültige Honorarabrechnung sei im Jahr 2002 erfolgt. Mangels eines Fremdvergleiches entsprechenden Voraussetzungen sei nach Ansicht der Betriebsprüfung die geltend gemachte Rückstellung steuerlich nicht anzuerkennen. (Gewinnerhöhung, Auflösung Rückstellung 40.000,00 ATS).

TZ 4: Prüf- und Testaufwand:

Im Besprechungsprogramm für die Schlussbesprechung wurde in der Tz. 4 festgehalten dass unter dem Titel Testaufwand in den Prüfungsjahren 2000 und 2001 die Kosten von Reisen in die Türkei als Betriebsaufwand geltend gemacht worden seien. Nach Ansicht der Bw. seien diese so genannten Testreisen notwendig gewesen, um die zu vertreibenden Volleyballsysteme in der Türkei zu testen. Verkaufserfolge hätten sich aus diesen Testreisen keine ergeben. Im Jahr 2000 sei ein diesbezüglicher Aufwand im Ausmaß von 41.050,00 ATS gebucht worden; im Jahr 2001 ein Aufwand im Ausmaß von 38.680,00 ATS.

Die Reisen seien zwischen 26. August und 2. September 2000 und zwischen 1. und 8. September 2001 durchgeführt worden. An diesen Reisen hätte jeweils die gesamte Familie der Bw. teilgenommen (Bw., Gatte der Bw. sowie fünf Kinder (Ilan, Alice, Kathrin, Kyra und Olivia)).

Im Rahmen der Schlussbesprechung wurde ein seitens der Berufungswerberin erstellter Bericht über die Testwochen für S. – Volleyballsysteme in der Türkei vorgelegt.

Bericht über die Testwoche für S.-Volleyballsysteme vom 26. August bis 2. September 2000 bei Side/Türkei:

"Ziel der Woche war es, die verschiedenen Systeme auf ihre Qualität und Belastbarkeit hin zu überprüfen.

Zu diesem Zweck wurden alle Typen von Netzsystemen und Randbegrenzungen auf verschiedenem Untergrund – vor allem auf unterschiedlichem Sand unterschieden nach Feinkörnigkeit und Feuchtigkeit – aufgestellt und bespielt.

Beobachtet wurde

- die Belastbarkeit und Haltbarkeit der einzelnen Teile
- der Verschleiß bei Seilen
- Störungen der Ständer und Bodenplatten im Sand bei Angriffsschlägen
- die Belastbarkeit bei unterschiedlichen Tiefen der Sandanker
- die Irritation beim Spielen durch die Randbegrenzungen
- die Irritation beim Spielen durch die Ständerseile

Samstag, 26. August: Ankunft spät abends

Sonntag, 27. August: Freizeittag

Montag, 28. August: 8 bis 13 Uhr 15 bis 20 Uhr

Dienstag, 29. August: 8 bis 13 Uhr 15 bis 20 Uhr

Mittwoch, 30. August: 8 bis 13 Uhr

Donnerstag, 31. August: 8 bis 13 Uhr 15 bis 20 Uhr

Freitag, 1. September: 8 bis 13 Uhr

Samstag, 2. September: Abreise"

Bericht über die Prüf und Testwoche für S.-Volleyballsysteme bei Kemer 1.9. bis 8.9.2001:

"Ziel der Woche war es, die Systeme PLUS, Standard und LC auf ihre Funktionalität, Qualität und Belastbarkeit hin zu überprüfen und vor allem verschiedene Teile und neue Ideen auszuprobieren.

Beobachtet wurde

- die Haltbarkeit einzelner neuer Teile*
- die Seile unterschiedlicher Lieferanten*
- die Spannbarkeit unterschiedlicher Netze*
- verschiedene Spannsystemvarianten*
- die Wirkung verschiedener Bodenteller*
- die Wirkung unterschiedlicher Sandanker für die Spannseile*
- die Belastbarkeit unterschiedlicher Formen der Verankerung der Randbegrenzung*

6 von den 7 Tagen wurden für das Prüfen und Testen verwendet."

In der Niederschrift wurde weiters festgehalten, dass der Reiseaufwand nicht zur Gänze als Betriebsausgabe geltend gemacht worden sei, weil die Reisen zum Teil privat veranlasst gewesen seien (für 2000 Kosten nicht für alle Kinder, für 2001 insgesamt 50% der Kosten). Da nach Ansicht der Betriebsprüfung eine klare Trennung hinsichtlich betrieblicher und privater Veranlassung nicht nachvollziehbar sei, seien die geltend gemachten Betriebsausgaben zu kürzen.

Kürzung Betriebsausgaben 2000: 41.050,00 ATS

Kürzung Betriebsausgaben 2001: 38.680,00 ATS.

Niederschrift vom 14. Jänner 2003:

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

1. Liegen schriftliche Vereinbarungen über die gegenständlichen Leistungen an den Gatten vor, wenn, 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 des Zeitpunktes 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 S. ca. 3-4 Stunden pro Tag.

10. Welche Tätigkeit wurde im Rahmen des Dienstverhältnisses mit dem Gatten 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 S. (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.

Veranlagung/Wiederaufnahme:

Mittels Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2000 und 2001 vom 11. April 2003 wurde in wieder aufgenommenen Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO den Feststellungen der Betriebsprüfung Rechnung getragen.

Berufung:

Mit Eingabe vom 15. Mai 2003 (eingelangt beim zuständigen FA am 16. Mai 2003) wurde innerhalb offener Frist Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2000 und 2001 eingebracht.

Es werde der Antrag gestellt, die gemäß TZ 1 des Betriebsprüfungsbesprechungsprogrammes weiter verrechneten Honorare als Einnahmen anzusetzen,

- die Rückstellung für Fremdarbeit in voller Höhe
- den Aufwand für die Testwochen im Jahr 2000 und 2001 als Betriebsausgabe anzuerkennen.

Sachverhalt und Begründung:

1) Honorare an Dritte:

Die in den beiden Honorarnoten aufscheinenden Leistungen seien dezidiert im Besprechungsprogramm aufgeführt bzw. seien in Kopie aktenkundig. Die Leistungen, die in der Honorarnote 1 abgerechnet worden seien, 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 Steuerpflichtigen ermöglicht werden sollen, mehr Beratungstage zu verkaufen und damit verbunden auch mehr Aufträge abzuwickeln.

Die Honorarnote 2 beinhalte ausschließlich operative Aufgaben, wie Angebot, Beratungsprotokolle erfassen, Berichtsausarbeitung, Terminkoordination, sowie das Projekt Recherchen zu Förderungsmöglichkeiten. Herr Dr. Alfred M. sei österreichweit als Unternehmensberater tätig. Im Rahmen dieses Projektes sei von Herrn Dr. M. 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 bzw. 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 (Zieldefinition) gegeben, welche dem Betriebsprüfer auch bereits in der laufenden Betriebsprüfung offen gelegt worden sei.

Folgende Grundlagen seien bereits vor Auftragserteilung präzise definiert worden:

a) Zielmäßige Festlegung des Arbeitsumfanges:

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

b) 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 zwanzig Beratertage für die Recherchen zu Fachliteratur im Internet, fünfzehn Beratertage für Recherchen zu Kunden- und Mitbewerbern, fünfzehn Beratertage für Pflege von Seminar-, Trainings- und Workshopdesigns, zwanzig Beratertage für den Aufbau eines Wissensmanagements und fünfzehn Beratertage für die Pflege der Elemente des Wissens Managements 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 Std. 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.

c) Abrechnungsmodus:

Für beide Honorarnoten seien auf Grund der vorgegebenen Ziele durchaus übliche pauschal Honorare vereinbart worden. *"Bei einem Werkvertrag schulde der Leistende aus zivilrechtlicher Sicht gemäß § 1165 ABGB nicht eine Arbeitskraft, sondern einen bestimmten Arbeitserfolg."* Für die Honorarnote 1 sei als Abrechnungszeitpunkt einerseits die Erfüllung des Schuldverhältnisses Arbeitserfolg aus dem Werkvertrag (Leistungserfüllung) gewesen, 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 1.385.528,00 ATS ihren Niederschlag gefunden (Umsatz 2001: 2.808.984,00 ATS; Umsatz 2000: 1.423.456,00 ATS).

Für die Honorarnote 2 sei kein exakter Abrechnungszeitraum festgelegt worden. Es seien zwar für die Ausführungen der Arbeiten die Leistungsmonate wie umseitig definiert worden, jedoch

sei auf Grund der erwartenden Entwicklung die tatsächliche Leistungserfüllung dieser manipulativen Arbeit nicht abschätzbar gewesen. Als Abrechnungszeitraum sei Leistungsabschluss vereinbart worden. Die in dieser Honorarnote abgerechneten Leistungen seien per Jahresende 2001 abgeschlossen worden.

d) Zahlungsabwicklung:

Wie 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 mittels Banküberweisung bezahlt worden.

e) Dokumentationen:

Über all diese Arbeiten würde es umfangreichste Ausarbeitungen und Dokumentationen geben. Die Vorlage dieser sei bereits in der laufenden Betriebsprüfung angeboten worden. Der Gatte der Bw. sei aber auf die Vorlage erst in der Schlussbesprechung vertröstet worden. Bei der Schlussbesprechung seien vier Hängeregistraturboxen im Ausmaß von 36 cm mal 32 cm mal 26 cm 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 vom gleichen Format zur Einsichtnahme bereit zu stellen. Im Zuge der Schlussbesprechung sei durch die Finanzverwaltung vorgeschlagen worden, dass der Prüfer noch einen Tag in die vorgelegten Detailausarbeitung Einsicht nehme. Die Einsichtnahme in einen Teil der Unterlagen sei letztendlich am nächsten Tag durchgeführt worden. Das Angebot auch die restlichen Dokumentationen einzusehen, sei ausgeschlagen worden. Es erscheine der Zeitaufwand zur qualifizierten Prüfung der vorgelegten und angebotenen Detailunterlagen, um über derart umfangreiche Ausarbeitungen einen für den Sachverhaltsbeurteilung notwendigen Einblick zu gewinnen, als zu gering. Die Aussage in der Niederschrift zu TZ 1 " ... nach Durchsicht der im Rahmen der Schlussbesprechung vorgelegten Detailunterlagen, ergibt sich nach Ansicht der Betriebsprüfung keine Änderung gegenüber dem Besprechungsprogramm hinsichtlich steuerlicher Wertung des Sachverhaltes. Aus den Darlegungen des geprüften Unternehmers und der nachträglich vorgelegten Unterlagen kann ebenfalls nicht auf eine, einem Fremdvergleich entsprechende Vorgangsweise geschlossen werden. ... " würde ebenfalls die im Vorsatz aufgestellte Vermutung unterstreichen.

f) Vergabe des Auftrages an den Betrieb der Bw.:

Bei den Aufgabenstellungen, die die Berufungswerberin übernommen hätte und bei diesen Themen bedürfe es permanenter Kontakte und Diskussionen, 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 Steuerpflichtige hätte bei der Weitergabe dieser Aufgaben an ein Unternehmen ungleich viel mehr Zeit investieren müssen, da permanente Terminabstimmungen und Fahrzeiten dazu gekommen wären. Es sei deshalb auch noch der Wert der Arbeitszeit des Steuerpflichtigen 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 Steuerpflichtige hätte während der Schlussbesprechung seinerseits konkrete Beispiele über von ihm abgewinkelte Projekte berichtet. Das Honorar dafür hätte sich bei diesen Aufträgen nach wirtschaftlich messbaren Größen bemessen. Diese Argumente seien für die Beurteilung offensichtlich in keiner Weise herangezogen worden.

2) Rückstellung für Fremdarbeit Sohn:

Auch hier sei von der Betriebsprüfung argumentiert worden, dass keine schriftlichen Unterlagen vorgelegt werden hätten können. Zu diesen Punkt sei überhaupt nicht nach schriftlichen Unterlagen gefragt worden.

Außerdem sei von der Berufungswerberin sofort angeboten worden, schriftliche Unterlagen beizubringen, was mit dem Hinweis darauf, dass die offenen Punkte zusammengestellt und bei einer Schlussbesprechung geklärt werden könnten, abgelehnt worden sei.

Folgende Leistungen seien vom Sohn erbracht worden:

- Auswahl und Priorisierung der Innovationsvorhaben
- Mitentscheidung bei der Make or Buy Entscheidungen
- Recherche bei Lieferanten über Liefermöglichkeiten
- Vorbereitung des Projektes "Messwerte" und Auswahl eines geeigneten

Kooperationspartners für dieses Projekt

- Begleitung des Projektes "Messwerte"
- Begleitung der wichtigsten Innovationsvorgaben

Diese Leistungen seien von deutlich anderer Art als die sonstigen Tätigkeiten vom Sohn.

Während er in seiner Eigenschaft als Angestellter Bearbeitungs- und Montagearbeiten, das Zusammenstellen und Absenken von Kundenaufträgen und die Entgegennahme von Lieferungen leiste, würde es bei den hier geleisteten Arbeiten um Produktinnovationen gehen.

3) Testaufwand für Volleyballsysteme in der Türkei

Die Volleyballsysteme, die von M-Sport nach eigener Konstruktion und eigenem Design (geschützte Marke S.) hergestellt und verkauft wurden, seien keine Billigprodukte. Sie seien als Qualitätsprodukte am Markt platziert worden. Auch im Logo werde auf diese Tatsache hingewiesen (Quality Equipment for Outdoor Volleyball). Nach dem es zu unterschiedlichen

Teilen der Volleyballsysteme Reklamationen gegeben hätte und weil es auch dem Qualitätsgrundsatz von S. entspreche, mit neuen Ideen einen Konkurrenzvorteil zu gewinnen, seien die Testwochen in den beiden Jahren 2000 und 2001 durchgeführt worden. Dass dafür in mehreren Jahren insgesamt zwei Wochen investiert worden seien, erscheine nach Meinung der Berufungswerberin eher ein notwendiges Minimum. Das im Anschluss an die Praxistests durchgeführte Projekt "Messwerte", welches gemeinsam mit der technischen Universität Wien abgewickelt worden sei, hätte vergleichsweise deutlich höhere Kosten verursacht und bei weitem nicht eine solche Fülle vom praktischen verwertbaren Ergebnissen ermöglicht.

Die Ausrüstung für das Beachvolleyballspiel, das – wie schon der Name sagt – hauptsächlich am Meeresstrand (Sandstrand) gespielt werde, müsse auch am Sandstrand getestet werden. Dafür würden nicht viele Länder in Frage kommen. Bei einem Versuch vor mehreren Jahren in Italien sei die Berufungswerberin wegen des Diebstahrisikos gewarnt worden und hätte die Anlage entweder ständig bewachen oder aufwendig ab- und wieder aufbauen müssen. Außerdem wäre eine Testwoche in Italien, Frankreich, Spanien, Portugal oder Griechenland sicher nicht billiger gewesen. Ein Test in Deutschland, Holland oder Skandinavien ebenso, dort komme außerdem ein deutlich höheres Wetterrisiko zum Tragen. In Kroatien und Slowenien gäbe es keine geeigneten Sandstrände. Diese Argumente seien bereits in der Schlussbesprechung vorgebracht worden. Im Übrigen seien diese Testreisen aus Kostengründen sogar als Pauschalreisen gebucht worden.

Seitens der Betriebsprüfung sei argumentiert worden, dass eine betriebliche Veranlassung nicht nachgewiesen worden sei (warum in der Türkei, mit wem, welche Firmen nahmen teil, Dokumentation des Reiseprogrammes) und dass sich kein Verkaufserfolg ergeben hätte. Dem sei entgegen zu halten, dass das Reiseprogramm sehr wohl dokumentiert worden sei. Die entsprechenden Unterlagen seien der Betriebsprüfung auch zur Verfügung gestellt worden. Weiters sei von Seiten der Betriebsprüfung immer wieder die Bekanntgabe von teilnehmenden oder kontaktierten Firmen eingefordert worden. Es hätte auch keinen Grund gegeben, irgendwelche Firmen teilnehmen zu lassen, da es sich um keine Vertriebsreise gehandelt hätte. Ebenso ziele die Aussage, dass es keinen Verkaufserfolg gegeben hätte, ins Leere. Welche Tests durchgeführt und welche Entscheidungen und Innovationsprojekte daraus abgeleitet worden seien, werde wie folgt beschrieben:

Darstellung der Tests bei den Testwochen in den Jahren 2000 und 2001 (zusammengefasst):

- Belastbarkeit und Haltbarkeit der Bodenanker
- Belastbarkeit der Sandanker
- Clamcleats
- Untersuchungen und Tests der Ständerrohre
- Belastbarkeit und Haltbarkeit von Ringschrauben, Ringmuttern, Flaschenzug, Karabiner von

verschiedenen Lieferanten

- Untersuchungen von notwendiger Größe der Bodenplatten
- Überprüfung der Dehnung unterschiedlicher Ständerseile
- Spannbarkeit unterschiedlicher Netze
- Tests von verschiedenen Randbegrenzungen

Aus diesen Tests bei den Testwochen seien verschiedenste Ergebnisse und Schlussfolgerungen gewonnen worden.

Bei diesen Testwochen seien die praktische Handhabung der Systeme geprüft worden. Die Erfahrungswerte seien dokumentiert und in weiterer Folge technischen Labortests in Zusammenhang mit der TU-Wien unterzogen worden. Der umfangreiche Bericht der TU-Wien sei der Betriebsprüfung vorgelegt worden. Sowohl die praktischen Handhabungsprüfungen, als auch die technischen Labortests, würden in die Produktweiterentwicklung und Produktinnovation einfließen.

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

Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung:

Mit Datum 25. Juli 2003 wurde folgende Stellungnahme zur Berufung vom 15. Mai 2003 seitens der Betriebsprüfung verfasst:

1) Honorare an Dritte:

(Sachverhaltsdarstellung siehe TZ 1 Besprechungsprogramm und Niederschrift über die Schlussbesprechung und Besprechungsprogramm zu BP Dr. M):

Im Zusammenhang mit den Feststellungen laut TZ 1 Besprechungsprogramm des Gatten der Bw. seien von der Betriebsprüfung die im Rahmen der Gewinnermittlung für den Handel mit Sportartikel erklärten Honorareinnahmen in Höhe von **956.999,67 ATS** (exklusive USt) gekürzt worden, weil die Kriterien für eine Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen nach Ansicht der Betriebsprüfung nicht erfüllt worden seien und im Hinblick auf das Gesamtbild der Feststellung die Vermutung nahe liege, dass mit der Honorarverrechnung bloß eine Progressionsminderung bewirkt werden hätte sollen. Auf den gegenständlichen Honorarabrechnungen würden jeweils nicht detailliert aufgegliederte Pauschalhonorare für einen längeren Zeitraum für Leistungen der Berufungswerberin im Zusammenhang mit der selbständigen Tätigkeit ihres Ehegatten aufscheinen (verrechnetes Honorar laut Honorarnote 1 **1.068.000,00 ATS inklusive USt** für Leistungen vom 1.2.2001-14.12.2001, laut Honorarnote 2 **80.000,00 ATS inklusive USt** für Leistungen 3,9,10 und 11/2001). Ausführliche Stellungnahme zu diesen Punkt siehe Punkt der Stellungnahme zur Berufung Dr. Alfred M..

Im Folgenden die Stellungnahme des Betriebsprüfers zur Berufung des Gatten der Bw. (in Kursivschrift):

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 14.1.2003 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 die 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 zutrefte, 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 Auftragserteilung 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 Betriebspsychologie/Management etc. würden Unterlagen von der WU-Wien (in Kopie) darstellen, auf denen in einem Fall unter anderem auch ein Vermerk der Tochter Olivia 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 Auftragserteilungen 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 1.11). 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 stichhältig. 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) Rückstellung für Fremdarbeit Sohn:

Der Sachverhalt sei laut TZ 3 des Besprechungsprogrammes vom 24. Februar 2003 dargestellt.

Festzustellen sei, dass bereits im Rahmen der Prüfung um eine Sachverhaltsdarstellung und die Beibringung von eventuell schriftlichen Unterlagen darüber ersucht worden sei. Weiters sei

die Berufungswerberin bereits anlässlich der Betriebsbesichtigung am 14. Jänner 2003 diesbezüglich befragt worden und hätte mitgeteilt, dass es sich um besondere Leistungen handle, die Ihr Sohn für Ihren Betrieb erbracht hätte. Unterlagen darüber seien nicht vorhanden. Die in der Berufung aufgestellte Behauptung, dass von der Berufungswerberin sofort angeboten worden sei, schriftliche Unterlagen beizubringen, würde nicht den Tatsachen entsprechen. Vielmehr sei der Prüfer laufend terminmäßig getröstet worden, sodass letztendlich nur die Möglichkeit bestanden hätte, zum Sachverhalt anlässlich der Schlussbesprechung den Ehegatten zu befragen, da die Berufungsweberin selbst zur Schlussbesprechung nicht erschienen sei. Eine gegenüber dem Besprechungsprogramm andere Beurteilung der Feststellung sei auch durch ein anlässlich der Schlussbesprechung vorgelegtes technisches Gutachten der TUA-Wien betreffend Volleyballeinrichtungen nicht vorzunehmen gewesen. Laut Darstellung des Gatten der Bw. hätte die Rückstellung bzw. der Aufwand einen Zusammenhang mit einem Projekt, welches über die TUA-Wien abgewickelt worden sei und aus dem auch das gegenständliche Gutachten resultiere. Bei diesem Projekt hätte der Sohn Pascal mitgewirkt. Beweismaterial bzw. Unterlagen aus denen Umfang und Qualität der Mitwirkung des Sohnes abzuleiten sei, hätten bis heute nicht vorgelegt werden können. Weiters sei ungeklärt, aus welchen Komponenten sich der offenbar erst im Rahmen der Bilanzierung geschätzte Rückstellungsbetrag von 40.000,00 ATS zusammensetze, da auch darüber keine Unterlagen vorliegen würden. Anlässlich der Schlussbesprechung sei mitgeteilt worden, dass die Honorarabrechnung im darauf folgenden Jahr 2002 gelegt worden sei. Der angekündigten Vorlage der Honorarabrechnung sei bis heute nicht entsprochen worden und es sei weiters die Frage offen, warum die Honorarabrechnung erst im Jahr 2002 erfolgt sei. Festzustellen sei, dass in diesem Zusammenhang ein schriftlicher Werkvertrag bzw. nachvollziehbare konkrete Vereinbarungen nicht vorliegen würden.

Abgesehen davon, dass nach Ansicht der Betriebsprüfung auf Grund der Feststellungen die Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung dieses angeblichen Vertrages mit dem Sohn Pascal, der im übrigen sowohl bei der Berufungswerberin als auch beim Gatten zusätzlich im Rahmen eines Dienstverhältnisses beschäftigt gewesen sei, fehlen, bleibe offen, warum diese behaupteten Tätigkeiten nicht im Rahmen des Dienstverhältnisses abgegolten sein sollten. Da es für die nicht regelmäßigen Dienstzeiten und tatsächlichen Tätigkeiten im Rahmen der Dienstverhältnisse ebenfalls keine Aufzeichnungen gäbe, sei eine Abgrenzung jedenfalls nicht nachvollziehbar. Die Dienstverhältnisse seien bisher steuerlich anerkannt worden, wären jedoch auch auf Grund der durch die Berufung aufgezeichneten Sachlage genauso diskussionswürdig.

Dass der Sohn Pascal auch im Rahmen eines Werkvertrages für das gegenständliche Projekt tätig gewesen wäre, sei in der Niederschrift von 14. Jänner 2003 seitens der

Berufungswerberin nicht erwähnt worden. Weiters sei im Rahmen der Schlussbesprechung seitens des Gatten der Bw. im Zusammenhang lediglich die Mitwirkung des Sohnes bei dem Projekt bzw. Gutachten TUA-Wien erwähnt worden, von den weiteren in der Berufung angeführten Leistungen sei nicht die Rede gewesen.

3) Prüf- und Testaufwand Volleyballsysteme in der Türkei:

Zu den Feststellungen werde auf Tz 4 des Besprechungsprogrammes und der Niederschrift über die Schlussbesprechung verwiesen. Grundvoraussetzung für die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für Auslandsreisen sei die berufliche Veranlassung der Reise. Keine berufliche Veranlassung liege vor, wenn die Reise nicht ausschließlich durch den Beruf veranlasst und die Möglichkeit eines privaten Reisezweckes nicht nahezu ausgeschlossen sei. Unbestritten ist, wie auch aus den vorgelegten Reiseunterlagen hervorgeht, dass der Ehegatte und Kinder der Berufungswerberin an den Reisen teilgenommen hätten. Eine wesentliche private Veranlassung sei auch dadurch dokumentiert, dass nicht für alle Kinder die Kosten geltend gemacht worden seien bzw. dass für 2001 insgesamt 50 % der Kosten als Betriebsausgaben geltend gemacht worden seien. Auch der vorgelegte, von der Berufungswerberin erstellte Bericht betreffend die Reise im Jahr 2000 erscheine nicht geeignet, dass eine private Veranlassung nahe zu ausgeschlossen gewesen wäre. Die angeführten, jedoch nicht aufgegliederten Tätigkeitszeiten im Zusammenhang mit dem Volleyballsystem am Strand, die laut Aufstellung an einigen Tagen zirka 10 Stunden gedauert hätten, seien im übrigen nicht geeignet eine rückwirkende betriebliche Veranlassung darzutun. Ballspiele am Strand würden üblicherweise auch im Urlaub praktiziert (und sogar angeboten).

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

Mit Datum 28. Juli 2003 wurde gegenständliche Stellungnahme des Betriebsprüfers der Berufungswerberin zur Kenntnisnahme übermittelt.

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

Mit Eingabe vom 16. Mai 2006 wurde die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme an Einkommensteuer 2000 und 2001 zurückgezogen.

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 Gatte der Bw. (Gatte), ihr Steuerberater

(Stb), die Vertreterin des Finanzamtes (FA), der damalige Betriebsprüfer, der Referent (R) sowie ein Schriftführer anwesend. Die Bw. war nicht anwesend. Bei diesem Erörterungsgespräch wurden sowohl Sachverhalte in Bezug auf die Berufung des Gatten der Bw. als auch Sachverhalte in Bezug auf die gegenständliche Berufung besprochen. Um einen Gesamtüberblick zu bewahren, werden auch tw. Sachverhalte des Berufungsverfahrens des Gatten wiedergegeben.

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 Berufung von Dr. Alfred M.:

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

Gatte.: *Ich bin nur mehr als Unternehmensberater und Trainer tätig.*

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

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

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

Gatte: *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 Olivia die Arbeiten getätigt 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?*

Gatte: 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.

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

Gatte: 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?

Gatte: 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?

Gatte: Für die Honorarnote 1 ja.

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

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

Stb.: In der Honorarnote wurden 6 Teilprojekte abgerechnet. Im vornhinein 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.

Gatte: 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 größtenteils den Bereich Verpacken, Zusammenbauen, im Bereich Sporthandel umfasst. Bisher wurde nicht erwähnt, dass sie auch in diesem Bereich tätig gewesen seien.

Gatte: 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.

Gatte: 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?

Gatte: 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?

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

Hinzuweisen ist darauf, dass keineswegs ein Pauschalhonorar vereinbart wurde, das 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.

c) Dienstverhältnis Dr. Alfred M. mit seiner Gattin Elisabeth M.

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

Gatte: Es gibt keinen Dienstvertrag sondern Dienstzettel sowie Zeitaufzeichnungen.

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

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

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

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

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

Gatte: 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?

Gatte: Ja und auch vor dem Zeitraum 1999.

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

Gatte: Zum überwiegenden Teil in meinem Büro.

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

Gatte: 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?

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

Erörterung der Berufung von Elisabeth M.:

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

Gatte: 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 Elisabeth M. und Herrn Dr. Alfred M.
- b) Auslandsreisen Familie M. in die Türkei (Prüf- und Testaufwand)
- c) Fremdarbeit Sohn Pascal (Rückstellung)
- d) Dienstverhältnis zwischen Elisabeth M. und Dr. Alfred M.
- e) Dienstverhältnisse zwischen Elisabeth M. und ihren Kindern

a) Auftragsverhältnis zwischen Herrn Dr. Alfred M. und Frau Elisabeth M. (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 Olivia.

R: Welchen Zweck sollten diese Reisen erfüllen?

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?

Gatte: 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 (Elisabeth M., 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?

Gatte: Schriftliche Vereinbarungen hat es nicht gegeben.

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

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

Der Sohn arbeitete mit verschiedenen Instituten (TU Wien, FH Wels ...) 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 Elisabeth M. und Dr. Alfred M.:

R: Gibt es hierzu einen Dienstvertrag? Fragen wie oben

e) Dienstverhältnisse zwischen Frau Elisabeth M. und ihren Kindern:

1999: Kathrin, Sophia, Olivia

2000: Kathrin, Alice, Olivia, Pascal

2001: Alice, Olivia, 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?

Gatte 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 Bw. und dem Gatten übergeben (7 Hängeregistraturboxen sowie 4 Ordner und Aktenhefte). Der Inhalt dieser Unterlagen wird im Folgenden nun auszugsweise dargestellt. Nach Angaben des Gatten der 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 Olivia"*)
- 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 Leuchttift. 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

Nach dem Erörterungstermin wurden weiters Unterlagen im Zusammenhang mit dem Projekt Messwerte etc. vorgelegt.

Ebenso der Bericht der Technischen Versuchs- und Forschungsanstalt Technische Universität Wien (TVFA TU Wien) über die Seilspannkraft- und Dehnungsmessungen an drei Volleyballnetzsystemen der Fa. M. Sport.

Die Messungen seien am 4., 11. und 12. September 2002 durchgeführt worden. Während der Messungen sei der Sohn Pascal anwesend gewesen.

Nach Auskunft des Gatten der Bw. hätte der Sohn Anweisungen über die durchzuführenden Messungen gegeben.

Vorgelegt wurde weiters eine Kopie eines Kontoauszuges aus dem ersichtlich ist, dass mit Datum 29. Juli 2004 ein Betrag von 2.906,91 € (40.000,00 ATS) überwiesen wurde. Die späte Überweisung wurde damit begründet, dass die 40.000,00 ATS bezahlt werden sollten, wenn das Projekt "Messwerte" zu brauchbaren Ergebnissen für das zukünftige Volleyballsystem geführt hätte. Da die endgültige Übermittlung des Datenmaterials auf Diskette von der TU Wien längere Zeit in Anspruch genommen hätte und die Brauchbarkeit der Ergebnisse auch noch fraglich gewesen sei, sei der Betrag erst im Juli 2004 auf das Konto des Sohnes überwiesen worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Da im Erörterungsgespräch auf die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung verzichtet wurde, erfolgt die Berufungsentscheidung ohne 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 Einkunftserzielung 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 Einkünfteerzielung 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 Bw. hat lt. Berufungsschrift für den Gatten Know-how Grundlagen erarbeitet. Der Gatte 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.*

Die 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 die Abrechnungen im Voraus 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 Bw. zu ihrem Gatten keine schriftlichen Vereinbarungen gab, gab die 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 zugedachten Beträgen zumindest einer niedrigeren Progression unterliegen.

Grenzsteuersatz Gatte 2001: 50%

Grenzsteuersatz Bw. 2001: 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 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 die 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 Gatte 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 Gatte Bw. schon – offensichtlich zufrieden stellend – tätig gewesen ist.

Beispielhaft werden hier die Firma W bzw. e genannt.

Richtig ist, dass es sich hier im Wesentlichen um Pauschalvereinbarungen gehandelt hat, allerdings wurde z.B. bei der Fa. W 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 Gatten der 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 Gatte der Bw. wollte Beispiele 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 Bw. nicht verfasst. Es wurden lediglich Recherchen, Untersuchungen, Befragungen etc. durchgeführt, mit tw. sehr dürtigen Anmerkungen (Leuchtstift). Dass diese Tätigkeiten ein Honorar im Ausmaß von 10.000,-- ATS rechtfertigen sollen, kann hier nicht erkannt werden. Bei den oben angeführten Aufträgen des Gatten der 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 Gatten der 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 größtenteils Kopien der WU Wien bzw. Uni Wien.

Der Inhalt der vorgelegten Karteiordner weist Inhalte von sehr allgemeinem Charakter auf. 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 Bw. 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 Gatten der Bw. die Kopierarbeiten durchgeführt haben oder dass es Kopien für eigene Studienzwecke sind.

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

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

Warum beauftragte der Gatte gerade die Bw. 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 Olivia, wie der Betriebsprüfer fälschlicherweise angeführt hat) im berufsgegenständlichen 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 Bw. dem Gatten 10.000,00 ATS für einen Beratertag verrechnet. Auch wenn derartige Honorare möglicherweise im Bereich der Unternehmensberatung üblich sind, so ist doch zu Bedenken, dass die Bw. 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 Gatte der Bw. an, dass die Bw. 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.

Die 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 Gatten 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 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 der Bw. und ihrem Gatten 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 im Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wurden hier keiner Untersuchung vorgenommen. Dieser Punkt sowie die Leistungsbeziehungen zu den Kindern wurden im Zuge der Schlussbesprechung fallen gelassen.

Rückstellung für Fremdarbeit Sohn:

Für die Beurteilung der Leistungsbeziehungen zwischen der Bw. und ihrem Sohn, gelten dieselben Anforderungen wie für die Leistungsbeziehungen zwischen der Bw. und ihrem Gatten.

Auch bei der Leistungsbeziehung zum Sohn im Rahmen der hier streitgegenständlichen Tätigkeit, gibt es keinerlei konkreten schriftlichen Verträge und Abmachungen.

Die oben angeführten rechtlichen Ausführungen gelten auch für die Leistungsbeziehungen zwischen Mutter (Bw.) und Sohn.

Anzumerken ist hierzu, dass im Jahr 2001 lediglich eine Rückstellung eingebucht wurde. Die tatsächliche Rechnungslegung sei erst im Jahr 2002 erfolgt. Eine diesbezügliche Rechnung wurde bis zum jetzigen Zeitpunkt trotz Aufforderung nicht vorgelegt. Auch im Erörterungsgespräch wurde nochmals um Vorlage sämtlicher schriftlich festgehaltenen Vereinbarungen ersucht.

Weiters ist zu erwähnen, dass die tatsächliche Bezahlung erst am 29. Juli 2004 (!) erfolgt ist. Die Messungen an denen der Sohn anwesend war, wurden am 4., 11. und am 12. September 2002 durchgeführt. Der diesbezügliche Bericht datiert vom 10. März 2003 (samt Beilagen: 62 Seiten + 1 CD).

Der Anmerkung, dass die Ergebnisse von der TU Wien längere Zeit in Anspruch genommen hätten und somit der Betrag erst im Juli 2004 überwiesen wurde, kann hier nicht gefolgt werden. Auch bei dieser Vorgangsweise kann keinerlei Fremdüblichkeit erkannt werden.

Nochmals eine Zusammenfassung der wesentlichen Entscheidungspunkte:

- keine schriftliche Auftragserteilung
- keine schriftlichen Details über die Leistungsvereinbarungen/-inhalte
- keine schriftlichen Leistungsnachweise des Sohnes
- Leistungserbringung im Jahr 2001; lt. Bericht der TU Wien wurden die Messungen an denen der Sohn teilgenommen hat, im September 2002 durchgeführt
- Rechnungslegung im Jahr 2002 (Rechnung wurde tatsächlich nie vorgelegt); Bezahlung erfolgte im Juli 2004.

Auch in diesem Zusammenhang hat es keinerlei Abmachungen über den Zahlungsmodus, über Leistungsnachweis u.ä. gegeben. Äußerst fremdunüblich ist auch die verspätete Rechnungslegung durch den Sohn.

Zu erwähnen ist in diesem Zusammenhang weiters, dass der Sohn diese Einnahmen gegenüber den Steuerbehörden nicht erklärt hat (Steuererklärungspflicht gem.

§ 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988).

Bei Werkverträgen ist es geboten, die Leistungen exakt zu umschreiben und den Leistungszeitpunkt sowie das vereinbarte Entgelt ausreichend zu konkretisieren. Bei diesem Vertragsverhältnis liegt also jedenfalls eine mangelnde Publizität vor.

Auch die vorgelegten Unterlagen (Bericht der TVFA TU Wien) geben keine Aufschlüsse über die tatsächliche Tätigkeit des Sohnes bei diesem Projekt. Es wurde lediglich erwähnt, dass der Sohn während den Messungen anwesend war.

Bei der hier gewählten Vorgangsweise ist jedenfalls nicht ersichtlich und nachgewiesen, dass diese Tätigkeiten nicht durch das bestehende Dienstverhältnis zur Bw. abgedeckt gewesen seien bzw. ob diese Tätigkeiten tatsächlich vom Sohn der Bw. ausgeübt worden seien.

In Anlehnung an diese Darstellungen und die oben (Berufungspunkt Honorare Dritte) angeführten rechtlichen Ausführungen war diesem Berufungspunkt der Erfolg zu versagen.

Prüf- und Testaufwand (Türkei):

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.

Bei diesen Reisen ist die beinahe ausschließliche berufliche/betriebliche Bedingtheit keinesfalls gegeben. Für die zwei Reisen wurden jeweils von der Bw. selbst nicht die gesamten Kosten geltend gemacht:

2000: nicht alle Kinder

2001: nur 50% der Kosten

Allein schon diese Vorgangsweise weist auf eine gemischte Veranlassung der Reise hin (gemischt hinsichtlich betrieblich/beruflich und privat).

Die vorgelegten Berichte (Anm.: welche erst im Zuge der Schlussbesprechung vorgelegt wurden) geben den Reisen ebenfalls keinen Charakter von ausschließlich betrieblich/beruflich veranlassten Reisen.

Das Testen von Materialien (im Wesentlichen durch Spielen) lässt keine Trennung vom Privatbereich zu.

Volleyball wird von sehr vielen Touristen gespielt. Auch wenn im gegenständlich zu beurteilenden Fall nicht das Spielen an sich im Vordergrund gestanden sein mag, so ist eine private Mitveranlassung (Freude am Spiel, ...) zumindest nicht ausgeschlossen.

Aufgrund der durch die Rechtsprechung entwickelten strengen Anforderungen für die Anerkennung derartiger Reisen, ist der gesamte Betrag der Privatsphäre zuzurechnen. Eine Aufteilung des Gesamtbetrages ist nicht zulässig.

Da bereits diese Ausführungen (private Mitveranlassung ist nicht ausgeschlossen) zur eindeutigen steuerlichen Nichtanerkennung dieser Reisen führte, wurde auf die möglicherweise gemachten neuen Erkenntnisse in Bezug auf die Volleyballsysteme nicht weiter eingegangen.

Linz, am 10. August 2006