



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Feldkirch
Senat 1

GZ. RV/0087-F/05

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw,Adresse, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer 2000 und 2001 entschieden:

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 2000 wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 8. Februar 2005 Folge gegeben.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer 2001 wird teilweise Folge gegeben. Der Bescheid (Berufungsvorentscheidung) wird abgeändert:

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen (in S und €):

zu versteuerndes Einkommen 2001	780.445,00 S	56.717,15 €
Einkommensteuer 2001 (Gutschrift)	- 17.683,00 S	- 1.285,07 €
bisher festgesetzte Steuer laut Berufungsvorentscheidung		298,61 €
Abgabengutschrift laut BE		1.583,68 €

Bezüglich der Berechnung der Höhe des zu versteuernden Einkommens und der darauf entfallenden Einkommensteuer 2001 wird auf die Begründung zur Berufungsentscheidung verwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) hat in den Streitjahren 2000 und 2001 neben Einkünften aus seiner nichtselbständigen Tätigkeit als Universitätsprofessor an der xx Universität X Einkünfte aus selbständiger Arbeit (aus der Verwertung von Patenten, Prüfungsgebühr 2000) erklärt.

In den Jahren 1997 bis 2001 wurden bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit nachstehend angeführte Beträge unter dem Titel „*Subhonorare*“ an die Schwester A (im Weiteren kurz A genannt) bzw. an seine Nichte B (im Weiteren kurz B genannt) als Betriebsausgaben geltend gemacht:

	1997	1998	1999	2000	2001
A	10.000,00 S		13.300,00 S	45.600,00 S	45.600,00 S
B	28.000,00 S	10.000,00 S	10.000,00 S	10.000,00 S	10.000,00 S

Im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit hat der Bw für das Jahr 2001 u.a. Reisekosten im Gesamtbetrag von 45.313,96 S, Aufwendungen für ein zweiteiliges Seminar am Institut für „*Ganzheitliches Hören*“ im Betrag von 9.864,80 S (Teil I) bzw. von 5.282,80 S (Teil II) sowie Kosten für ein „*Sprachtraining*“ (GN) im Betrag vom 14.700,00 S als Werbungskosten geltend gemacht.

Mit Vorhalt vom 19. Dezember 2001 (für die Jahre 1997 bis 2000) wurde der Bw vom Finanzamt aufgefordert, bezüglich der „*Subhonorare*“ im Hinblick auf die Grundsätze zur Mitarbeit von nahen Angehörigen „*Stundenaufzeichnungen der getätigten Arbeiten, eventuell vorhandene Arbeits-/Dienstleistungsverträge sowie die Belege über den tatsächlichen Geldfluss an A und B vorzulegen*.“

In der Vorhaltsbeantwortung vom 26.2.2002 wurde zu den Subhonoraren der Jahre 1997 bis 2000 Folgendes ausgeführt:

„Frau A war Sekretärin und arbeitet mit im Labor für Materialwissenschaften. Sie hat alle Briefe, Dokumente, Rechnungen, Formulare usw. geschrieben bzw. ausgefüllt. Auch hat sie Forschungsberichte für mich getippt. Frau A musste Artikel von Zeitschriften, Patenten, wissenschaftlichen Unterlagen, Briefe usw. kopieren und ordnen. Sie hat auch bei der Ausarbeitung von Berichten mitgeholfen (z.B. Beschriftungen von Bildern und Fotos, Herstellung von Zeichnungen mit dem Computer usw.). Frau A war zuständig für meine Post, z.B. Post erledigen, Pakete für Proben versenden usw. Ebenso war Frau A zuständig für den Telefon-dienst, wenn ich nicht in xxx war. Von Frau A sind alle buchhalterischen Arbeiten durchgeführt worden. Das sind z.B. Erledigungen für das Finanzamt, Erstellung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, Sammeln aller Rechnungen für die Einkommensteuererstellung, Geldüberweisungen usw.“

Diese Arbeiten sind von Frau A bei freier Zeiteinteilung durchgeführt worden, insbesondere dann, wenn ich nicht in xxx war. In einigen Fällen musste Frau A bestimmte Termine einhalten.

Die Arbeitsstunden pro Jahr wurden von Frau A zusammengerechnet. Der Arbeitsaufwand in den Jahren 1997 bis 2000 betrug ca. 250 bis 280 Stunden pro Jahr. Durchschnittlich wären dies 20 Stunden pro Monat. Im Jahr 1998 war Frau A bei mir als Sekretärin nicht tätig, da sie Probleme mit der Scheidung hatte. In den Jahren 1999 bis 2001 hat Frau A wieder als Sekretärin mitgearbeitet. Aufgrund der neuen finanziellen Situation von Frau A habe ich den Stundenlohn auf 200 S festgesetzt (d.h. 19 Std. Arbeitszeit pro Monat = 3.800,00 S). Auch wurde Frau A bei der Gebietskrankenkasse angemeldet. Nach dem Jahr 1999 wurden die Arbeitszeiten von Frau A geändert. Jeden Montag arbeitet Frau A ca. 2,5 Std. (Post, Erledigungen, Telefonate, Schreitarbeiten, Mitarbeit an Projektarbeiten). Die restlichen 2,5 Std. pro Woche - bei freier Zeiteinteilung - erledigte Frau A die oben angeführten Arbeiten."

Zu den an B gezahlten "Subhonoraren" (jeweils 10.000 S für 2000 und 2001) wurde Folgendes mitgeteilt:

"Frau B hat Medizin an der Universität studiert. Sie hat im Rahmen mehrerer Ferialpraktika im Labor für Materialwissenschaften gearbeitet. Die Zeiten waren: Juli, August und September bzw. auch Februar (Ferialzeiten).

Tätigkeit: Durchführen von Experimenten, Bestimmung von Messwerten, Ausarbeiten von Protokollen und Forschungsberichten, graphische Gestaltung von Zeichnungen und Bildern (durchgeführt mit Computern).

Zeitaufwand: im Allgemeinen sind es 40 Std. pro Woche. Oft bei Experimenten, Versuchen und Messungen laufen diese über die Nacht und daher wird den Studenten freie Zeiteinteilung gewährt.

Finanzieller Aufwand: Für ein Praktikum werden 10.000,00 S als Pauschalbetrag fixiert. Bei schmutziger Arbeit wird der Pauschalbetrag auf bis zu 20.000,00 S erhöht.

Kleidung/Zimmer: Besondere Kleider werden üblicherweise vom Studenten besorgt; bei schmutziger Arbeit wird dies vom Dienstgeber bezahlt. Bei mehrmonatigen Praktika wird dem Studenten ein finanzieller Beitrag für das Zimmer vergütet.

Reisekosten: Bei einem Praktikum, das nur einen Monat dauert, werden keine Reisekosten bezahlt. Geht aber das Praktikum über mehrere Monate, so können die Reisekosten bezahlt werden (z.B. Fahrt zu Heimatort).

Im Labor für Materialwissenschaften hat Frau B an Implantaten (Zähne, Beinbruch) gearbeitet. Ich habe eine patentfähige Idee bei diesen Versuchen angewandt; das Patent ist jedoch noch nicht bewilligt. Als Beilage finden Sie eine Kopie der ersten Seite einer Publikation über Implantate, das nach der Bewilligung des Patentes zu Patentgebühren führen wird. Der Geldfluss von Frau B ist aus den Beilagen zu ersehen.

Im Schreiben vom 10. Dezember 2002 hat Frau A ihr "Tätigkeitsgebiet" wie folgt beschrieben:

"Telefonate mit Geschäftspartnern und Studenten (insbesondere Terminvereinbarungen, Anfragen und Auskünfte); Erledigung der Post; Durchführung von Überweisungen; Schriftverkehr (mit Geschäftspartnern, Behörden, Universität usw.); diverse Einkäufe getätigt (Arbeitsmittel); diverse Fahrten zu Geschäftspartnern."

Aus der vorgelegten Anmeldung zur Österreichischen Sozialversicherung (Eingang bei SV am 15. Nov. 1999), wonach diese ab 1.12.1999 als "Bürohilfe" beim Bw. beschäftigt sei, geht eine durchschnittliche Beschäftigung von wöchentlich 4 Tagen je 2 Stunden hervor.

Im Einkommensteuerbescheid 2000 und 2001 hat das Finanzamt die „*Subhonorare*“ nicht als Betriebsausgaben anerkannt, und in jenem für 2001 überdies von den geltend gemachten Reisekosten lediglich einen Betrag von 2.366,00 S (*"Besuch des Gesteinhütten Kolloquium 2001 und Exkursion am 19.12.2001, Montan Universität Leoben"*), nicht aber die Aufwendungen für die Auslandsreisen als Werbungskosten berücksichtigt. Auch die Kosten für die Seminare *"Ganzheitliches Hören I und II"* sowie jene für das Sprachtraining GN wurden nicht als Werbungskosten berücksichtigt. Die „*Subhonorare*“ wurden auch in den Einkommensteuerbescheiden 1997 bis 1999 nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt.

In der gesonderten Begründung vom 13. Mai 2003 zu den Bescheiden für die Jahre 1997 bis 2001 wurde die Nichtberücksichtigung der *"Subhonorare"* damit begründet, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Dienstverträge zwischen nahen Angehörigen steuerlich nur insoweit anerkannt werden würden, als eine Entlohnung stattfinde, wie sie zwischen Fremden üblich sei. Da sich bei Dienstverhältnissen unter Fremden die Entlohnung nach Qualität und Quantität der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers richte, könne bei Dienstverhältnissen zwischen nahen Angehörigen nur die auch zwischen Fremden übliche Entlohnung als Betriebsausgabe anerkannt werden (§ 4 Abs. 4 EStG 1988), z.B. seien Entgeltzahlungen für ein ganzes Jahr oder pauschale Entgelte unter Familienfremden nicht üblich, genauso wie die Tragung von Aufwänden für die Zimmermiete und die Monatskarten der öffentlichen Verkehrsmittel durch den Arbeitgeber.

Die Seminarkosten und Aufwendungen für das Sprachtraining blieben im Wesentlichen mit dem Argument, es handle sich bei diesen Kursen um allgemein zugängliche und nicht speziell auf die Tätigkeit des Bw ausgerichtete, unberücksichtigt. Bei Bildungsmaßnahmen, die sowohl berufsspezifischen Bedürfnissen Rechnung tragen, als auch Bereiche der privaten Lebensführung betreffen würden, sei zur Berücksichtigung als Werbungskosten nicht nur eine berufliche Veranlassung, sondern auch eine berufliche Notwendigkeit erforderlich (LStR 2001, Rz 359).

Nach bescheidmäßiger Verlängerung der Berufungsfrist bis 16. Juli 2003 wurde gegen die Einkommensteuerbescheide 1997 bis 2001 fristgerecht Berufung erhoben. Die Berufung richtete sich gegen die Nichtanerkennung der *"Subhonorare"*, die nur teilweise Berücksichtigung der Kosten von *"Studienreisen"* sowie gegen die Nichtberücksichtigung der Seminar-kosten (Ganzheitliches Hören) und der Kosten des Sprachtrainings.

In Pkt. 2. der Begründung wurde zum Dienstverhältnis mit A ausgeführt:

"In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, dass eine pauschale Entlohnung nicht üblich sei und daher die Lohnaufwendungen an A nicht anerkannt werden können. Diese Begründung kann von mir nicht nachvollzogen werden. Frau A hat in den Jahren 1997 bis 1999 laut eigener Aussage jeweils maximal 250 bis 280 Stunden gearbeitet, wobei von mir nur jene Stunden (ca. 150) bezahlt wurden, die sie tatsächlich nachweisen konnte. Der Einfachheit halber habe ich mit Frau A dieselbe Vereinbarung getroffen, wie dies auch zwischen der Universität und Personen, die fallweise für die Universität tätig werden, üblich ist, nämlich, dass immer nach einer gewissen Zeit bzw. nach Abschluss eines Projektes abgerechnet wird. Eine monatliche Abrechnung hätte zu einem erheblichen Mehraufwand geführt. Tatsache ist jedenfalls, dass Frau A im entsprechenden Ausmaß für mich gearbeitet hat, und daher wie bei jedem Dritten auch ein Anspruch auf entsprechendes Entgelt besteht. Auch der Höhe nach ist das an Frau A bezahlte Entgelt jedenfalls fremdüblich (abgerechnet wurde ein Betrag von 65 – 75 S in den Jahren 1997 bis 1999, das Entgelt wurde absichtlich deswegen eher gering gehalten, da Frau A zu Hause arbeiten konnte und sich die Zeit im Wesentlichen selbst einteilen konnte). Da sich die Tätigkeit von Frau A schon im Laufe des Jahres 1999 wesentlich erhöht hat und Frau A auch noch Tätigkeiten übernommen hat, bei denen sie selbstständiger vorzugehen hatte, habe ich auf eine Anfrage bei der Gebietskrankenkasse hin die Auskunft erhalten, dass mit Sicherheit ein echtes Dienstverhältnis und nicht ein Werkvertrag zwischen Frau A und mir vorliegt. Ich habe daher Ende 1999 mit Frau A vereinbart, dass ich sie bei der Gebietskrankenkasse anmelden, um nicht im Nachhinein (sozialversicherungsrechtliche) Schwierigkeiten zu bekommen. Frau A ist seitdem als Dienstnehmerin bei mir beschäftigt und erhält ein Monatsgehalt von 3.800,00 S. Von Frau A wurden ab diesem Zeitpunkt auch genaue Stundenaufzeichnungen geführt, durch welche leicht nachgewiesen werden kann, dass sie entsprechend für mich tätig war und ist. Die Höhe des Entgelts entspricht auch in den Jahren 2000 und 2001 sowohl was Qualität als auch was Quantität der Arbeitsleistung betrifft, einer auch zwischen Fremden üblichen Entlohnung. Als Beilage erhalten Sie als Nachweis Überweisungsbelege betreffend das Jahre 2000 (Kopie Kontoauszug vom 3.11.2000 des Gehaltes Nr. 1) sowie Kopien der Aufzeichnungen über die Tätigkeit von Frau A (siehe z.B. Jahre 1999 Nr. 2, 2000 Nr. 3 und Nr. 4).

Der Vollständigkeit halber sei noch angeführt, dass im Jahr 2000 eine Prüfung durch die Gebietskrankenkasse (Herr M) angesetzt war und aus dieser Prüfung keine Beanstandungen (sowohl was Aufzeichnungen als auch Höhe des Gehaltes usw. betrifft) entstanden ist. Meines Erachtens sind daher sämtliche geforderten Voraussetzungen für die Anerkennung als Betriebsausgabe erfüllt. In diesem Zusammenhang wird noch darauf hingewiesen, dass eine im Familienrecht begründete Mitwirkungspflicht (wie zwischen Ehepartnern bzw. Eltern und Kindern) zwischen meiner Schwester und mir wohl nicht vorliegen kann. Art und Umfang der Tätigkeit sowie die Höhe des Entgelts war von vornherein nachvollziehbar festgelegt, und ein Dritter hätte für die Tätigkeit unter denselben Voraussetzungen dasselbe Gehalt erhalten. Hätte Frau A diese Tätigkeiten nicht für mich übernommen, wäre ich auf Grund der bei mir gegebenen Arbeitsüberlastung gezwungen gewesen, für die Durchführung der Tätigkeiten andere Personen in Anspruch zu nehmen."

Bezüglich der Zahlungen an B wurde darauf hingewiesen, dass sie für den Bw. nur unregelmäßig im Rahmen von Werkverträgen tätig gewesen sei. Sie habe die in den schon vorgelegten Rechnungen angeführten Tätigkeiten für ihn ausgeführt. Auch die Bezahlung von B entspreche einer fremdüblichen Entlohnung. Insbesondere das Argument, dass es nicht üblich sei, dass der Arbeitgeber Kosten von öffentlichen Verkehrsmitteln übernehme, könne er nicht nachvollziehen. Nach seiner Erfahrung sei es vielmehr so, dass derartige Kosten immer öfter vom Arbeitgeber getragen werden würden, um bei den Mitarbeitern die Benützung

öffentlicher Verkehrsmittel zu fördern. Nicht zuletzt könne der Arbeitgeber dadurch andere Kosten - z.B. Zurverfügungstellung von Parkplätzen - sparen. Tatsache sei jedenfalls, dass er mit Frau B vereinbart habe, dass sie für jedes Projekt ein Entgelt von 10.000,00 S erhalte, wobei von einer Tätigkeitsdauer von ca. einem Monat ausgegangen werde. Wie schon mitgeteilt, habe er zusätzlich zum oben angeführten Entgelt selbstverständlich noch die Kosten von Arbeitskleidung übernehmen müssen.

Diese Vorgangsweise werde üblicherweise bei derartigen Ferialtätigkeiten praktiziert, mehrere ihm bekannte Universitätsprofessoren hätten auf diese Art Ferialpraktikanten beschäftigt. Gerade die Tatsache, dass er dieselbe Vorgangsweise wie andere Steuerpflichtige gewählt habe, müsse als Nachweis der Fremdüblichkeit dienen. Wie Frau B dann schlussendlich das Entgelt verwendet habe, sei für ihn ohne Bedeutung, weshalb er gegen die von ihr gestellten Rechnungen (mit Aufschlüsselung auf verschiedene ihr entstandene Aufwendungen) auch keinen Einspruch erhoben habe.

Bezüglich der Seminare "*Ganzheitliches Hören*" und des absolvierten Sprachtrainings wurde in Pkt. 5. der Begründung ausgeführt, auf Grund des Universitätsorganisationsgesetzes sei es für Universitätsprofessoren obligatorisch, einen Teil der Vorlesungen in Englisch zu halten (UniStG § 10 (3)), weiters benötige er die Fremdsprache Englisch für die diversen Auslandsreisen, und letztendlich ergebe sich die Pflicht zur Beherrschung der englischen Sprache aus den Vorschriften der Studienkommission (UniStG § 81, Anlage 3). Die Seminare seien von ihm zur Verbesserung seiner Aussprache und Aneignung von Fachausdrücken aus den Bereichen Technik und Physik besucht worden. Es handle sich bei diesen Seminaren um eine auf seinen Beruf abgestimmte Weiterbildung, deren Notwendigkeit sich aus den obigen Ausführungen ergebe. Gemäß den Lohnsteuerrichtlinien würden Aufwendungen zum Erwerb von Fremdsprachenkenntnissen dann Werbungskosten darstellen, wenn auf Grund eines konkreten Nutzens für den Beruf von einer beruflichen Veranlassung auszugehen sei. Abzugsfähige Fortbildung liege somit vor, wenn auf den Beruf des Abgabepflichtigen abgestellte berufsspezifische Sprachkenntnisse vermittelt werden würden, oder wenn auf Grund der Erfordernisse im ausgeübten Beruf Sprachkenntnisse allgemeiner Natur erworben werden würden, die über einfache Grundkenntnisse hinausgehen würden. Da diese Voraussetzungen vorliegen würden, ersuche er um Anerkennung der Werbungskosten.

Hinsichtlich der Reisen wurde der "*exakte Terminverlauf*" dargestellt und bezüglich der Portugal-Reise das Reiseprogramm beigelegt.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 8. Februar 2005 wurde den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 teilweise Folge gegeben. Nicht anerkannt wurden weiterhin die "*Subhonorare*" 1997 bis 2001, die für 2001 geltend gemachten Kosten für die

Seminare "*Ganzheitliches Hören*" und für das Sprachtraining und – ohne nähere Begründung – die Kosten für die Portugal-Reise.

In der gesonderten Begründung zu diesen Bescheiden wurde die Berücksichtigung der "*Subhonorare*" als Betriebsausgaben im Wesentlichen mit der Begründung abgelehnt, das Finanzamt könne, da schon in dem dem angefochtenen Bescheid vorangehenden Verfahren – trotz ausdrücklicher Aufforderung (Ersuchen um Ergänzung vom 19.12.2001) – keine schriftlichen Verträge zu den gegenständlich behaupteten Leistungsbeziehungen vorgelegt worden seien, für deren Beurteilung nur die Angaben des Bw und die vorgelegten Belege heranziehen. Auch wenn die Schriftform einer Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen weder bei Dienst- noch bei Werkverträgen ein unbedingtes Erfordernis darstelle, sei die Schriftlichkeit doch ein wesentliches Beweismittel und müsse bei deren Fehlen eine steuerliche Anerkennung versagt werden, wenn nicht die wesentlichen Vertragsbestandteile genügend deutlich fixiert seien, und der Abschluss und die Durchführung des Vertrages bewiesen werden könne (VwGH 16.12.1988, 87/14/0036). Weiters habe bei Dienstverträgen die Anmeldung zur Sozialversicherung und die Abfuhr von Lohnsteuer zwar eine gewisse Indizfunktion für das tatsächliche Vorliegen eines Dienstverhältnisses (vgl. VwGH 16.12.1997, 96/14/0099), seien aber als alleiniger Beweis für den Abschluss und die Durchführung desselben nicht ausreichend.

Mangels schriftlicher Verträge und mangels anderweitigen Nachweises könne ein positiver Fremdvergleich im Hinblick auf die Begründung der gegenständlichen Leistungsbeziehungen definitiv nicht gezogen werden; was deren Abwicklung anlange, ergebe sich auf Grund der vom Finanzamt durchgeföhrten Erhebungen folgende Beurteilung:

Werk- bzw. Dienstvertrag A:

Vom Bw sei ein Schreiben der Frau A vom 15.12.1997 mit Betreff "*Honorar*" für durchgeföhrte Arbeiten im Kalenderjahr 1997 vorgelegt worden, in welchem für folgende "*im Jahr 1997*" durchgeföhrte Tätigkeiten, unter Hinweis auf einen Arbeitsaufwand im Jahr 1997 von ca. 150 Stunden ein Betrag von 10.000,00 S in Rechnung gestellt und dessen Empfang mit Datum 27.12.1997 bestätigt werde: Schreibarbeiten (zB Briefe an Firmen und Ämter), buchhalterische Arbeiten, Erledigung von Steuerangelegenheiten, Schreibarbeiten zu Forschungsberichten, Aufkleben und Beschriften von Fotos und Zeichnungen, Transporte von Proben (Post, Bahn), Telefondienst, Kopieren von Zeitschriften, Dokumenten und Briefen. Für das Jahr 1999 sei ein im Wesentlichen gleichlautendes Schreiben mit Datum 15.11.1999 (jedoch mit einem Rechnungsbetrag von 9.500,00 S bei einem angeführten Arbeitspensum von 170 Stunden erstellt worden.

Anlässlich einer am 9.12.2002 in den vom Bw von Frau A in G, Straße, angemieteten Räumlichkeiten durchgeführten Nachschau habe diese zu Protokoll gegeben, nunmehr geringfügig beschäftigte Angestellte beim Bw mit einer durchschnittlichen Tätigkeit von ca. 20 Stunden pro Woche zu sein. Mit Schreiben vom 10.12.2002 sei dies dahingehend korrigiert worden, dass Frau A ein Beschäftigungsausmaß von ca. 20 bis 30 Stunden pro Monat habe, wobei als Tätigkeiten angeführt worden seien: Telefonate mit Geschäftspartnern und Studenten (insbesondere Terminvereinbarungen, Anfragen und Auskünfte), Erledigung der Post, Durchführung von Überweisungen, Schriftverkehr (mit Geschäftspartnern, Behörden, Universität usw.), Aufräumen und Reinigungsarbeiten, diverse Einkäufe (Arbeitsmittel), diverse Fahrten zu Geschäftspartnern.

Mit gegenständlicher Berufung seien schließlich Kopien handschriftlicher Notizen über Tätigkeiten und den diesen zugerechnete Arbeitszeiten (bzw. Kalendertagen) in den Jahren 1999 und 2000 vorgelegt worden, zum Beispiel 1999: 6. Dez.: 10-12 h Fahrt in die Schweiz, 7. Dez.: 14-16 h Posterledigung, Telef., Organisatorisches, Buchhaltung/Krankenkassa usw., 9. Dez.: 9-11 h Bank-Konto versch. erledigen, Computerarbeiten; 2000: 1. Juli -31. Juli 1 Woche in Wien (Termin, 26 St. Absprachen, Organisatorisches, handwerkliche Arbeiten, Messungen ca. 12 Stunden. Gästebetreuung ca. 34 Stunden), 1. August - 31. August Allgemeines, 2. Nov. - 30. Nov. Post, Bank, Büroarbeiten, Telef., Aufräumarbeiten, Fahrdienste zu versch. Zeiten, Abholen, Weiterfahrten, Info einholen, Büro geführt ca. 30 Std., 11. - 22. Dezember: angefallene Arbeit alles erledigt 12 St.

Nach Ansicht des Finanzamtes halte die Umsetzung der gegenständlich behaupteten Leistungsbeziehung einem Fremdvergleich nicht stand, da die Aufzeichnungen zu den angeblich ausgeführten Tätigkeiten so allgemein und unbestimmt gehalten seien, dass diese nicht nachvollzogen werden könnten. Weder für den Auftraggeber noch für einen Dritten sei es unter diesen Umständen, zumal die Zeit für die Tätigkeiten offenbar frei eingeteilt werden konnte, überprüfbar, welche Arbeiten tatsächlich durchgeführt worden seien. Dies habe aber zur Folge, dass auch nicht nachvollzogen werden könne, ob überhaupt eine Tätigkeit ausgeübt worden sei, und wenn ja, in welchem quantitativen und qualitativen Ausmaß. Fremdüblich sei es bei einer selbständig ausgeübten Tätigkeit, die erbrachten Arbeiten regelmäßig (zumindest monatlich) in einer detaillierten Rechnung abzurechnen. Auch im Falle des Dienstverhältnisses müsse es fremdüblicherweise konkrete und detaillierte Aufzeichnungen über die tatsächlich geleistete Tätigkeit geben, damit die Tatsache der Leistungsausübung und das Verhältnis zwischen Qualität und Quantität der ausgeübten Tätigkeiten zur Entlohnung wenigstens einigermaßen schlüssig nachvollzogen werden könne. Neben den allgemein erforderlichen und bereits genannten Kriterien sei es für die steuerliche Anerkennung überdies immer erforderlich, dass der Angehörige eine sonst notwendige Arbeitskraft ersetze (VwGH

29.10.1985, 85/14/0067). Im gegenständlichen Fall sei es so, dass Frau A laut Angaben des Bw im Jahr 1998 scheidungsbedingt überhaupt nicht für ihn gearbeitet habe. Da aber in dieser Zeit auch keine Ersatzkraft für ihn tätig geworden sei, könne es als erwiesen angenommen werden, dass Frau A keine notwendige Arbeitskraft ersetzt habe. Es sei auch auffällig, dass in weiterer Folge eine auf die Arbeitsstunde umgerechnet wesentlich höhere Entlohnung bezahlt worden sei (selbständige Tätigkeit: 1997: ca. 67,00 S / Stunde, 1999: ca. 56,00 S / Stunde, nichtselbständige Tätigkeit ab Dez. 1999: 200,00 S /Stunde). Der "*aufgrund der neuen finanziellen Situation*"(nach der Scheidung) vom Bw. mit 200,00 S festgesetzte Stundenlohn spiegle zweifelsfrei die Motivation wieder, der Begünstigten eine "*Versorgung*" bzw. einen freiwilligen Unterhalt zukommen zu lassen, wobei auch aus einem solchen Titel geleistete Zahlungen grundsätzlich gemäß § 20 EStG als nichtabzugsfähig gelten würden. Aus all den genannten Gründen hätten die gegenständlichen Zahlungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden können.

Bezüglich der nicht anerkannten "*Subhonorare*" an B hat das Finanzamt im Wesentlichen darauf verwiesen, als Tätigkeitsbeschreibung sei im Wesentlichen die Untersuchung von Implantaten und Sammlung von Publikationen und Patenten, die Durchführung von Messungen und Schreibarbeiten angeführt worden, wobei mit Ausnahme des Jahres 1999 nur der Leistungszeitraum (die Monate, in welchen die Arbeiten durchgeführt worden seien) angeführt worden sei, jedoch keine Angaben über das tatsächliche zeitliche Ausmaß der Tätigkeiten gemacht worden sei. In der Rechnung vom 8.10.1997 (betreffend das Jahr 1997) sei von Frau B überdies angegeben worden, dass die Arbeiten im Zusammenhang mit ihrem Medizinstudium an der Universität Wien gestanden seien. Auch im Falle der Entgeltzahlungen an Frau B könnte nicht von einer Fremdüblichkeit in der Abwicklung die Rede sein, wenn sich die durchgeföhrten Leistungen nicht qualitativ und quantitativ nachvollziehen lassen würden und folglich die Angemessenheit der Entlohnung auch nicht feststellbar sei. Da es wohl auszuschließen sei, dass die die Jahre ab 1998 betreffenden Leistungen immer in genau demselben Ausmaß erbracht worden seien, andererseits in diesen Jahren ein Betrag in gleich bleibender Höhe vergütet worden sei, handle es sich hier jedenfalls um ein von der Leistungserbringung unabhängiges Pauschalhonorar (VwGH 10.7.1996, 95/15/0181). Eine derartige Vereinbarung für Dienstleistungen, die im Wesentlichen Büro- und Labordienstleistungen betreffen würden, sei dem Grunde nach zwischen Familienfremden absolut unüblich. Dies treffe auch für bar getätigte Entgeltzahlungen am Jahresende für während des Jahres erbrachte Tätigkeiten zu. Mangels Fremdüblichkeit in der Abwicklung der Leistungsbeziehung könnten somit auch die im Zusammenhang mit Frau B geltend gemachten Betriebsausgaben nicht anerkannt werden.

Die Nichtanerkennung der Kosten für die Seminare "*Ganzheitliches Hören*" und das Sprachtraining wurde damit begründet, gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG dürften

Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung mit sich bringe und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolge, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse seien oder grundsätzlich der privaten Lebensführung dienen würden, seien somit nicht abzugsfähig, und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden könnten oder von Nutzen seien. Zu den vom Bw beim "Institut für Ganzheitliches Hören – GN" in C besuchten Seminaren "*Ganzheitliches Hören I und II*" bzw. "3-wöchiges Hör-, Stimm-, und Sprachtraining (inkl. 18 Tage "*Hörtraining nach Tomatis und Zwischengespräche*") ergebe sich Folgendes: Nach telefonischer Auskunft von Frau GN vom 4.2.2005 werde von ihr ein 3-wöchiges Hör-, Stimm- und Sprachtraining (welches auf zwei Blöcke verteilt durchgeführt werde) angeboten, in welchem nach der Methode des Hals-Nasen-Ohren-Arztes Alfred Tomatis, bei welchem sie eine entsprechende Ausbildung gemacht habe, gearbeitet werde. Die Seminare seien nicht für einen einer bestimmten Berufsgruppe angehörenden Personenkreis vorgesehen und würden von Privatpersonen und in unterschiedlichen Berufen tätigen Menschen (Schauspielern, Lehrern etc.) besucht, auch könne "*jedermann*" von diesen Trainings profitieren. Unter Angabe der entsprechenden Internetadresse hat das Finanzamt sodann die Methodik und die angestrebten therapeutischen Ziele (Verbesserung der Kommunikationsfähigkeit und psychischer Störungen) des Hörtrainings nach Tomatis dargestellt und ist zur Ansicht gelangt, dass es sich bei dem vom Bw. absolvierten Hörtraining eindeutig um eine der Privatsphäre zuzurechnende "*Maßnahme*" handle, der die steuerliche Abzugsfähigkeit zu versagen sei.

Die Reisekosten für die Portugal-Reise wurden ohne nähere Begründung nicht berücksichtigt, die Tagesgelder für die USA-Reise wurden von 14.400,00 S auf 11.520,00 S gekürzt.

Daraufhin hat der Bw fristgerecht zwei gesonderte Anträge auf Entscheidung über die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2000 und 2001 (jene für 1997 bis 1999 wurden nicht mehr angefochten) gestellt. In der Berufung hatte der Bw bereits den Antrag auf Entscheidung durch den Berufungssenat sowie auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung gestellt.

Den Feststellungen des Finanzamtes in den Berufungsvorentscheidungen wurde entgegen gehalten, Frau A sei 1998 nicht durch eine fremde Arbeitskraft ersetzt worden, da es (unter den bekannten Voraussetzungen: Ausübung der Tätigkeit lt. Liste Frau A, entsprechende Bereitschaftszeiten...) sehr schwierig bzw. beinahe unmöglich sei, eine entsprechende Arbeitskraft zu finden. Da er niemanden gefunden habe, der die Tätigkeit entsprechend ausüben hätte können, sei er gezwungen gewesen, die Arbeiten durch eigene Überstunden und

entsprechende Mehrbelastung selbst zu übernehmen. Genau dies habe sich im Nachhinein als schwerer Fehler herausgestellt, da er - wie dem Finanzamt bekannt sei - durch die übermäßige Arbeitsbelastung in der Folge krank geworden sei. Er sei froh gewesen, dass Frau A schon im Jahr 1999 wieder entsprechende Arbeiten übernehmen habe können, habe jedoch auf Grund seines gesundheitlichen Zustandes im Jahr 1999 noch mehr und noch dazu qualifiziertere Aufgaben an Frau A delegieren müssen. Genau deswegen habe er – wie angeführt – bei der Gebietskrankenkasse angefragt, wie dies sozialversicherungsrechtlich zu beurteilen sei, was dann die Anmeldung von Frau A bei der GKK zur Folge gehabt habe. Frau A habe entsprechende Organisationsarbeiten für ihn übernommen, für die die angeführte Entlohnung durchaus fremdüblich sei. Er dürfe hier anmerken, dass schon bekannt gegeben worden sei, dass Frau A zwischen 20 und 30 Stunden pro Monat gearbeitet habe und hiefür ein Gehalt von 3.800,00 S bezahlt worden sei. Sonderzahlungen seien nicht gezahlt worden, da diesbezüglich keine (kollektivvertragliche) Verpflichtung vorliege. Es ergebe sich daher ein Stundenlohn von zwischen 127,00 S (bei 30 Stunden) und 190,00 S (bei 20 Stunden). Vereinbart sei mit Frau A gewesen, dass sie eine Arbeitsverpflichtung von ca. 300 Stunden pro Jahr erreichen müsse, es habe auf Grund des unterschiedlichen Arbeitsanfalles sicherlich vorkommen können, dass sie einmal in einem Monat etwas mehr und dafür im nächsten Monat etwas weniger gearbeitet habe. Um nicht das Gehalt jeden Monat ändern zu müssen, sei dies über Zeitausgleich ausgeglichen worden. An der xx Universität sei es zu dieser Zeit üblich gewesen, für reine Schreiarbeiten einen Stundenlohn von ca. 140,00 S brutto zu bezahlten, da Frau A für ihn entsprechend höher qualifizierte Arbeiten übernommen habe als reine Schreiarbeiten, habe er einen Stundenlohn von 150,00 S (und nicht wie in der Bescheidbegründung angeführt, 200,00 S) mit ihr vereinbart. Sämtliche Vertragsbestandteile seien seines Erachtens genügend deutlich fixiert, es sei ihm allerdings nicht bekannt, dass das Finanzamt einen schriftlichen Arbeitsvertrag benötige, inzwischen habe er im Übrigen selbstverständlich einen (schriftlichen) Arbeitsvertrag erstellt.

Zu dem behaupteten Werkvertrag mit Frau B wurde neuerlich darauf verwiesen, dass sie im Rahmen von Praktika (Ferialarbeit) bei ihm tätig gewesen sei. Ein derartiges Praktikum könne grundsätzlich in zwei Teile aufgeteilt werden, im ersten Teil erfolge die experimentelle Arbeit (diese werde von Studenten meistens im Juli, August und September erbracht), im zweiten Teil würden entsprechende Arbeitsberichte und Protokolle erstellt. Der zweite Teil werde oft vom Studenten neben seinem Studium im Herbst erledigt. Da für ihn nur eine vollständig erbrachte Leistung Sinn mache, habe Frau B die Gegenleistung erst nach Ablieferung der kompletten Unterlagen erhalten, eine Vorgangsweise, die er im Übrigen auch gegenüber allen anderen Auftragnehmern so praktiziere. Weiters dürfe er nochmals darauf verweisen, dass andere Professoren die Ferialpraktikumstätigkeiten von Studenten in der gleichen Art und

Weise handhaben würden, insbesondere die Zahlung eines Betrages von 10.000,00 S für die Durchführung eines Praktikums sei (zu Zeiten des Schillings) gang und gebe gewesen. Seines Erachtens wäre fremdunüblich, wenn er eine andere Vorgangsweise wähle wie bei einer Vielzahl anderer Universitätsprofessoren üblich.

Bezüglich der Studienreise Portugal gehe er davon aus, dass die Kosten irrtümlich nicht berücksichtigt worden seien, da diesbezüglich keine Begründung erfolgt sei.

Bezüglich des Seminars „*Ganzheitliches Hören*“ wurde ergänzend zu den bisherigen Ausführungen darauf verwiesen, dass es sicherlich richtig sei, dass dieses Seminar auch von anderen Personen (Nicht-Universitätsangehörigen) besucht werden könne und werde. Seines Erachtens sei es für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit jedoch nicht wesentlich, ob das Seminar auch von anderen Personen besucht werde, sondern vielmehr, aus welchem Grund er selbst das Seminar besucht habe bzw. besuchen habe müssen. Dieser Grund liege bei ihm nicht im privaten Bereich, die Inanspruchnahme sei ausschließlich beruflich verursacht (da es gerade bei Vorlesungen, Vorträgen usw. äußerst wichtig sei, eine entsprechend exakte Aussprache zu haben). Seines Erachtens würden auch gerade die Ausführungen des Finanzamtes, dass das Seminar von „*Schauspielern, Lehrern etc.*“ besucht werde, für die Abzugsfähigkeit sprechen, da gerade bei diesen Personen in Bezug auf ihren Beruf dieselben Ansprüche an die Aussprache vorliegen würden. Er dürfe nochmals anführen, dass er dieses Seminar für private Zwecke niemals besucht hätte. Seiner Ansicht nach handle es sich daher eindeutig um eine der Berufssphäre zuzurechnende Maßnahme.

Mit Vorhalt vom 5. Februar 2007 wurde der Bw von der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates ersucht, die „*Tätigkeitsberichte*“ für die Monate Jänner bis Mai 2000 sowie für Jänner bis Dezember 2001 nachzureichen. Des Weiteren wurde er gebeten, die ihm gegenüber von Frau B gelegte Rechnung über im Jahr 2001 erbrachte Leistungen anzuschließen. Bezüglich der Seminare des Institutes für „*Ganzheitliches Hören*“ wurde der Bw gebeten, das Seminarprogramm, aus dem sich die konkreten Inhalte und Lehrziele der besuchten Seminare ergeben würden, vorzulegen. Falls ihm dieses nicht mehr vorliege bzw. trotz Anforderung beim Seminarveranstalter nicht vorgelegt werden könne, werde er gebeten, eine Bestätigung des Seminarveranstalters vorzulegen, aus der sich Lerninhalte und -ziele der Seminare (vom 8.4. bis 20.4.2001 bzw. vom 26.5. bis 31.5.2001) im Einzelnen ergeben würden. Im Hinblick auf die Angaben in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, wonach es sich um eine „*Schulung der Sprache für Universitätsangehörige*“ gehandelt habe, wurde der Bw ersucht, falls dies nicht dem Seminarprogramm entnommen werden könne, (etwa durch Vorlage einer Bestätigung des Seminarveranstalters) nachzuweisen, dass an diesen Seminaren tatsächlich nur Universitätsangehörige teilgenommen hätten bzw. die Zielgruppe ausschließlich Universitäts-

angehörige gewesen seien. In diesem Zusammenhang werde er gebeten, bekannt zu geben, weshalb die Universität angesichts der Zielgruppe "*Universitätsangehörige*" keinen Kostenbeitrag geleistet habe.

Im Schreiben vom 11. Februar 2007 hat der Bw zunächst darauf verwiesen, wegen einer vierwöchigen dienstlichen Fernreise, die er am 14. Februar 2007 antrete, könne er die gestellten Fragen bzw. Unterlagen innerhalb von 5 Tagen nur teilweise beantworten bzw. vorlegen. Er ersuche daher um eine Fristerstreckung bis zum 9. April 2007 und hoffe bis dahin - besonders die Unterlagen zu Punkt 3 (Seminare des Institutes für Ganzheitliches Hören I + II) besorgen zu können. Dem Schreiben vom 11. Februar 2007 wurden die angeforderten Tätigkeitsberichte angeschlossen. Anstelle der angeforderten Rechnung über die von Frau B im Jahr 2001 erbrachten Leistungen wurde zunächst auf die dem Finanzamt übermittelten Schreiben vom 6.7.2003 und 26.2.2005 verwiesen, in welchen die Ferialarbeit beschrieben sei. Er wolle nochmals darauf hinweisen, dass die Studenten zwar ihre Ferialarbeit im Sommer durchführen sollten, wenn durch gewisse Umstände diese aber nicht abgeschlossen sei, so könne sich die Arbeit bis Weihnachten erstrecken. Frau B habe bei ihrem Medizinstudium die Handhabung von Mikroskopen und Beurteilungen von Schnitten und Schliffen kennen gelernt und sie wisse, wie Literatur in der Bibliothek gefunden werde. Weiters könne sie gut Englisch und sei perfekt bei der Gestaltung von Berichten und Veröffentlichungen. Sie habe die meisten Computerprogramme bedienen können und habe ein Gefühl für graphische Gestaltung.

Als bei der Ferialarbeit im Sommer 2001 von Frau B erbrachte Leistungen wurden angeführt:

- a) Literatursuche in der Bibliothek, inklusive Bestellung und Verwaltung von Publikationen.
- b) Übersetzung von Fachliteratur von Englisch auf Deutsch und auch Deutsch ins Englische.
- c) Vorhandene Schliffe von Gesteinen im Mikroskop fotografieren; Beschreibung der Bilder und Einordnen in einer Gesteinssammlung.
- d) Mit einem Computerprogramm werden die Körner der Gesteine gezählt, klassiert und statistisch bewertet.
- e) Erstellen von Diagrammen und Prüfungen von Gesteinsproben.
- f) Aus vorgegebenen Konzepten (Berichte, Auszüge, Bilder, Diagramme usw.) musste Frau B einen Gesteinsbericht erstellen, welcher den größten Teil ihrer Ferialarbeit ausmachte.

Im Schreiben vom 30. März 2007 hat der Bw zu Frage 3) des Vorhaltes der Referentin Folgendes ausgeführt:

"Anschließend finden Sie das Programm "Ganzheitliches Hören I + II", das ich entsprechend meinen Aufzeichnungen im Kalender 2001, Unterlagen und Behelfen (z.B. CDs), die von der Leiterin erhielt, nunmehr zusammengestellt habe.

Die Leiterin bzw. der Leiter des Hör-, Stimm- und Sprachtrainings ("Ganzheitliches Hören") betreut jeden einzeln, sie / er unterrichtet also nicht eine Personengruppe, sodass es auch kein schriftliches Sammel-Seminarprogramm (ähnlich wie die Referentin es wünsche), gibt. Nach einem längeren Test und einem ausführlichen Gespräch wird das Kursprogramm für jeden einzelnen Teilnehmer zusammengestellt, das auf die Anforderungen und die Person selbst abgestimmt gewesen ist. Wahrnehmung (Ohr), Stimme und korrekte Wiedergabe der eigenen und fremdsprachlichen Klangmuster, Struktur und Sprachmelodien werden gelernt und trainiert. Diese Abfolge ist im ganzen Seminar mehrmals wiederholt worden."

Neben dem Sprachunterricht (vorgenommen von der Leiterin) habe er einige CDs (diese könne er dem Finanzamt auf Wunsch bereitstellen), die er am Nachmittag jeden Tages als Sprechtraining wiederholen habe müssen. Weiters habe er Gedichte (deutsch und englisch) auswendig lernen müssen, um das Sprachmuster (Sprachmelodie) zu trainieren.

Nach dieser Ausbildung in der Muttersprache sei dieser Übungsablauf in englischer Sprache übernommen worden. Meistens seien die muttersprachlichen Klangmuster im Sprechorgan im Gehirn fixiert und müssten auf die englische Sprache neu eingeübt werden.

Konkrete Inhalte seien: Wörter einüben (z.B. Wörter mit "Zisch"-Lauten, rollendes R, klares, sauberes A usw), Aufsätze, Gedichte, beim Anhören und beim Aussprechen. Texte und zum Teil auch Musik würden mit besonderem Frequenzgang (Obertöne würden angehoben oder verzerrt) angehört und analysiert.

Lehrziel sei: bessere Hörwahrnehmung, Sprachbarrieren abbauen, Sprachkompetenz erhöhen (deutsch und englisch), Kommunikationsverhalten verbessern. Im Weiteren wurde das Seminarprogramm, geleitet von der Leiterin und Assistenten, dargestellt:

Wie er in der Berufung (26.2.2005) mitgeteilt habe, werde dieses Seminar (Kurs) auch von anderen Personen (Nicht-Universitätsangehörigen) besucht. Es würden nicht Inhalte gelehrt, die ausschließlich auf eine Berufsgruppe zugeschnitten seien, wie oben angeführt gehe es bei dem Seminar um die Verbesserung der Wahrnehmung und korrekte Wiedergabe. Diese Qualifikationen seien selbstverständlich nicht nur für Universitätsangehörige notwendig, sondern für alle jene Personen, die auf Grund Ihres Berufes vor einem größeren Publikum auftreten und z.B. Vorträge halten würden etc. Genau diese Berufe seien auch in der Bescheidbegründung angeführt, genau diese Berufe seien ihm auch von Frau GN mitgeteilt worden. Daraus sei ersichtlich, dass die Seminare auf diesen homogenen Teilnehmerkreis (aus mehreren Berufsgruppen) zugeschnitten seien. Ob das Seminar auch von Privatpersonen besucht werden könne bzw. werde, könne er nicht beurteilen, er bezweifle jedoch die Sinnhaftigkeit des Besuchs durch eine Person, welche nicht vor einem größeren Auditorium auftrete. In seiner Eigenschaft als Professor an der xx Universität X habe er einerseits Lehr- und andererseits Forschungsaufgaben zu erfüllen. Für beide Tätigkeiten sei die exakte Wahrnehmung von Inhalten unabdingbares Erfordernis, im Bereich der Lehrtätigkeit (gemeint

sei sowohl die Lehre an der Universität selbst als auch Vorträge an anderen Unis und internationalen Konferenzen usw.) sei natürlich die korrekte Wiedergabe unbedingt notwendig, die von ihm getätigten Aufwendungen seien in Bezug auf seine Berufsausübung äußerst sinnvoll, da er die angeführten Qualifikationen durchaus verbessern habe können. Jährlich würden gesetzlich vorgeschriebenen Evaluierungen vom Rektorat bzw. vom Studiendekan durchgeführt, um die Qualität der Vorlesungen bezüglich des Inhaltes und Präsentation (Sprachausdruck) festzustellen und entsprechende Konsequenzen zu ziehen. Die erste Maßnahme bei einem schlechten Evaluierungsergebnis sei eine Ermahnung durch den Studiendekan, in dem er auf die schlechte Qualität der Vorlesung hinweise. Wenn sich im nächsten Semester oder Jahr die Situation nicht zufriedenstellend geändert habe, dürfe der Vortragende die Vorlesung nicht mehr abhalten und es werde das Kollegiengeld gestrichen (ca. 20 % des Gehaltes).

Die Frage, weshalb die Universität angesichts der Zielgruppe "*Universitätsangehörige*" keinen Kostenbeitrag geleistet habe, wurde dahingehend beantwortet, die Universität habe insoweit einen wesentlichen Beitrag geleistet, indem sie ihn zwecks Teilnahme am Seminar für 11 Tage im April und 5 Tage im Mai 2001 unter Weiterzahlung der Bezüge vom Dienst freigestellt habe. Weitergehende Zahlungen seien auf Grund der beschränkten Mittel der Universitäten nicht möglich gewesen. In früheren Schreiben an das Finanzamt habe er mehrmals darauf hingewiesen, dass 15 % der Vorlesungen an der xx Universität in Englisch gelesen werden müssten (das sei gesetzlich verankert, UniStG § 10 (3)). Bisher hätten Leute aus England und USA zu Vorlesungen eingeladen werden müssen, wodurch hohe Kosten für die Universität entstanden seien. Das Rektorat habe alle Professoren aufgefordert, die Sprachkenntnisse in Englisch zu verbessern. Heute habe sich die Situation an den Universitäten verbessert und es gebe mehrere Damen und Herren, die in gutem Englisch die Vorlesungen bestreiten könnten, zu welchen auch er gehöre. Durch die Teilnahme am angeführten Seminar habe er seine Fremdsprachenkenntnisse und vor allem seine Aussprache verbessern können – auch dies stelle für einen Universitätsprofessor eine berufliche Notwendigkeit dar.

Mit Begleitschreiben vom 5. April 2007 wurden dem Vertreter des Finanzamtes zwecks Wahrung des Parteiengehörs der Vorhalt der Referentin des UFS vom 5. Februar 2007 sowie die Vorhaltsbeantwortungen vom 11. Februar bzw. 30. März 2007 zur Kenntnis mit der Möglichkeit zur Stellungnahme binnen drei Wochen ab Einlangen übermittelt. Das Finanzamt hat keine Stellungnahme abgegeben.

Mit E-Mail vom 16. Mai 2007 wurde dem Bw mitgeteilt, dass zwar mit Schreiben vom 30. März 2007 die Verwertbarkeit der Kenntnisse im Rahmen der Lehr- und Forschungstätigkeit an der Universität grundsätzlich dargestellt worden sei, die mit Schreiben vom 5. Februar 2007 ange-

forderten Nachweise (Seminarprogramm bzw. alternativ Bestätigung des Seminarleiters betreffend Lerninhalte bzw. -ziele) aber nicht vorgelegt worden seien und somit derzeit kein Nachweis des Vorbringens vorliege. Der Bw wurde auch gebeten, eine Bestätigung des Dienstgebers über die behauptete Dienstfreistellung vorzulegen, aus denen sich die Zeiträume und der Grund für die Freistellung ergeben sollten.

Darüberhinaus wurde der Bw um Klarstellung gebeten, ob auch die Kosten für das Stimm- und Sprachtraining (laut Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2001 Pkt. W 6 - 18 Tage à 2 Stunden - 14.700,00 S) vom Vorlageantrag umfasst seien. Falls dies zutreffe, wäre auch für die Anerkennbarkeit dieser Aufwendungen als Werbungskosten eine Bestätigung der Seminarleitung hinsichtlich Inhalt, angewandter Methode und Lehrziele des auf ihn abgestimmten Stimm- und Sprachtrainings erforderlich. Falls auch für die Dauer dieses Trainings eine Dienstfreistellung erfolgt sei, möge eine Bestätigung des Dienstgebers vorgelegt werden.

Mit Schreiben vom 5. Juni 2007 wurden die Anträge auf Entscheidung durch den Berufungssenat und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen. Der Bw habe bereits im Schreiben vom 30. März 2007 das Lehrziel, die konkreten Inhalte sowie das „*Seminarprogramm*“ aufgelistet und ausgeführt, dass jeder Teilnehmer einzeln betreut und auf jeden einzeln eingegangen werde. Es existiere daher kein schriftliches Seminarprogramm. Der Bw hat klargestellt, dass auch die Kosten für das Stimm- und Sprachtraining als Werbungskosten berücksichtigt werden sollen. Er habe trotz großer Anstrengungen Herrn Emeritus Univ.-Prof. E (Institutsvorstand bis 2002) nicht erreichen können, der seine Freistellung aus dem angeführten Grund bewilligt habe. Er könne die Bestätigung der Dienstfreistellung daher „*nicht zeitgerecht*“ vorlegen. Laut Auskunft der Sekretärin der Institutsverwaltung würden die Anträge nach 3,5 Jahren ausgeschieden werden, wenn die Dauer des Aufenthaltes nicht länger als einen Monat gewesen sei. Anträge über einem Monat seien bis 2003 an das Ministerium weitergeleitet worden und liege davon eine Kopie bis 7 Jahre am Institut auf. Er habe zwei Anträge gestellt: 8. bis 20. April 2001 (12 Tage) und 26. bis 31. Mai 2001 (6 Tage).

Die E-Mail der Referentin vom 16. Mai 2007 sowie das Antwortschreiben des Bw vom 5. Juni 2007 wurden dem Vertreter des Finanzamtes mit der Möglichkeit zur Stellungnahme binnen 14 Tagen übermittelt. Der Vertreter des Finanzamtes hat am 21. Juni 2007 telefonisch mitgeteilt, dass das Finanzamt keine Stellungnahme abgeben werde.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Dienst- bzw. Werkvertrag:

Im gegenständlichen Fall ist strittig, ob die vom Bw in den Jahren 2000 bzw. 2001 bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit geltend gemachten Lohnaufwendungen bzw. Werkvertragshonorare iZm. einer behaupteten Mitarbeit seiner Schwester bzw. Nichte als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

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

Eingangs ist zu bemerken, dass auch zwischen nahen Angehörigen steuerlich anzuerkennende Rechtsgeschäfte und Rechtsbeziehungen wie etwa Werk- und Dienstverträge bestehen können. Allerdings müssen diese rechtsgeschäftlichen Vereinbarungen – unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit - wegen des zwischen nahen Angehörigen im Sinne des § 25 BAO anders als bei Fremden fehlenden Interessengegensatzes bestimmten Anforderungen genügen, um der Gefahr der Verlagerung von privat motivierten Geldflüssen in einen steuerlich relevanten Bereich entgegenzuwirken (vgl. VwGH 22.2.2000, 99/14/0082) und um zu verhindern, dass zu Lasten der gleichmäßigen Besteuerung aller steuerrechtliche Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden können (vgl. Doralt, EStG⁸, § 2 Tz 158 f; VwGH 1.7.2003, 98/13/0184, VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit – für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie

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

Die Voraussetzungen müssen **kumulativ** vorliegen. Die einzelnen Kriterien haben lediglich für die Beweiswürdigung Bedeutung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Rz 160/1 zu § 2, VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Nach der zu Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Rechtsprechung ist es für die steuerliche Anerkennung erforderlich, dass die Leistungen über eine rechtlich bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht hinausgehen. Helfen Familienmitglieder im Betrieb eines Familienangehörigen mit, dann tun sie dies in der Regel in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Abgabepflichtige dazu, seine Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung nicht einer

rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit, Anstand und dergleichen. Im Zweifel ist deshalb davon auszugehen, dass die Familiendienste der Erfüllung familiärer Beistands- und Mitwirkungspflichten gelten, und es wird familienhafte Mitarbeit oder Mitarbeit aus Gefälligkeit angenommen. Ein solches bloß familienhaftes Tätigwerden führt beim Leistenden einerseits zu keinen Betriebsausgaben oder Werbungskosten (Akt der Einkommensverwendung, der bei Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss) bzw. beim Leistungsempfänger anderseits nicht zu steuerlich relevanten Einnahmen (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209). Der VwGH geht dabei davon aus, dass vom Regelfall typischer familienhafter Arbeit abweichende Gestaltungen nur dann bejaht werden können, wenn "*schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Leistungsbeziehungen*" im Sinne der zuvor genannten Anforderungen vorliegen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Zwar bestehen für die zivilrechtliche Gültigkeit derartiger Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen keine Formvorschriften, insbesondere verlangt das Zivilrecht für einen Vertrag solcher Art keine Schriftlichkeit. Es ist damit grundsätzlich auch denkbar, dass bei **genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile und Beweis des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages** der mit dem nahen Angehörigen abgeschlossene Vertrag auch ohne Schriftform steuerlich anerkannt wird. Die Schriftlichkeit des Vertrages ist aber doch ein wesentliches Beweismittel (vgl. Doralt/Renner, EStG⁸, § 2 Tz 160 f). Auch die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Eine eindeutige Vereinbarung liegt vor, wenn sie eine **klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung** zulässt, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Ausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen (vgl. VwGH 7.12.1988, 88/13/0009).

Für den Fremdvergleich ist die "*im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis*" maßgeblich. Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das Naheverhältnis zugrunde liegt. Es ist dabei ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüberstehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen.

a) Dienstverhältnis mit Frau A:

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass der Bw Frau A, die seine Schwester und damit nahe Angehörige im Sinne des § 25 BAO ist, beginnend mit Dezember 1999 als Dienstnehmerin ("Bürohilfe") bei der Sozialversicherung (VGKK) mit einem monatlichen Gesamtentgelt von brutto 3.800 S angemeldet hat. Für die Monate Jänner bis November 1999 war mit Rechnung vom 15.11.1999 ein Honorar von 9.500,00 S in Rechnung gestellt worden. 1998 war A wegen

ihrer Scheidung nicht für den Bw. tätig. Ein schriftlicher Dienstvertrag wurde zwischen dem Bw und seiner Schwester unbestrittenmaßen nicht errichtet. Zum Nachweis des Zahlungsflusses wurde der Berufung ein Kontoauszug vom 3.11.2000 angeschlossen.

Da im Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat (UFS) auf die von Frau A dem Finanzamt im Schreiben vom 10. Dezember 2002 bekannt gegebene Tätigkeitsbeschreibung („*Ausübung der Tätigkeit laut Liste Frau A*“) verwiesen wurde und der Bw die von Frau A durchgeführten Arbeiten im Vorlageantrag an den UFS selbst als „*Organisationsarbeiten*“ bezeichnet, kann unbedenklich davon ausgegangen werden, dass es sich bei den behaupteten Tätigkeiten dem Grunde nach um typische Büroarbeiten bzw. Sekretariatsleistungen handelt. Dies bestätigt auch die Bezeichnung der Tätigkeit in der Anmeldung zur Sozialversicherung als „*Bürohilfe*, in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2001 war Büro- und Hilfskraft angeführt.

Der Bw hat in der Berufung vom 6. Juli 2003 betreffend Einkommensteuer 1997 bis 2001 darauf verwiesen, seit Ende 1999 (dem Zeitpunkt der Anmeldung bei der Sozialversicherung) seien „*genaue Stundenaufzeichnungen*“ geführt worden, durch welche leicht nachgewiesen werden könne, dass Frau A entsprechend für ihn tätig gewesen sei. Die Höhe des Entgeltes entspreche auch in den Jahren 2000 und 2001 sowohl was Quantität als auch Qualität der Arbeitsleistung betreffe, einer auch zwischen Fremden üblichen Entlohnung.

Es wurden – wie das Finanzamt bereits in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen festgestellt hat - zum Nachweis Kopien handschriftlicher Aufzeichnungen aus den Jahren 1999 (1. Dez. bis 9. Dezember, Beleg Nr. 2) und 2000 (1. Juni – 30. Juni ; 1. Juli – 31. Juli, 1. August bis 31. August; Beleg Nr. 3; 2. Nov. – 30. Nov., 4. bis 11. Dezember, 11. bis 22. Dezember) vorgelegt. Für die fehlenden Monate der Berufungsjahre wurden die „*Tätigkeitsberichte*“ auf Anforderung der Referentin des UFS dem Schreiben vom 11. Februar 2007 angeschlossen.

Angesichts des Umstandes, dass im gegenständlichen Fall kein schriftlicher Vertrag abgeschlossen wurde, kommt **der tatsächlichen Durchführung** der im Schreiben vom 10. Dezember 2002 nur allgemein dem Grunde nach umschriebenen Tätigkeiten entscheidungswesentliche Bedeutung zu. Wie bereits ausgeführt, muss auch die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen den obig dargestellten Anforderungen genügen (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Die vom Bw der Berufung angeschlossenen „*Tätigkeitsberichte*“ aus dem Jahr 2000 bzw. jene dem Schreiben vom 11. Februar 2007 beigelegten für 2001 ermöglichen es der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates aber in keiner Weise, zu beurteilen, ob und in welchem Umfang die Schwester des Bw tatsächlich Arbeiten für ihn erledigt hat. In den Jahren 2000 und 2001

wurden weder die **täglichen Arbeitszeiten** (Beginn und Ende) erfasst und weisen die Aufzeichnungen auch nur pauschale, aufgrund der allgemeiner Tätigkeitsbeschreibung (z.B. Bank-Konto, PC-Arbeiten, Briefe, Listen, Schreibarbeiten, Messungen, Bank, Post, "angefallene Arbeit alles erledigt" usw.) nicht nachvollziehbare bzw. nachprüfbare Stundenangaben auf. Entgegen der vom Bw. in der Berufung vom 6. Juli 2003 geäußerten Ansicht ist es anhand der „*Tätigkeitsberichte*“ nicht möglich, zu beurteilen, **ob bzw. in welchem Umfang Arbeiten tatsächlich erbracht wurden und welche Qualität diese allfällig aufgewiesen hat.** Es wäre aber Aufgabe des Bw. gewesen, den eingehenden Feststellungen des Finanzamtes in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen betreffend Einkommensteuer 1997 bis 2001 zum Fehlen konkreter und detaillierter Aufzeichnungen im Vorlageantrag substantiiert entgegenzutreten bzw. Nachweise für die Berufungsjahre zu erbringen, aus denen klar ersichtlich ist, dass und in welchem Umfang die Schwester des Bw. die lediglich der Art nach beschriebenen Arbeiten tatsächlich durchgeführt hat. Es wird in diesem Zusammenhang auf die vom Verwaltungsgerichtshof mehrfach bestätigte Vorhaltswirkung einer Berufungsvorentscheidung hingewiesen (vgl. VwGH 26.2.2002, 97/13/0009).

Im Übrigen ist aber schon die in den Vorlageanträgen vom 26.2.2005 behauptete Vereinbarung, dass Frau A „*zwischen 20 und 30 Stunden pro Monat*“ gearbeitet habe und sich damit ein Stundenlohn zwischen 127,00 S (bei 30 Stunden) und 190,00 S (bei 20 Stunden) ergebe, nicht fremdüblich, zumal zwischen Vertragspartnern eines Dienstverhältnisses üblicherweise sowohl eine konkrete Vereinbarung hinsichtlich der zu erbringenden Stunden und deren zeitlicher Lagerung als auch des dafür gebührenden Stundenlohns getroffen wird. Überdies besteht – wie das Finanzamt in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen bereits festgestellt hat – ein Widerspruch zwischen der von Frau A am 9.12.2002 getätigten Aussage, wonach sie „*durchschnittlich*“ ca. 20 Stunden pro Woche tätig sei, während sie mit Schreiben vom 10.12.2002 mitgeteilt habe, ca. 20 bis 30 Stunden im Monat tätig zu sein. Im Schreiben vom 26. Februar 2002 geht der Bw wiederum von 19 Stunden pro Monat aus. In der Anmeldung zur Sozialversicherung wurde der Umfang der Beschäftigung überdies abweichend davon mit 4 Tagen à 2 Stunden in der Woche angegeben, was einer monatlichen Arbeitszeit von 32 Stunden entsprechen würde. Auch hinsichtlich der von Frau A zu erbringenden Tätigkeiten wurden widersprüchliche Angaben gemacht (vgl. Schreiben Frau A vom 10.12.2002 und Angaben des Bw in der Berufung bzw. im Vorlageantrag). Überdies gibt der Bw mit der Aussage in den Vorlageanträgen vom 26. Februar 2005 an den UFS, wonach es (unter den bekannten Voraussetzungen: Ausübung der Tätigkeit laut Liste Frau A, entsprechende Bereitschaftszeiten) sehr schwierig bzw. beinahe unmöglich sei, eine entsprechende Arbeitskraft zu finden, selbst zu erkennen, dass ein fremder Dritter unter den gegebenen Umständen ein Dienstverhältnis nicht geschlossen hätte. Dies ist für die Referentin

des UFS angesichts der unklaren Regelung durchaus nachvollziehbar, zumal ein fremder Dienstnehmer sowohl hinsichtlich der Anzahl der zu erbringenden Stunden, deren zeitlicher Lagerung, des (sich an der Quantität und Art der zu erbringenden Tätigkeiten orientierenden) Bezuges eine klare Regelung erwartet. Angemerkt wird, dass auch die Zahl der in den Tätigkeitsberichten 2000 und 2001 für die einzelnen Monate aufgezeichneten Arbeitsstunden unterschiedlich sind und sich weder mit den Angaben der Frau A noch mit jenen des Bw decken. Weshalb im Übrigen ein Dienstnehmer vom 21. Februar bis Ende Februar keine Arbeiten zu erbringen haben sollte, nur weil der Dienstgeber erkrankt ist, kann seitens der Referentin auch nicht nachvollzogen werden (vgl. Tätigkeitsbericht Februar 2000, Eintrag 21. Februar). Damit kann aber bereits nicht von einer genügend deutlichen Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile bzw. einer klaren vertraglichen Regelung (und sei sie auch nur mündlich getroffen) ausgegangen werden.

Im Übrigen hat der Bw hinsichtlich des ab 1999 vereinbarten Gehaltes in der Vorhaltsbeantwortung vom 26. Februar 2002 (zum Vorhalt des Finanzamtes vom 19.12.2001) mit der Aussage, **aufgrund der neuen finanziellen Situation**, die, wie aus dem Schreiben zweifelsfrei hervorgeht, aufgrund deren Scheidung im Jahr 1998 entstanden ist, habe er den Stundenlohn (ab 1999) auf 200,00 S festgesetzt (d.h. 19 Stunden Arbeitszeit pro Monat = 3.800,00 S), zweifelsfrei zu erkennen gegeben, dass die Erhöhung des Bezuges aus persönlichen bzw. privaten Motiven vorgenommen wurde. Dem späteren Vorbringen, die Tätigkeit seiner Schwester habe sich schon im Laufe des Jahres 1999 „*wesentlich erhöht*“ und habe sie auch noch Tätigkeiten übernommen, bei denen sie selbständiger vorzugehen gehabt habe, erscheinen im Lichte der Erstaussagen des Bw. (Gehaltserhöhung wegen neuer finanzieller Situation), der Angaben seiner Schwester im Schreiben vom 10.12.2002 bezüglich der von ihr zu erbringenden Arbeiten nicht glaubwürdig und finden auch in den „*Tätigkeitsberichten*“ der Berufungsjahre keine Deckung. Da auch in den Jahren 1997 und 1999 dem Grunde nach typische Büro- bzw. Sekretariatsarbeiten erbracht worden sind, wäre es Aufgabe des Bw gewesen, seine Behauptung, die Bw habe höher qualifizierte Arbeiten übernommen, die ein höheres Maß an Selbständigkeit erfordert hätten, entsprechend nachzuweisen. Im Juli 2000 soll die Bw zwar „*Messungen*“ vorgenommen haben, aber es fehlt auch hier – ungeachtet der Frage der Qualifikation - jegliche Konkretisierung bzw. ein entsprechender Nachweis. Eine Erhöhung des behaupteten Arbeitsumfangs konnte aber auch schon deshalb nicht festgestellt werden, weil nicht einmal der Umfang der bis zur Gehaltserhöhung (mit Abschluss des Dienstverhältnisses) angeblich durchgeföhrten Arbeiten nachgewiesen wurde. Die Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes für die Jahre 1997 und 1999 wurden nicht mehr angefochten.

Der Unabhängige Finanzsenat hat keinerlei Zweifel daran, dass das ab Dezember 1999 vereinbarte Gehalt von brutto 3.800 € (1997 10.000,00 S; 1998 war die Schwester wegen ihrer Scheidung nicht für den Bw. tätig) nicht mit einer tatsächlich zu erbringenden Mehrleistung verbunden war, und ist daher auch die Erhöhung des Gehaltes privat veranlasst (Einkommensverwendung).

Wenn der Bw in der Berufung vom 6. Juli 2003 darauf verweist, er habe in den Jahren **1997 bis 1999** nur jene Stunden (ca. 150) gezahlt, die Frau A tatsächlich nachweisen habe können (Frau A habe in den Jahren 1997 bis 1999 laut eigener Aussage maximal 250 bis 280 Stunden im Jahr gearbeitet), so wirft dies zudem die Frage auf, wie die Schwester die tatsächlich erbrachten Stunden nachgewiesen haben soll, zumal ja nach seinen Angaben erst Ende 1999 mit "*genauen Stundenaufzeichnungen*" begonnen worden sein soll. Andererseits zeigt bereits die behauptete ursprüngliche Vereinbarung (angebliche Nichtanerkennung von ca. 100 bis 130 Stunden bzw. Bestimmung der "*nachgewiesenen*" Stundenzahl durch den Bw.) die mangelnde Fremdüblichkeit der ursprünglichen Regelung auf. Nach Ansicht der Referentin des UFS hätte sich ein fremder Dienstnehmer schon auf die ursprüngliche Vereinbarung gar nicht eingelassen, zumal seine Entlohnung diesfalls von den in den Augen des Dienstgebers nachgewiesenen Stunden abhängig gewesen wäre. Auf der anderen Seite hätte ein fremder Dienstgeber - wäre tatsächlich nach nachgewiesenen Stunden gezahlt worden – schon um Streitigkeiten zu vermeiden, das Maß der zu erbringenden Leistungen von Vornherein entsprechend konkretisiert und auf genauen Stundenaufzeichnungen bzw. Dokumentation der tatsächlich erbrachten Arbeiten bestanden.

Der Unabhängige Finanzsenat geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass von vornherein ein **leistungsunabhängiges Pauschalentgelt** vereinbart wurde. Die Vereinbarung eines Pauschalentgeltes, das unabhängig davon anfällt, wann und in welchem Umfang Leistungen erbracht werden, für Dienstleistungen, die im Wesentlichen **Bürodienste** (Schreibarbeiten, Telefondienst etc.) betreffen, ist aber bereits dem Grunde nach absolut unüblich (vgl. dazu VwGH 10.7.1996, 95/15/0181; VwGH 4.6.2003, 97/13/0208, VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209). Bei Dienstverhältnissen unter Fremden bemisst sich die Entlohnung grundsätzlich nach **Qualität und Quantität der Arbeitsleistung** (vgl. etwa VwGH 22.9.1999, 96/15/0322). Diese muss auch im Sinne der geforderten Publizität für Dritte nachvollziehbar belegt werden.

Da aber offensichtlich schon die ursprüngliche "Entlohnung" von 10.000,00 S nicht an eine gewisse Quantität und Qualität der Arbeitsleistung gebunden war, und die Lohnerhöhung ab 1999 "*scheidungsbedingt*" und damit jedenfalls ohne jede zusätzlich zu erbringende Leistung erfolgt ist, und der Bw. insbesondere **nicht nachgewiesen hat, dass bzw. in welchem**

Umfang die auch in den vorgelegten "Tätigkeitsberichten" lediglich der Art (dem Grunde) nach allgemein umschriebenen Leistungen tatsächlich erbracht wurden, können die vom Bw geltend gemachten Lohnzahlungen an die Schwester nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden. Was die vom Bw für das Bestehen eines Dienstverhältnisses ins Treffen geführte Anmeldung zur Sozialversicherung anlangt, ist darauf zu verweisen, dass diese lediglich Indizwirkung für ein fremdübliches Dienstverhältnis hat (vgl. Doralt, EStG, § 2 Tz 162 mit weiteren Nachweisen), aber den Nachweis der wesentlichen Eckpfeiler eines Dienstverhältnisses (Art der zu erbringenden Leistungen, Beginn, Ende der täglichen Arbeitszeit, wöchentliche- bzw. monatliche Arbeitszeit, Urlaubsregelung, Dauer des Dienstverhältnisses) bzw. der tatsächlichen Erbringung keinesfalls ersetzen kann. Wesentlich erscheint in diesem Zusammenhang auch, dass es nicht genügt, dass sich der Bw und seine Schwester über die gewählte Vorgangsweise einig sind. Die gewählte Vorgangsweise muss vielmehr Fremdverhaltensgrundsätzen entsprechen, und muss für Dritte nachvollziehbar und nachprüfbar sein, dass und in welchem Umfang tatsächlich dem Grunde nach behauptete Leistungen erbracht wurden. Dies schon deshalb, da eine eindeutige Vereinbarung nur dann vorliegt, wenn sie eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulässt, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Ausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen (vgl. VwGH 7.12.1988, 88/13/0009).

Überdies ist anzumerken, dass die Notwendigkeit einer Leistung alleine keine **Publizität** bewirkt. Die Publizität ist nur dann erfüllt, wenn **erbrachte Leistung und Bezahlung nachgewiesen** werden (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Rz 162/5 zu § 2). Gerade den Nachweis der Leistungserbringung durch A ist der Bw aber schuldig geblieben.

Am Rande sei noch erwähnt, dass seine Nichte in den Jahren 1998 bis 2001 jeweils exakt jenes Honorar erhalten hat, das seine Schwester 1997 erhalten hat.

b) Honorare an B:

Hinsichtlich der allgemeinen Grundsätze für die Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen wird auf die Ausführungen zu Pkt 1. der Begründung verwiesen.

Fest steht, dass der Bw. auch mit seiner Nichte keinen schriftlichen Vertrag über die Erbringung von Dienst- bzw. Werkleistungen geschlossen hat. Dass sie zu den Angehörigen im Sinne des § 25 BAO zählt, hat der Bw. im Vorlageantrag nicht mehr bestritten.

Laut den Berufungsausführungen ist seine Nichte "*nur unregelmäßig im Rahmen von Werkverträgen*" für ihn tätig gewesen. Sie habe die in den vorgelegten Rechnungen angeführten Tätigkeiten für ihn ausgeführt. Der Vorhaltsbeantwortung vom 26. Februar 2002 waren Rechnungen vom 8.10.1997 (Ferialpraxis von Juli bis Sept. 1997), 27.12.1998 (Ferialpraxis

Februar und Juli 1998), vom 1.12.1999 (Ferialpraxis vom 1.7.1999 bis 15.8.1999) sowie vom 27.12.2000 (Ferialarbeit – Schreibarbeiten „im Februar, Juli, August 2000“) angeschlossen.

Für das hier (neben 2001) zu beurteilende Jahr 2000 hat die Nichte des Bw mit Rechnung vom 27.12.2000 „für Schreibarbeiten (Berichte, Patentschriften, Zusammenfassung von Veröffentlichung usw.) in Form einer Ferialarbeit, die von ihr in freier Zeiteinteilung im Februar, Juli, August 2000 in mehreren zeitlichen Abschnitten erledigt“ worden seien, 10.000,00 S in Rechnung gestellt. Auf diesem Schreiben wurde auch von seiner Nichte der Erhalt des Betrages am 28.12.2000 bestätigt. Dass aber die in Rechnung gestellten „Schreibarbeiten“ tatsächlich erbracht wurden bzw. in welchem Umfang Arbeiten tatsächlich erbracht wurden, die das vereinbarte Honorar rechtfertigen, kann mangels entsprechender Beweise nicht beurteilt werden. Es kann nicht einmal festgestellt werden, in welchem Umfang Schreibarbeiten zu erbringen waren, um den Gehaltsanspruch von 10.000,00 S zu rechtfertigen bzw. nach welchen Kriterien das Pauschalentgelt bemessen wurde. Dass – wie der Bw. im Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2001, auf den im Schriftsatz betreffend 2000 verwiesen wurde, neben den in der Rechnung angeführten Arbeiten experimentelle Arbeit geleistet wurde, kann schon deshalb ausgeschlossen werden, zumal die Rechnung für das Jahr 2000 nur Schreibarbeiten ausweist und im Jahr 2001 ebenfalls 10.000,00 S als Betriebsausgabe geltend gemacht wurden. Die vom UFS angeforderte Rechnung für das Jahr 2001 wurde nicht vorgelegt. Dass die im Schreiben vom 11. Februar 2007 angeführten Leistungen erbracht wurden, wurde in keiner Weise nachgewiesen. Im Übrigen hätte sich wohl ein fremder Dritter nicht damit einverstanden erklärt, für Arbeiten, die - wie sich aus der Beschreibung der angeblich im Jahr 2001 geleisteten Arbeiten ergibt - zweifelsfrei eine höhere Qualifikation voraussetzen, gleich hoch entlohnt zu werden wie für im Jahr 2000 (angeblich) geleistete Schreibarbeiten.

Da der Bw. auch den Feststellungen des FA in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen für die Jahre 1997 bis 2001 nicht entgegengetreten ist, wonach die in Rechnung gestellten Honorare bar bezahlt worden sein sollen, kann der Geldfluss nicht nachvollzogen werden. Eine Barzahlung ist überdies unter Fremdverhaltensgrundsätzen als unüblich zu bezeichnen. Da Schreibarbeiten zu den typischen Büroarbeiten gehören, wird im Übrigen auf die Ausführungen zu Pkt. 1. lit a) verwiesen, wonach für derartige Leistungen die Vereinbarung eines Pauschalentgeltes grundsätzlich nicht üblich ist. Vielmehr ist es nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates unter Fremden üblich, dass für derartige Arbeiten ein stundenabhängiges Honorar vereinbart wird bzw. sich dieses an gewissen Leistungskriterien, etwa an der Zahl der geschriebenen Seiten orientiert.

Dass in den Jahren ab 1998 und auch in den Berufungsjahren 2000 und 2001 jeweils ein Honorar von 10.000,00 S in Rechnung gestellt wurde, zeigt nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates, dass es sich dabei um ein vom Umfang und der Qualität der zu erbringenden Leistungen völlig unabhängiges Pauschalhonorar handelt, zumal es nicht glaubhaft erscheint, dass der Leistungsumfang in allen Jahren ident war. Die Rechnung vom 27.12.2000 gibt auch keinerlei Aufschluss über den nötigen Zeitaufwand noch wurde konkretisiert, welche Berichte etc. geschrieben worden sein sollen. Im Übrigen fällt auf, dass auch für 1999 im Labor für Materialwissenschaften durchgeführte Messungen exakt 10.000,00 S bezahlt worden sein sollen. Dass wissenschaftliche Messungen gleich hoch entlohnt werden wie Schreibarbeiten, entspricht nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates keinesfalls der Lebenserfahrung.

Da der Bw u.a. der vom Finanzamt in der Begründung zu den Berufungsvorentscheidungen (für 1997 bis 2001) getroffenen Feststellungen, dass sich die Leistungen aus den Rechnungen qualitativ und quantitativ nicht nachvollziehen lassen, im Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat nicht substantiiert entgegengetreten ist, können diese im Hinblick auf die vom Verwaltungsgerichtshof mehrfach bestätigte Vorhaltswirkung einer Berufungsvorentscheidung (vgl. VwGH 26.6.2002, 97/13/0009) der Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates unbedenklich zugrunde gelegt werden. Es wäre Sache des Bw gewesen, nachzuweisen, dass und in welchem Umfang Leistungen erbracht wurden, die das in Rechnung gestellte Honorar rechtfertigen und dessen Zahlung nachvollziehbar belegen.

Soweit der Bw mehrfach darauf hingewiesen hat, andere Professoren würden die Ferialpraktika von Studenten in gleicher Weise handhaben, insbesondere sei die Zahlung eines Betrages von 10.000,00 S für die Durchführung eines Praktikums (zu Zeiten des Schillings) gang und gebe (vgl. Vorlageantrag, Berufung) gewesen und damit versucht, die Fremdüblichkeit seiner Vorgangsweise zu demonstrieren, ist darauf zu verweisen, dass jede Vertragsbeziehung, insbesondere auch hinsichtlich ihrer tatsächlichen Durchführung für sich gesondert zu beurteilen ist. Insbesondere kann die unsubstantiiert gebliebene Behauptung, dass andere Professoren auch so gehandelt haben sollen, den für jede Leistungsbeziehung gesondert zu erbringenden und im gegenständlichen Fall jedenfalls fehlenden Nachweis des Umfanges und der Qualität der tatsächlich erbrachten Leistungen nicht ersetzen. Abgesehen davon kann die Erledigung von Schreibarbeiten nicht mit einem Praktikum verglichen werden, das üblicherweise dazu dient, theoretische Kenntnisse in der Praxis anzuwenden. Die in der Vorhaltsbeantwortung vom 26. Februar 2002 getroffene Aussage, „*für ein Praktikum würden 10.000,00 S als Pauschalbetrag fixiert*“ kann nur so verstanden werden, dass das Entgelt unabhängig von der Art und dem Umfang der zu erbringenden Leistungen jeweils mit 10.000,00 S vereinbart wurde.

Da sohin für die Berufungsjahre weder die behauptete Mitarbeit der Schwester noch der Nichte hinsichtlich Qualität und Quantität der erbrachten Leistungen nachgewiesen wurde und die wesentlichen Vertragsbestandteile eines Dienstverhältnisses unklar und widersprüchlich dargestellt wurden, ist es für den Unabhängigen Finanzsenat nicht möglich, festzustellen, dass allfällig tatsächlich durchgeführten Arbeiten das Ausmaß üblicher familienhaften Mitarbeit überschritten hätten. Entgelte, die für Arbeiten bezahlt werden, die im Rahmen der familienhaften Mitarbeit erbracht werden, sind aber als Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig. Auch ihrer Art nach sind die angeblich von der Schwester bzw. der Nichte durchgeführten Arbeiten im Wesentlichen (nach den Tätigkeitsberichten, Rechnung für 2000) solche, die auch im Rahmen der familienhaften Mitarbeit erbracht werden können.

Um aber eine vertragliche Beziehung zwischen nahen Angehörigen steuerlich anerkennen zu können, bedarf es – wie bereits zum Ausdruck gebracht wurde - einer Gestaltung der Dinge, die keine Zweifel an der Erbringung der Leistung und dem dafür geleisteten Entgelt bestehen lässt. Dies kann aber im gegenständlichen Fall nicht bejaht werden.

Angesichts des Umstandes, dass die tatsächliche Erbringung der lediglich dem Grunde nach (und auch hier widersprüchlich im Bezug auf die im Rahmen des Dienstverhältnisses mit A) dargestellten Tätigkeiten in keiner Weise nachvollzogen werden kann, zumal die vorgelegten Arbeitsberichte (betreffend A) bzw. die Rechnung der B für das Jahr 2000 (für 2001 wurde nicht einmal eine solche vorgelegt) den erforderlichen Nachweis nicht zu erbringen vermögen, sieht der Unabhängige Finanzsenat keine Möglichkeit, die für die Jahre 2000 und 2001 geltend gemachten "*Subhonorare*" (in Form von Lohnzahlungen an A bzw. Werkvertragshonoraren an B) bei den selbständigen Einkünften des Bw als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

2. Seminare "Ganzheitliches Hören" I und II, Sprachtraining als Fortbildungskosten:

Der Bw hat im Jahr 2001 die Berücksichtigung der Seminarkosten (Ganzheitliches Hören I + II: 9.864,80 S bzw. 5.282,80 S) bzw. Aufwendungen für das Sprachtraining (14.700,00 S) als Werbungskosten im Zusammenhang mit seiner nichtselbständigen Tätigkeit an der xx Universität X beantragt.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 106/1999 (StRefG 2000) stellen Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit Werbungskosten dar. Maßgebend ist die konkrete Tätigkeit des Steuerpflichtigen und nicht ein abstraktes Berufsbild.

Wie sich aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ergibt, sollen **im Gegensatz zur Rechtslage vor dem StRefG 2000** auch solche Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige (Fort)Bildung angesehen werden, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit sind, sondern zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich sind, die aber **jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen sind und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen**; sie fallen unter die vom Gesetz angesprochenen, im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehenden Bildungsmaßnahmen. Eine begünstigte Bildungsmaßnahme liegt jedenfalls vor, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können (VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Für den Werbungskostencharakter sind grundsätzlich weder ein unbedingtes berufliches Erfordernis zur Tätigung der Aufwendungen oder Ausgaben noch deren Zweckmäßigkeit erforderlich. Die **Notwendigkeit** einer Aufwendung ist grundsätzlich keine Voraussetzung für die Anerkennung von Werbungskosten, sondern ein **Indiz für die berufliche Veranlassung bzw. für das Fehlen einer privaten Veranlassung** (VwGH 29.5.1996, 93/13/0013). Auf die Notwendigkeit kommt es daher bei solchen Aufwendungen oder Ausgaben an, die ihrer Art nach die Möglichkeit einer privaten Veranlassung vermuten lassen (VwGH 29.11.1994, 90/14/0231), wobei diesfalls die Notwendigkeit dahingehend zu prüfen ist, ob das Tätigen der Aufwendungen objektiv sinnvoll ist (VwGH 12.4.1994, 91/14/0024).

Das Finanzamt hat die Berücksichtigung der Aufwendungen als Werbungskosten im Wesentlichen mit der Begründung (vgl. Berufungsvorentscheidung vom 8. Februar 2005) abgelehnt, die Seminarleiterin, die auch das Sprachtraining durchgeführt habe, habe anlässlich des Telefonates vom 4.2.2005 angegeben, dass die Seminare nicht für einen einer bestimmten Berufsgruppe angehörenden Personenkreis vorgesehen seien, und von Privatpersonen und in unterschiedlichen Berufen tätigen Menschen (Schauspielern, Lehrern etc.) besucht werden würden, auch könne "jedermann" von diesen Trainings profitieren.

Im Vorlageantrag vom 26. Februar 2005 hat der Bw neuerlich betont, das Seminar *"Ganzheitliches Hören"* bzw. das Stimm- und Sprachtraining *"zur Verbesserung seiner Aussprache"* – insbesondere auch außerhalb seiner Muttersprache – besucht zu haben. Im Übrigen komme es nicht darauf an, aus welchem Grund das Seminar von anderen Personen besucht werde, sondern vielmehr darauf, aus welchem Grund er dieses besucht habe.

Dem Bw ist angesichts der vom VwGH in obig zitiertem Erkenntnis vertretenen Ansicht, wonach es darauf ankommt, dass Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können, darin zuzustimmen, dass bei Beurteilung der Verwertbarkeit der Kenntnisse auf die **konkret ausgeübte Tätigkeit** abzustellen ist. Laut Schreiben des Bw vom 30. März 2007 hat er als Professor an der xx Universität X Lehr- und Forschungsaufgaben zu erfüllen. Für beide Tätigkeiten sei eine exakte Wahrnehmung von Inhalten unabdingbares Erfordernis, im Bereich der Lehrtätigkeit (an der Universität, Vorträge an anderen Unis, internationalen Konferenzen usw.) sei natürlich die korrekte Wiedergabe unbedingt notwendig und habe er die angeführten Qualifikationen durchaus verbessern können. Der Bw hat im Schreiben vom 30. März 2007 auch mögliche Konsequenzen bei im Rahmen einer Evaluierung vom Rektorat bzw. Studiendekan festgestellter schlechter Qualität der Vorlesungen (Streichung des Kollegiengeldes, ca. 20 % des Gehaltes) aufgezeigt.

Im Hinblick darauf, dass – wie sich aus der Vorhaltsbeantwortung vom 30. März 2007 ergibt - das Programm für das Seminar Ganzheitliches Hören I + II und das Sprachtraining in Einzelbetreuung stattfindet, das Seminarprogramm nach einem Test **individuell auf die Bedürfnisse des Bw abgestimmt** wurde, kann im Hinblick auf die Lehr- und Forschungstätigkeit an der Universität nach Ansicht der Referentin des UFS eine berufliche Veranlassung der Aufwendungen nicht mehr in Abrede gestellt werden. Für die Referentin ist es nachvollziehbar und damit glaubhaft, dass die angeführten und von der Seminarleiterin im Schreiben vom 31. Mai 2007 bestätigte Vorgangsweise (Einzelbetreuung, individuell erstelltes Hörprogramm, Übungen in deutscher und englischer Sprache) und die Lehrziele (Verbesserung der Hörwahrnehmung, Abbau von Sprachbarrieren, Erhöhung der Sprachkompetenz (deutsch und englisch, Kommunikationsverhalten verbessern) im Rahmen der vom Bw ausgeübten Tätigkeit an der Universität verwertbar sind und daher die Aufwendungen dazu gedient haben, den **spezifischen** beruflichen Anforderungen des Bw (Abhalten von Vorlesungen vor einem größeren Auditorium, u.a. in englischer Sprache, Vorträge an anderen Universitäten und bei internationalen Konferenzen) gerecht zu werden bzw. die diesbezüglichen Fähigkeiten zu verbessern. Insofern ist es nicht mehr entscheidungswesentlich, dass sich die Universität aus den vom Bw dargestellten Gründen an den Kosten der Seminare nicht beteiligt hat und eine Bestätigung über die Dienstfreistellungen trotz glaubhaften Bemühens des Bw angesichts dessen, dass die Anträge nur 3,5 Jahre aufbewahrt werden, nicht vorgelegt werden konnte. Die Notwendigkeit der Teilnahme ergibt sich im gegenständlichen Fall daraus, dass eine nicht entsprechende Vorlesungsqualität offensichtlich mit finanziellen Einbußen verbunden sein kann. Ein Zusammenhang der Aufwendungen mit der privaten Lebensführung ist für die Referentin aus den dargestellten Gründen nicht erkennbar.

Soweit das Finanzamt die Berücksichtigung der Kosten mit der Begründung abgelehnt hat, die Seminare seien nicht für einen einer bestimmten Berufsgruppe angehörenden Personenkreis vorgesehen und würden auch von Privatpersonen und in unterschiedlichen Berufen tätigen Menschen (Schauspielern, Lehrern etc.) besucht, auch könne jedermann von diesen Trainings profitieren, mag dies zwar zutreffen, kann aber für sich gesehen nicht bedeuten, dass nicht im konkreten Fall sachverhaltsfallbezogen (d.h. im Hinblick auf die konkret ausgeübte Tätigkeit) zu prüfen und zu beurteilen ist, ob berücksichtigungsfähige Bildungsmaßnahmen vorliegen. Im Übrigen hat das Finanzamt in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung zwar Feststellungen über die zur Erreichung der Lehrziele angewandte Methode getroffen, aber nicht aufgezeigt, inwiefern die Anwendung dieser Methode dem Fortbildungscharakter der Seminare entgegenstehen könnte.

Es war der Berufung daher in diesem Punkt Folge zu geben und sind daher die Aufwendungen für die Seminare Ganzheitliches Hören I + II sowie das Sprachtraining bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Jahres 2001 als Werbungskosten in Abzug zu bringen.

3. Auslandsreise Portugal:

Wie das Finanzamt in der Berufungsvorlage (Verf. 46) an den Unabhängigen Finanzsenat angemerkt hat, wurden die Kosten für diese Reise tatsächlich – wie vom Bw. im Vorlageantrag vermutet - irrtümlich im Rahmen der Berufungsvorentscheidung betreffend **Einkommensteuer 2001** nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt.

Da der Unabhängige Finanzsenat davon ausgeht, dass das Finanzamt die Voraussetzungen für die Zuerkennung der geltend gemachten Aufwendungen von 14.285,00 S geprüft hat, und die vorgelegten Nachweise offensichtlich als ausreichend befunden hat, sieht die Referentin des UFS keine Notwendigkeit zu einer neuerlichen Prüfung und wird der Berufung gegen den **Einkommensteuerbescheid 2001** daher in diesem Punkt ebenfalls Folge gegeben.

Bei der Ermittlung der nichtselbständigen Einkünfte 2001 sind daher abweichend von den vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung vom 8. Februar 2005 berücksichtigten Werbungskosten in Höhe von 28.148,00 S Werbungskosten in Höhe von gesamt 72.283,00 S (28.148,00 + 9.864,80 + 5.282,80 + 14.700,00 (Ganzheitliches Hören I + II, Sprachtraining) + 14.285,50 S (Reisekosten Portugal)) in Abzug zu bringen.

Die Einkommensteuer 2001 berechnet sich daher wie folgt:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	72.013,00 S
------------------------------------	-------------

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Bundesdienst)	793.307,00 S
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	- 72.283,00 S
Summe Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	721.024,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	793.037,00 S
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)	0,00 S
Kirchenbeitrag	- 1.000,00 S
Außergewöhnliche Belastungen:	
Freibetrag wegen eigener Behinderung (§ 35 (3) EStG 1988)	- 4.992,00 S
Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung	- 6.600,00 S
Einkommen	780.445 S
Die Einkommensteuer beträgt:	
0 % für die ersten 50.000	0,00 S
21 % für die weiteren 50.000	10.500,00 S
31 % für die weiteren 200.000	62.000,00 S
41 % für die weiteren 400.000,00	164.000,00 S
50 % für die restlichen 80.400	40.200,00 S
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	276.700,00 S
Verkehrsabsetzbetrag	- 4.000,00 S
Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 750,00 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	271.950,00 S
Gem. § 33 EStG 1988 34,85 % von 708.387	246.872,87 S
Gem. § 37 Abs. 1 EStG 1988 17,42 % von 72.013	12.544,66 S
Steuer sonstige Bezüge wie z.B 13. und 14. Bezug nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge und Freibeträge von 8.500 s mit 6 %	7.205,70 S
Einkommensteuer	266.623,23 S
Anrechenbare Lohnsteuer	-284.306,00 S
festgesetzte Einkommensteuer	-17.683,00 S

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 17. August 2007