

GZ. RV/2083-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Reinhold Schürer-Waldheim, gegen den Bescheid des Finanzamtes Mödling betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Der Bw. bezieht als Universitätsprofessor Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In einer Beilage zur Einkommensteuererklärung 1998 machte er unter anderem an die Ehefrau geleistete Honorare in Höhe von S 43.000,00 sowie Kosten für ein Arbeitszimmer von S 11.662,00 (anteilige Kosten S 6.750,00, Afa Holzverkleidung S 3.600,00 und Afa Heizkörper

von S 1.312,00), als Werbungskosten geltend. Über Ersuchen des Finanzamtes (FA), legte er zwei von seiner Ehefrau am 31. Dezember 1998 ausgestellte Honorarnoten in Höhe von S 23.000,00 ("Programmierarbeiten und dgl.") und S 20.000,00 ("Buchhaltung, Korrespondenz etc.") vor.

Demgegenüber hat das FA bei der Veranlagung den genannten Ausgaben die Anerkennung als Werbungskosten versagt. In der Begründung wurde ausgeführt, dass laut telefonischer Rücksprache bzw. schriftlicher Fragebeantwortung die Kosten des Arbeitszimmers gestrichen worden seien. Hinsichtlich der Honorare an die Ehegattin werde darauf hingewiesen, dass Pauschalabgeltungen ohne messbare Leistungskriterien unter Angehörigen, die sich offensichtlich an den steuerlichen Veranlagungsgrenzen orientieren, nicht als fremdüblich gewertet werden könnten, da es sich bei diesen nach der Judikatur des VwGH um eine Mitarbeit im Rahmen einer familienhaften Beistandspflicht handle.

In der dagegen erhobenen Berufung wendete der Bw. ein, dass in der Bescheidbegründung auf ein Telefonat bzw. eine schriftliche Fragebeantwortung durch ihn oder seinen steuerlichen Vertreter Bezug genommen werde, als Folge dessen die Kosten für das Arbeitszimmer nicht anerkannt worden seien. Jedoch sei aus dem Bescheid nicht zu ersehen, worin die inkriminierten Inhalte dieses Gesprächs bzw. dieser Fragebeantwortung bestünden, die zur Verweigerung der Anerkennung geführt hätten. Daher ermangle dieser Teil des Bescheides einer hinreichenden Begründung. Im übrigen habe er kein diesbezügliches Telefongespräch mit dem Finanzamt geführt und habe auch keine schriftliche Fragebeantwortung stattgefunden.

In der Begründung werde auf ein Urteil des Verwaltungsgerichtshofes Bezug genommen. Es handle sich aber im konkreten Fall um keine pauschalierte Leistung durch seine Ehegattin, sondern seien die Positionen in den Honorarnoten genannt worden, für die sie eine Entschädigung erhalte. Der Grad der Detaillierung entspreche dabei durchaus demjenigen, den er aus zahlreichen Honorarnoten von Ärzten, EDV-Dienstleistungen etc. kenne, also absolut üblich sei. Die Mitarbeit an einer Institutstätigkeit durch seine Ehegattin als eine Mitarbeit im Rahmen eines familienhaften Verhältnisses anzusehen, gehe wohl nicht ernstlich an.

Durch den Spruch werde nach einer Rechtsauskunft wahrscheinlich auch unzulässig in Rechte Dritter eingegriffen und wäre dieser somit rechtswidrig. Es stehe ihm zu, Dienstleistungen durch jene Personen erbringen zu lassen, von denen er dies wünsche. Ebenso sei es sein legitimes Interesse, eine Dienstleistung weit eher durch seine Ehegattin als durch eine fremde Person erbringen zu lassen. Das Vertrauen und die Leichtigkeit, mit der die Sache abgewickelt werde, sprächen dafür, ebenso die günstigen finanziellen Konditionen. Die Verfügbarkeit zu in

der Wissenschaft üblichen, nach normalen Maßstäben aber ausgefallenen Tageszeiten bzw. dem Wochenende wäre anders nie zu erzielen. Wenn aber nun ein Gehalt für eine fremde Person steuerlich absetzbar wäre, für seine Ehegattin hingegen nicht, werden ihn finanzielle Erwägungen gegebenenfalls zwingen, doch eine fremde Person heranzuziehen. Dadurch aber sei seine Ehegattin unzulässig wegen ihrer Eigenschaft als Ehefrau in ihrer Gleichheit verletzt und am freien Erwerb gehindert und würde sie sich eine Klage vorbehalten, da er sie bei Beibehaltung des Spruchs wahrscheinlich nicht mehr anstellen würde.

Bezüglich des Arbeitszimmers sei Folgendes zu ergänzen: Aus einem beiliegendem Schreiben des Institutsvorstandes des I. gehe klar hervor, dass es am Institut bei weitem nicht genug Sekretariatsleistung gebe. Insbesondere sei in seinem Institutsteil kein Sekretariat angesiedelt. Er müsse somit einen großen Teil der Sekretariatsarbeit selbst durchführen bzw. durchführen lassen. Gegen ersteres spreche der zunehmende Evaluationsdruck, der die Mitarbeiter treffe und der wenig Rücksicht auf unzureichende Voraussetzungen seitens des Dienstgebers nehme. Er habe sich deshalb für letzteres und die Durchführung durch seine Frau entschieden. Da sein Arbeitszimmer am Institut ca. 10 m² groß sei, sei es natürlich grundsätzlich unmöglich, hier noch eine Sekretärin unterzubringen. Daher sei die Lösung mit dem Arbeitszimmer unumgänglich, die es auch gleichzeitig gestatte, andere Aufgaben, die im Sinne seiner Berufstätigkeit und ihres Erfolges lägen, durch seine Ehegattin durchführen zu lassen (Überwachung von Computerläufen, Programmierfähigkeit), da doch das Institut keine einzige Programmierstelle habe. Er füge hinzu, dass er als Universitätsprofessor ex lege für die Verrichtung der meisten seiner Obliegenheiten keinen festen Dienstort habe. Im Sinne einer optimalen Dienstausübung sei auch hier ein Arbeitszimmer praktisch unerlässlich, erlaube es doch allein, ungestört vom Studienbetrieb und auch zu - sonst im allgemeinen unüblichen, in diesem Beruf aber üblichen - Zeiten wie Wochenenden zu arbeiten, da er dann natürlich mit Rücksicht auf die Familie bzw. den Zeitverlust nicht zum Institut fahren könne. Aus den genannten Gründen seien daher die Kosten des Arbeitszimmers als Werbungskosten anzuerkennen.

Dem beigelegten Schreiben des Vorstandes des I. vom 25. Mai 2000 ist Folgendes zu entnehmen:

"1. ist das I. auf mehrere Lokationen aufgeteilt. Das Zimmer von Hrn. Prof. M. befindet sich in der W.-Str., 6. Stock. In diesem Gebäude ist erst seit heuer eine Sekretärin unseres Institutes tätig, und zwar im 1. Stock.

Zuvor hat eine Inanspruchnahme von Sekretariatsdiensten von der W.-Str. aus einen Gang auf der Straße von 5–7 Minuten bedeutet. Schon diese äußeren Umstände bewirken, dass vieles, was sonst normalerweise ein Sekretariat erledigen würde, in Eigenregie durchgeführt

werden muss. Denn ständiger Transport von Material über die Straße hat seine Grenzen, ganz abgesehen vom Zeitverlust. Das Material im Sekretariat zu lagern geht aber u.a. aus Platzgründen nicht; auch könnte Hr. Prof. M., wieder wegen großer Enge, es seinerseits dort nicht bearbeiten.

2. Ganz abgesehen von diesen Umständen, die sich aus der Lage ergeben, besteht am Institut für ca. 50 wissenschaftliche Mitarbeiter nur eine inadäquate Anzahl von Sekretariatsstellen. Dabei sind die Sekretärinnen vielfach durch sonst nicht unbedingt sekretariatstypische, aber unabsehbare Aufgaben belastet (Studentenverkehr, Überwachung von PC Labors,...). Daher müssen viele Aufgaben, die sonst einem Sekretariat zugeordnet wären, zu einem erheblichen Teil selbst wahrgenommen werden (Termine, Schreiben von Briefen, vor allem auch das Schreiben wissenschaftlicher Arbeiten mit den komplexen Anforderungen an den Schriftsatz....). An eine Erledigung der Buchhaltungsagenden für Forschungsprojekte etc. durch das Sekretariat ist im Allgemeinen nicht zu denken.

3. weise ich darauf hin, dass sowohl die Institute als Ganzes, aber auch die Mitarbeiter im Einzelnen zunehmend einer Evaluation unterworfen werden. Diese erfolgt zum Teil durch internationale Gutachter. Dabei gehen diese Wissenschaftler natürlich von dem Stand an Infrastruktur aus, der in hochentwickelten Ländern gegeben ist, und an den Österreich zum Teil leider nicht anschließen kann. Dies führt durchaus zu einer beruflichen Bedrängnis der Mitarbeiter, vor allem auch dann, wenn, wie im gegenwärtigen Fall, zusätzlich zur unzureichenden Sekretariatsinfrastruktur die in Österreich besonders großen und nur teilweise erfolgreichen Mühen notwendig sind, um etwa zu teurer Computerausstattung bzw. zu Forschungspersonal zu gelangen."

Im Rechtsmittelverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde der Bw. aufgefordert bekannt zu geben, welche vertraglichen Vereinbarungen den an die Ehegattin geleisteten Honoraren zu Grunde liegen. Um Vorlage schriftlicher (Werk-)Verträge bzw. gegebenenfalls um detaillierte Darstellung des Vertragsinhalts mündlicher Verträge werde ersucht. Weiters werde um detaillierte und klare Darlegung der von der Ehegattin erbrachten Leistungen, insbesondere auch deren zeitlicher Umfang, ersucht.

In seiner Vorhaltsbeantwortung, teilte der Bw. mit, dass die der Tätigkeit seiner Ehegattin zu Grunde liegenden Vereinbarungen, wie unter Ehegatten naheliegend, mündlich geschlossen worden seien. Grundsätzlich sei zwischen zweierlei Arten von Tätigkeiten zu unterscheiden: Sekretariatsarbeiten im üblichen Sinne (Buchhaltung, Korrespondenz, Evidenzhaltung,...) und eine dem Gebiet des Bw. spezifische Tätigkeit (Eingabe von Programmen und Korrektur der Eingabefehler, Evidenzhaltung bzw. richtige Anordnung von Dateien, die bei seiner Tätigkeit der numerischen Simulation in großer Menge anfielen und Vorbereitung für die Auswertung durch ihn) und darüber hinaus die Überwachung von Jobs (= Kontrolle, ob die ständig laufenden Computersimulationen ordnungsgemäß rechnen und gegebenenfalls Meldung an ihn). Der Vertrag trage den Charakter eines Werkvertrages, wobei bei der Berechnung von einem Stundenlohn von S 100,00 (brutto = netto) und dem erfahrungsgemäß und sich auch bestätigenden Zeitaufwand ausgegangen worden sei (effektiv ca. 8 Stunden/Woche; teilweise

werde die Tätigkeit wegen der ständig laufenden und zu überwachenden Computerberechnungen auch am Wochenende ausgeübt).

Seine Ehegattin habe folgende Leistungen erbracht: Die konkreten Leistungen im Sekretariatsbereich hätten sich aus folgenden Umständen ergeben: Im fraglichen Zeitraum seien verschiedene Forschungsprojekte aktuell gewesen (Fonds zur Förderung der wissenschaftlichen Forschung in Österreich, Jubiläumsfonds der Österreichischen Nationalbank, Hochschuljubiläumsstiftung der Gemeinde Wien). Die Durchführung derartiger Projekte zähle zu den standardmäßigen Aufgaben eines Universitätsprofessors und spiele insbesondere auch in allen Evaluationen eine wesentliche Rolle. Sie sei mit keinen persönlichen Einkünften verbunden. Derartige Projekte bedürften ständiger Berichte (bzw. Antragserstellung für künftige Projekte), Kontoführung bzw. Abrechnungen (Material- und Personalkosten), wobei die Buchhaltungs- und Sekretariatsaspekte durch seine Ehegattin erledigt worden seien. Dazu komme ein erheblicher Teil der üblichen Schriftsätze (wissenschaftliche Arbeiten, Schriftverkehr, Verwaltung). Diese Tätigkeiten hätten im Schnitt vier Stunden pro Woche beansprucht.

Was den computerorientierten Teil anlange, so sei zunächst zu sagen, dass er der Entwicklung umfangreicher Software obliege. Teils aus Gründen der größeren Leichtigkeit, teils auch wegen seiner damals schlechten Augen habe er vielfach die Programme auf Papier niedergeschrieben, welche dann von seiner Frau in den Computer eingegeben worden seien. Schon bei der ursprünglichen Niederschrift bzw. bei der Eingabe seien natürlich Fehler aufgetreten und sei eine erste Korrektur dieser Fehler von seiner Ehegattin vorgenommen worden. Weiterhin bringe seine Tätigkeit mit sich, dass eine große Anzahl von Files mit numerischen Daten der von ihm an verschiedenen Computern gerechneten Modelle entstehe, welche anschließend an einem dafür besonders eingerichteten Computer in seinem Arbeitszimmer ausgewertet werden. Die hierher transportierten Dateien bedürften einer gehörigen Anordnung bzw. ersten Sichtung, die seine Frau durchföhre. Auf diesem Rechner liefen auch ständig Modelle in der Anfangsphase der Relaxation. Da hier besonders heftige Strömungen auftreten und die Modelle daher leicht außerhalb des physikalischen Bereiches geraten und statt mit Zahlen nur mehr mit NaNs (not a number) gerechnet werden würde, sei hier ein gewisses "Babysitten", d. h. eine Überwachung in regelmäßigen Abständen nötig, um fehlgelaufene Rechnungen abzubrechen und daher die Ressourcen für sinnvolle Berechnungen nutzen zu können. Dies lasse sich natürlich daheim, wo es auch zu ungewöhnlichen Tageszeiten bzw. am Wochenende leicht möglich sei, besonders gut durchführen.

Der Zeitaufwand sei geringfügig über dem gelegen, was im Sekretariatsbereich zu tun gewesen sei, woraus sich auch die etwas höhere Honorarnote ergebe.

Zusätzlich zu der schon aus dem ursprünglichen Antrag hervorgehenden äußerer Sichtbarkeit (Schreiben des Institutsvorstandes) weise er auch darauf hin, dass seine Frau aus diesem Grunde in seinem Arbeitszimmer über einen eigenen Büroarbeitsplatz verfüge, der für eine reine Hausfrau ja sinnlos wäre, und dieser jederzeit besichtigt werden könne.

In dem vom Institutsvorstand des I. verfassten beiliegenden Schreiben vom 3. 9. 2001 zeigt dieser im Wesentlichen die durch Personalabgang eingetretene prekäre Personalsituation auf.

Mit Schreiben vom 18. Februar 2004 forderte die Referentin des unabhängigen Finanzsenates den Bw. zur Beantwortung folgender Fragen auf:

- *Welche Aufzeichnungen (über Zeitraum, Art und Umfang der erbrachten Leistungen) werden von Ihrer Ehegattin geführt? Um Vorlage derselben wird ersucht.*
- *Wie viele Anträge für Projekte, Korrespondenzen, Abrechnungen, sonstige Schriftsätze sowie Buchungszeilen wurden im Jahr 1998 von Ihrer Ehegattin erstellt?*
- *Wie und wann ist die Auszahlung der Honorare an Ihre Ehegattin erfolgt?*
- *Welche Software-Programme sind im Jahr 1998 von Ihnen erstellt und von Ihrer Ehegattin in den Computer eingegeben worden (Vorlage von Pflichtenheft, Spezifikation, Benutzerdokumentation etc.). Inwieweit steht die Entwicklung dieser Programme in Zusammenhang mit Ihrer Tätigkeit als Universitätsprofessor?*
- *Welche Ausbildung/Berufsausbildung hat Ihre Ehegattin?*

In seinem Antwortschreiben teilte der Bw. mit, dass die Tätigkeit seiner Ehegattin insgesamt übersichtlich und gleichmäßig genug war, um eine genügend genaue zeitliche Einordnung zu ermöglichen. Ein Bedarf an detaillierten Aufzeichnungen sei daher nicht gegeben gewesen. Die "Sekretariatsarbeiten" hätten sich schwerpunktmäßig an den Abenden der Werkstage, jeweils ca. eine Stunde, abgespielt. Die "EDV-Arbeiten" hätten z. T. im in einem früheren Schreiben erläuterten "Babysitten" bestanden, was immer wieder kurze Tätigkeit erfordert habe, bzw. seien, insbesondere auch soweit sie in unmittelbarem Kontakt mit ihm stattgefunden hätten, vorwiegend Samstag vormittags einige Stunden abgewickelt worden.

Er verweise nochmals auf das dem Akt beiliegende Schreiben des Institutsvorstandes, in dem er die damals – räumlich wie personell – überaus schlechte Lage des Instituts beschreibe, was dann z. T. zur Notwendigkeit externer Leistungen geführt habe.

Es sei vermutlich auch in einem "organisierten" Sekretariat nicht möglich, festzustellen, wie viele Zeilen usw. durch die Sekretärin im Laufe eines Jahres geschrieben worden seien. Die Arbeitskraft werde nach Zeit angestellt, so verhalte es sich auch hier.

Die Schreibtätigkeit beziehe sich insbesondere auch auf Berichte, wiss. Arbeiten usw.. Diese würden sicher weit mehr als Standardschriften aus dem geschäftlichen Bereich einer

mehrmaligen Überarbeitung unterzogen. Es komme dazu, dass solche Schriftsätze ungleich schwieriger einzugeben seien als gewöhnliche Texte, würden sie doch, u. a. wegen der Notwendigkeit mathematisch-wissenschaftlichen Satzes, in einem Satzsystem wie LaTeX o. ä. geschrieben (ein Blick auf die Anlage 1, wo eine Seite eines typischen LaTeX Dokumentes abgedruckt sei, werde das bestätigen). Entsprechend sei auch die Suche nach kleinen Tippfehlern, die sich auf das Aussehen des Textes am Bildschirm vielleicht noch dazu an ganz anderer Stelle desaströs auswirken, besonders haarig, und auf keinen Fall mit der üblichen Fehlersuche in Texten zu vergleichen. Das ziehe entsprechenden Zeitaufwand nach sich.

Daraus ergebe sich, dass etwa die Angabe der Buchungszeilen usw. hier keine adäquate Größe darstelle. Es seien in dem Zeitraum jedenfalls 3 Jahresberichte bzw. Abschlussberichte im Zusammenhang mit den 3 Forschungsprojekten (Fonds zur Förderung der wiss. Forschung, Österr. Nationalbibliothek, Hochschuljubiläumsstiftung der Stadt Wien) erstellt worden, dazu zwei wissenschaftliche Arbeiten, div. Webseiten zur Darstellung der Gruppe, die ebenfalls nicht ganz leicht einzugeben seien.

Dazu komme laufende Evidenzhaltung/Vorbereitung der Korrespondenz (Briefe, e-mails) bzw. teilweise die Eingabe entsprechender Beantwortungen. Er weise nochmals darauf hin, dass er in dieser Zeit schlecht gesehen habe, wie durch die bald darauf erfolgte Staroperation wohl hinreichend belegt sei und er daher solche Dinge möglichst delegiert bzw. diktiert habe.

Die Auszahlung der Summen sei gesamthaft am Ende des Jahres erfolgt.

Als Professor für Angewandte X. mit besonderer Berücksichtigung der Astrophysik sei seine Arbeit seit Jahrzehnten untrennbar mit der Entwicklung umfangreicher wissenschaftlicher Software verknüpft. Es gehe dies aus der Natur seiner Forschungen selbst hervor. Dies sei auch auf seiner Homepage für die Allgemeinheit und insbesondere Fachkollegen gut sichtbar, öffentlich zugänglich dokumentiert und müsse daher schon deshalb zutreffen, weil er sich sonst unter den Kollegen lächerlich machen würde. Weiterhin bestehe an der Universität eine Hochleistungsrechenanlage (Schrödinger-Cluster). Auch auf den entsprechenden Webseiten, auf denen über diese Arbeiten öffentlich berichtet werde, sei die entsprechende Tätigkeit in Softwareentwicklung nachzulesen. Es stehe also diese Tätigkeit in unmittelbarster Verbindung mit seinen Dienstpflichten (Forschung).

Entwicklung wissenschaftlicher Software erfolge allerdings vielfach anders, als bei einem typisch kommerziellen Softwareprojekt. Bei einem solchen, z. B. einer Datenbank, sei relativ klar welche Daten vorhanden seien und wie sie aufbereitet werden sollen. Daher ließen sich die zu erreichenden Ziele gut spezifizieren und könnten in einem Pflichtenheft niedergelegt

werden, das eine doppelte Funktion habe: einerseits wirklich klar zu legen, was der Kunde wünscht und der Dienstleister zu erbringen bereit ist und zweitens eben dadurch erst Klarheit für beide Beteiligten herzustellen.

Bei wissenschaftlicher Software dagegen (die für den Gebrauch innerhalb der eigenen Gruppe geschrieben werde) seien gewissermaßen Dienstleister und Kunde weitgehend ident, nämlich der Kopf der Gruppe bzw. die Gruppe. Daher seien Pflichtenhefte oder kommerziell gestylte Benutzerdokumentationen nicht nötig. Sie seien teilweise auch gar nicht möglich. Denn bei einem typischen kommerziellen Programm könne, bei ordentlicher Arbeit, in der Regel mit Hilfe vorhandener, absehbarer Methoden das Ziel erreicht werden. In der Forschung dagegen werden z. B. neue, oder in dieser Art bzw. auf diesem Gebiet noch nicht verwendete numerische Methoden programmiert. Selbst wenn die Programmierung als solche korrekt erfolge, sei das Gelingen der Sache nicht sichergestellt, denn die numerischen Methoden mögen sich als inadäquat herausstellen bzw. der Veränderung bedürfen, was erst durch Arbeit mit dem "fertigen" Programm sichtbar werde. Als Folge davon könnten ganze Programmteile wieder spurlos verschwinden oder wesentlich umgestaltet werden. Es mag auch durchaus sein, dass sich ein Projekt als überhaupt nicht durchführbar erweise, ohne dass man deshalb jemanden wegen eines nicht erfüllten Pflichtenheftes klagen könne. Insgesamt sei eine weit geringere Planbarkeit als bei typisch kommerziellen Anwendungen gegeben, eben der Unterschied zwischen Routine und Forschung. Pflichtenhefte und andere Formalien seien daher vielfach vollkommen unangemessen und existierten auch nicht. Denn die Arbeit könne nur in ständigem Kontakt zwischen den Beteiligten ablaufen.

Seine Frau habe die Handelsakademie mit Matura abgeschlossen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Honorare an die Ehefrau in Höhe von S 43.000,00

Strittig ist, ob die vom Bw. an seine Ehefrau geleisteten Honorare von S 20.000,00 für Sekretariatsarbeiten (Buchhaltung, Korrespondenz etc.) und S 23.000,00 für Programmierarbeiten, als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Über Vorhalt teilte der Bw. mit, dass die der Tätigkeit seiner Ehegattin zu Grunde liegenden Vereinbarungen mündlich geschlossen worden seien. Grundsätzlich sei zwischen zweierlei Arten von Tätigkeiten zu unterscheiden: Sekretariatsarbeiten im üblichen Sinne (Buchhaltung, Korrespondenz, Evidenzhaltung etc.) und computerorientierten Tätigkeiten (Eingabe von Programmen und Korrektur der Eingabefehler, Evidenzhaltung bzw. richtige Anordnung von

Dateien, Überwachung von Jobs = Kontrolle, ob die ständig laufenden Computersimulationen ordnungsgemäß rechnen).

Der Vertrag trage den Charakter eines Werkvertrages, wobei bei der Berechnung von einem Stundenlohn von S 100,00 (brutto = netto) und einem Zeitaufwand von ca. 8 Stunden/Woche – teilweise auch am Wochenende – ausgegangen worden sei. Detaillierte Aufzeichnungen über Zeit, Art und Umfang der Tätigkeiten seien nicht vorhanden, da nicht erforderlich. Die Sekretariatsarbeiten seien an den Abenden der Werkstage, jeweils ca. eine Stunde, erbracht worden. Die EDV-Arbeiten vorwiegend am Samstag Vormittag (einige Stunden) abgewickelt worden. Die Auszahlung der Honorare sei "gesamthaft" am Ende des Jahres erfolgt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, sind Verträge zwischen nahen Angehörigen ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit für den Bereich des Steuerrechtes nur anzuerkennen, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. z.B. VwGH 1. 7. 2003, 98/13/0184; 31. 3. 2003, 98/14/0164; 30. 1. 2001, 96/14/0154).

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessengegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden können.

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

Nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen heißt, dass der Abschluss von inhaltlich eindeutigen Verträgen mit detaillierter, inhaltlich klarer Darlegung der erbrachten Leistungen nachgewiesen wird und ein fremdüblicher Zahlungsverkehr (regelmäßige Rechnungslegung und Zahlung) vorliegen muss. Auch wenn es vom Bw. als nicht üblich angesehen wird mit seiner Ehefrau einen schriftlichen Vertrag abzuschließen, so ist es für die steuerliche Anerkennung doch notwendig, dass zumindest bezüglich wesentlicher Vertragsmerkmale, wie Zahlungsmodalitäten, Arbeitszeit, nachvollziehbare Vereinbarungen vorliegen.

Zur Frage nach dem Ausmaß der von der Ehefrau im Berufungszeitraum geleisteten Arbeit (ungefähre Zahl der verfassten Anträge, Korrespondenzen, Abrechnungen, Buchungszeilen etc.), teilte der Bw. mit, dass es vermutlich auch in einem "organisierten" Sekretariat nicht möglich sei, festzustellen, wie viele Zeilen etc. im Laufe des Jahres geschrieben worden seien. Die Arbeitskraft werde nach Zeit entlohnt, so verhalte es sich auch hier. Dem ist entgegen zu halten, dass aber gerade in diesem Fall es erforderlich und auch üblich sein wird, die geleistete Arbeitszeit in geeigneter Form (und zwar durch entsprechende Zeitaufzeichnungen) zu ermitteln bzw. deren Einhaltung zu kontrollieren.

Die Angabe, dass von einem "erfahrungsgemäßen" effektiven Zeitaufwand von ca. 8 Stunden pro Woche (4 Stunden Sekretariat und 4 Stunden EDV) ausgegangen werde, erweist sich mangels entsprechender Stundenaufzeichnungen als bloße Behauptung, die nicht nachvollzogen werden kann. Da keine Zeitaufzeichnungen geführt wurden, ist davon auszugehen, dass nicht nach Stunden, sondern pauschal abgerechnet wurde.

Bei geradezu typischen Beispielen einer familienhaften Mitarbeit, wie Schreibarbeiten, Korrekturlesen etc., muss eine über die familienrechtliche Mitwirkungspflicht hinausgehende Tätigkeit der Ehefrau jedoch klar erkennbar sein. Die Vereinbarung eines Pauschales deutet jedenfalls auf eine fremdunübliche Vertragsgestaltung hin, zumal sich bei fremden Schreibkräften oder Korrekturlesern die Abgeltung nach dem Ausmaß der Arbeit richten wird, die sich z. B. an der Seitenzahl orientiert, wie dies auch im Verlagswesen gebräuchlich ist. Dies gilt besonders, wenn es sich – wie im gegenständlichen Fall - um komplexe Schriftsätze handelt.

Der Fremdvergleich ist aber nicht nur bei der Begründung, sondern auch bei der Abwicklung von Leistungsbeziehungen anzuwenden. Insbesondere hat die Abwicklung der Zahlungen in einer Weise zu erfolgen, wie dies unter Familienfremden üblich ist. Nicht fremdüblich ist jedenfalls der Umstand, dass die Honorare für die während des Jahres laufend zu erbringenden Leistungen der Ehefrau erst am Ende des Jahres ausbezahlt worden sind. Ein Nachweis über den Zahlungsfluss ist ebenfalls nicht erbracht worden.

Auch aus der bloßen Notwendigkeit von Sekretariats- und sonstigen Tätigkeiten kann nicht auf ein Vertragsverhältnis mit der Ehefrau geschlossen werden (vgl. VwGH 19. 5. 1993, 91/13/0045). Zum einen ist nämlich grundsätzlich davon auszugehen, dass allfälliges Hilfspersonal wie Schreibkräfte, Sekretärinnen etc., das zur Ausübung einer gehobenen nichtselbständigen Tätigkeit und zur Erfüllung der Dienstpflichten erforderlich ist (besonders bei einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis), üblicherweise vom Dienstgeber beigestellt wird (VwGH 30. 5. 1990, 89/13/0256). Zum anderen lässt der bloße Umstand, dass das Sekretariat in

einem anderen Gebäude untergebracht ist ("was einen Gang auf der Straße von 5 – 7 Minuten bedeutet") und nur eine "inadäquate Anzahl an Sekretariatsstellen" vorhanden ist, keineswegs den Schluss zu, dass jedenfalls die Ehefrau des Bw. diese Arbeiten verrichtet.

Da die Vereinbarung zwischen dem Bw. und seiner Ehefrau aus den oben genannten Gründen weder einen klaren, eindeutigen und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweist noch einem Fremdvergleich standhält, waren die geltend gemachten Honorare nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Arbeitszimmer

Der Bw. hat dargelegt, dass er in seinem Arbeitszimmer notwendige Sekretariatsarbeiten sowie diverse andere Aufgaben (Programmiertätigkeit, Überwachung von Computerläufen) durchführt bzw. durch seine Ehefrau durchführen lässt. Das Arbeitszimmer sei unerlässlich, da es ihm erlaube ungestört vom Studienbetrieb und zu sonst unüblichen Zeiten, wie an Wochenenden, zu arbeiten, da er dann aus Rücksicht auf die Familie bzw. wegen des Zeitverlustes nicht zum Institut fahren könne.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen oder Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist der Mittelpunkt einer Tätigkeit im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nach dem materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit zu beurteilen. Nur in Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (VwGH 28. 11. 2000, 99/14/0008).

Im gegenständlichen Fall ist davon auszugehen, dass der Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. als Universitätsprofessor, jedenfalls außerhalb seines Arbeitszimmers gelegen ist. Daran vermögen auch die Ausführungen nichts zu ändern, dass das Arbeitszimmer des Bw. am I. nur 10 m² groß sei, es am Institut an Schreibkräften mangle und daher Sekretariatsarbeiten ("Termine, Schreiben von Briefen, vor allem auch das Schreiben wissenschaftlicher Arbeiten mit den komplexen Anforderungen an den Schriftsatz") von den Universitätsprofessoren in Eigenregie durchgeführt werden müssten, weil diese, zweifellos erforderlichen Tätigkeiten

jedoch nicht den Mittelpunkt der Lehr- und Forschungstätigkeit eines Universitätsprofessors darstellen.

Diese Rechtsansicht hat der Verwaltungsgerichtshof in einem jüngst ergangenen, ebenfalls einen Universitätsprofessor betreffenden, Erkenntnis (16. 12. 2003, 2001/15/0197) bestätigt:

".....Der belangten Behörde kann nicht entgegengetreten werden, wenn sie zum Ergebnis gelangte, dass der materielle Schwerpunkt einer solchen Tätigkeit nicht im häuslichen Arbeitszimmer gelegen ist. Nach der allgemeinen Verkehrsauffassung ist der materielle Schwerpunkt der die Forschung und Lehre umfassenden Gesamt-Tätigkeit eines Universitätsprofessors (auch auf dem vom Bf. betreuten Fach) im Bereich der Universität gelegen. Daran ändert nichts, dass Professoren auch am Abend und an Wochenenden arbeiten, die Fahrt zur Universität eine gewisse Zeit in Anspruch nimmt und schriftliche Unterlagen der beruflichen Tätigkeit in der privaten Wohnung aufbewahrt werden."

Die Berufung war daher auch in diesem Streitpunkt als unbegründet abzuweisen.

Wien, 30. März 2004