



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des S, T, A, vertreten durch Ecovis Austria Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges. mbH., 1060 Wien, Schmalzhofgasse 4, vom 11. April 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 4. März 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

A) Die **Steuererklärung** für die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006 wurde dem Finanzamt auf elektronischem Weg übermittelt. Es wird darin eine bezugsauszahlende Stelle angeführt. Weiters werden zwei Kinder bekanntgegeben, für die Familienbeihilfe bezogen wurde. Werbungskosten für Arbeitsmittel (KZ 719) werden in Höhe von € 2.804,80 erklärt, sonstige Werbungskosten (KZ 724) werden mit einem Betrag von € 6.927,34 geltend gemacht. Bei den Sonderausgaben wird der Kirchenbeitrag von € 100,00 erklärt.

B) Mit Ergänzungsersuchen vom 14. Mai 2007 (OZ 1/2006) wurde der Bw. ersucht, die beantragten Werbungskosten mittels geeigneter Aufstellungen und Belege in Kopie nachzuweisen.

C) Mit Schreiben vom 12. Juni 2007 (OZ 3 ff./2006) wurde das Ergänzungsersuchen laut Abschnitt B) wie folgt beantwortet: Die Telefonkosten seien mit 40% Privatanteil berücksichtigt. Der diverse Aufwand seien Fahrtkosten, Park- und Portogebühren. Unter OZ 17 f. sind die gelten gemachten Werbungskosten wie folgt aufgegliedert:

Abschreibung (in €)	2.804,80
---------------------	----------

<i>sonstige Werbungskosten</i>	
Telefon (in €)	448,39
diverser Aufwand (in €)	28,95
Fremdarbeit (in €)	6.450,00
Summe Werbungskosten (in €)	6.927,34

Das Anlageverzeichnis ist unter OZ 18/2006 wie folgt aufgegliedert:

Bezeichnung	Anschaffungsdatum	Anschaffungswert (in €)	Nutzungsdauer	Buchwert 1.1.2006	AfA (in €)	Buchwert 31.12.2006
Arbeitszimmer	1.1.2002	3.000,00	10	1.800,00	300,00	1.500,00
Tresor	7.2.2002	2.200,01	5	440,01	440,00	0,01
Plasma Bildschirm	5.8.2004	4.008,99	5	3.207,19	801,80	3.207,19
Computer	22.12.2004	2.200,00	3	1.100,00	733,33	366,67
Lacie d2 ...	31.5.2005	1.589,00	3	1.059,33	529,67	529,66
Summe AfA					2.804,80	
davon vom FA anerkannt					2.504,80	

D) Mit Ergänzungsersuchen vom 2. August 2007 (OZ 2/2006) wurde der Bw. aufgefordert, mit Vertrag oder schriftlicher Vereinbarung nachzuweisen, welche Leistungen (von der Gattin) zu erbringen seien. Eine Leistungs- und/oder Stundenaufzeichnung für das Kalenderjahr 2006 sei vorzulegen.

E) Nach entsprechendem Fristverlängerungsansuchen vom 5. September 2007 (OZ 19/2006) wurde das Vorhalteschreiben vom 2. August 2007 mit Schreiben vom 7. November 2007 (OZ 20 ff./2006) beantwortet. Folgende Unterlagen wurden beigebracht:

a) Werkvertrag vom 30. Dezember 2005, abgeschlossen zwischen S , geboren am 28. Oktober 19x, als Auftraggeber und P, geboren am 3. Juni 19y, als Auftragnehmerin:

- I) Vertragsgegenstand: Der Auftraggeber sei im Bereich Geschäftsführung einer österreichischen US-Konzernniederlassung tätig. Die mit diesem Vertrag vereinbarten Leistungen erbringe die Auftragnehmerin im Rahmen eines Werkvertrages. Durch diesen Vertrag werde insbesondere weder ein Arbeits- noch ein sonstiges, durch diesen Vertrag namentlich nicht bezeichnetes Rechtsverhältnis begründet.

- II) Vertragsdauer: Das Vertragsverhältnis beginne mit 1. Jänner 2006. Es werde auf unbestimmte Zeit geschlossen. Das Vertragsverhältnis könne von beiden Vertragspartnern unter Einhaltung einer zweimonatigen Kündigungsfrist jeweils zum Letzten eines Kalendermonats gekündigt werden.

- III) Vertragspflichten und –rechte der Auftragnehmerin:

Die Auftragnehmerin verpflichte sich, die Leistungen selbstständig und in

Eigenverantwortlichkeit zu erbringen. Es werde ausdrücklich vereinbart, dass die Auftragnehmerin an keine Arbeitszeit gebunden sei. Die Auftragnehmerin sei prinzipiell an keinen Arbeitsort gebunden. Die Auftragnehmerin sei berechtigt, sich durch eine geeignete Person vertreten zu lassen, sofern dies mit dem Auftraggeber abgesprochen worden sei. ...

- IV) Haftung der Auftragnehmerin:

Die Auftragnehmerin hafte für durch ihre Tätigkeit entstandene Schadenersatzansprüche voll. ...

- V) Vertragspflichten und –rechte des Auftraggebers:

Der Auftraggeber habe die Pflicht, ein für die Erstellung des Werkes förderliches Umfeld zu schaffen. Er habe weiters für die zeitgerechte Überweisung oder Barzahlung des Honorars Sorge zu tragen.

- VI) Honorarverrechnung:

Basis der Honorarverrechnung seien die im Abrechnungszeitraum zur Verfügung gestellten Stunden. Die Auftragnehmerin verrechne die von ihr erbrachten Leistungen mit einem Stundensatz von Euro 25,00 mittels Honorarnote. Eine Aufgliederung des erbrachten Zeitaufwandes sei der Honorarnote beizulegen.

b) Stundenaufzeichnung für 2006 laut Werkvertrag vom 30. Dezember 2005:

Datum	Stunden	Zweck
2.1.2006	4	Zusammenfassen der vorhandenen Dokumente für Präsentation
3.1.2006	8	Zusammenfassen der vorhandenen Dokumente für Präsentation
4.1.2006	8	Zusammenfassen der vorhandenen Dokumente für Präsentation
5.1.2006	8	Zusammenfassen der vorhandenen Dokumente für Präsentation
6.1.2006	8	Formatieren/Ausarbeiten der Powerpoint Präsentationen
7.1.2006	10	Formatieren/Ausarbeiten der Powerpoint Präsentationen
22.2.2006	8	Zusammenfassen der Notizen vom R
23.2.2006	8	Einarbeiten der Notizen anderer Studios von R
24.2.2006	8	Einarbeiten der Notizen anderer Studios von R
27.2.2006	8	Erstellen der Handouts für Rage Summit
28.2.2006	8	Erstellen der Handouts für Rage Summit
13.5.2006	10	Erstellung Kontaktliste für Schließung RSV
14.5.2006	10	Erstellung Kontaktliste für Schließung
15.5.2006	4	Erstellung Kontaktliste für Schließung
1.6.2006	8	Erstellung Inventarliste aus Anlagenverzeichnis RSV
2.6.2006	8	Erstellung Inventarliste aus Anlagenverzeichnis RSV

5.6.2006	8	Erstellung Inventarliste aus Anlagenverzeichnis RSV
6.6.2006	8	Erstellung Inventarliste aus Anlagenverzeichnis RSV
7.6.2006	10	Erstellung Inventarliste aus Anlagenverzeichnis RSV
8.6.2006	10	Erstellung Inventarliste aus Anlagenverzeichnis RSV
9.6.2006	10	Erstellung Inventarliste aus Anlagenverzeichnis RSV
28.11.2006	6	Überprüfung RSV FFG Zwischenbericht
29.11.2006	8	Überprüfung RSV FFG Zwischenbericht
30.11.2006	8	Überprüfung RSV FFG Zwischenbericht
1.12.2006	8	Überprüfung RSV FFG Zwischenbericht
4.12.2006	8	Überprüfung RSV FFG Zwischenbericht
5.12.2006	8	Überprüfung RSV FFG Zwischenbericht
6.12.2006	10	Überprüfung RSV FFG Zwischenbericht
7.12.2006	10	Überprüfung RSV FFG Zwischenbericht
9.12.2006	4	Layout Report an L Studio Operations"
10.12.2006	8	Layout Report an L Studio Operations"
11.12.2006	8	Layout Report an L Studio Operations"
Summe	258	x € 25,00 = € 6.450,00.

c) Honorarnoten vom 12. Dezember 2006, 9. Juni 2006 und 7. März 2006 über jeweils € 2.150,00.

- Die Honorarnote vom 12. Dezember 2006 lautet (OZ 25/2006): Layout Report an M Studio Operations" und Überprüfung B FFG Zwischenbericht mit Controlling Zahlen pauschal € 2.150,00.
- Die Honorarnote vom 9. Juni 2006 lautet (OZ 26/2006): Erstellung Kontaktliste für Schließung B und Erstellung Inventarliste aus Anlagenverzeichnis B pauschal € 2.150,00.
- Die Honorarnote vom 7. März 2006 lautet (OZ 27/2006): Präsentationsaufbereitung "Q" pauschal € 2.150,00.

Auf allen drei Honorarnoten befindet sich der Vermerk, dass der Honorarbetrag bar erhalten worden sei.

d) Laut Versicherungsdatenauszug (OZ 28 ff./2006) war der Zeitraum 1. Jänner 2006 bis 31. Mai 2006 für die Gattin des Bw. eine vorläufige Ersatzzeit wegen Kindererziehung, der Zeitraum 18. Oktober 2006 bis 31. Dezember 2006 ein Ersatzzeit ohne Notstandshilfe. Außerdem war die Gattin des Bw. in der Zeit vom 2. November 2006 bis 31. Dezember 2006 als geringfügig beschäftigte Angestellte nichtselbstständig erwerbstätig.

F) Im **Einkommensteuerbescheid** vom 4. März 2008 (OZ 35 ff./2006) wurden folgende Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, vom Finanzamt anerkannt:

Telefonkosten (in €)	448,39
diverser Aufwand (in €)	28,95
AfA laut Anlagenverzeichnis exkl. AfA für Arbeitszimmer (in €)	2.504,80
Summe der anerkannten Werbungskosten (in €)	2.982,14

Unter Abzug des Kirchenbeitrages in Höhe von € 100,00 ergab sich ein steuerpflichtiges Einkommen von € 174.659,86 und somit eine Einkommensteuer von € 80.181,23. Unter Berücksichtigung der anrechenbaren Lohnsteuer von € 80.957,30 errechnete sich eine festgesetzte Einkommensteuer von € - 776, 07. Dieser Betrag wurde auch als Abgabengutschrift ausgewiesen.

Zur Begründung des Einkommensteuererstbescheides wurde Nachstehendes angeführt:

Werbungskosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung lägen nur dann vor, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Antragsstellers bilde. Diese Voraussetzungen seien im Fall des Bw. nicht gegeben, daher hätten die diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden können.

Voraussetzung für einen steuerlich anzuerkennenden Werkvertrag sei die detaillierte und inhaltlich klare Darlegung der erbrachten Leistung sowie ein fremdüblicher Zahlungsverkehr. Der vorgelegte Werkvertrag vom 30. Dezember 2005 sei in einer derart allgemein gehaltenen Form, dass mit fremden Dritten eine solche Vereinbarung nicht abgeschlossen worden wäre. Aus dem Vertrag sei nicht ersichtlich, welches "Werk" von der Auftragnehmerin überhaupt hätte erbracht werden sollen. Darüber hinaus seien drei Honorarnoten mit demselben Rechnungsbetrag vorgelegt worden. Diese Art der Verrechnung lasse nicht auf eine bedarfsorientierte Auftragsvergabe schließen, sondern auf eine gezielte regelmäßige Zuwendung. Weiters sei auch immer der gleiche Stundensatz vereinbart worden, unabhängig von der jeweiligen Qualität der zu erbringenden Leistung. Es sei daher davon auszugehen, dass die geleisteten Abgeltungsbeträge im Sinne des § 98 ABGB familienhaft bedingt seien und somit nicht als Werbungskosten von den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit abgezogen werden können.

G) Mit Schreiben vom 9. April 2008 (OZ 39/2006) wurde ein Ansuchen um Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis 30. April 2008 gestellt. Diesem Ansuchen wurde mit Bescheid vom 11. April 2008 (OZ 41/2006) Folge gegeben.

H) Mit Schreiben vom 11. April 2008 (OZ 42 ff./2006) erhob der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 **Berufung** und beantragte die steuerliche Anerkennung der Werbungskosten für Fremdarbeit (€ 6.450,00) sowie der Abschreibung des Arbeitszimmers (€ 300,00) in voller Höhe. Begründend wurde ausgeführt:

a) zum Arbeitszimmer:

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d (EStG 1988) erfordere eine mehrstufige Prüfung unter besonderer Beachtung der Tatbestandsmerkmale. Bilde ein Arbeitszimmer, das im Wohnungsverband gelegen ist, den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, so seien die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig sei und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt werde (siehe auch Doralt, EStG. § 20 Tz 104/1).

Der Bw. sei bis Jahresende 2006 als Geschäftsführer der F Produktionsges. mbH. tätig gewesen. Im Jahr 2006 sei die betriebliche Tätigkeit der Ges. mbH. eingestellt worden. Ende des Jahres 2006 sei von den Gesellschaftern die Auflösung der Ges. mbH. beschlossen worden. Die Ges. mbH. befinde sich seither in Liquidation. Aus diesem Grund sei die Nutzung der Büroräumlichkeiten der Ges. mbH. nur mehr sehr eingeschränkt möglich gewesen. Die Abwicklung der Verwaltungsaufgaben sei – auch im Hinblick auf den Datenschutz – nahezu ausschließlich im Arbeitszimmer im Wohnungsverband durchgeführt worden.

Da aufgrund der Betriebsschließung der F Produktionsges. mbH. die Verlegung auf ein neues berufliches Betätigungsfeld notwendig geworden sei, sei vom Bw. im September 2006 die G Ges. mbH. (Firmensitz ident mit der Privatadresse) mit dem Bw. als Geschäftsführer gegründet worden. Die Vorbereitungsarbeiten dazu seien schon vor der eigentlichen Firmengründung durchgeführt worden. Hierzu sei ausschließlich das Arbeitszimmer im Wohnungsverband benützt worden.

Aufgrund der Art der beiden Tätigkeiten sei das Arbeitszimmer (im Streitjahr) unbedingt notwendig gewesen.

b) zu den Kosten für die Fremdarbeit:

Bei den Kosten für die Fremdarbeit handle es sich um Honorare, die der Bw. im Jahr 2006 auf der Basis eines vorab geschlossenen Werkvertrages an seine Gattin bezahlt habe. Bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen müssten eindeutige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und –verwendung zuließen (Doralt, EStG, § 2 Tz 160 ff.). Verträge zwischen nahen Angehörigen würden allerdings anerkannt,

wenn sie

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

Publizität:

Die Schriftform des Vertrages sei nicht unbedingt erforderlich, es komme ihr aber im Rahmen der Beweiswürdigung eine besondere Bedeutung zu. Im gegenständlichen Fall liege eine schriftliche Vereinbarung vor. Die wesentlichen Vertragsbestandteile seien mit genügender Deutlichkeit fixiert worden. Es liege daher eine nach außen ausreichend zum Ausdruck kommende Publizitätswirkung vor.

Bezüglich des Kriteriums der Fremdüblichkeit im Zusammenhang mit der Publizitätswirkung werde auf folgenden Fall verwiesen: *"Von der Höhe her fremdübliche Zahlungen an die Ehegattin eines nebenberuflichen Schriftstellers für Schreibarbeiten und Korrekturlesen sind auch dann abzugsfähig, wenn sie nicht auf einer nach außen erkennbaren Vereinbarung beruhen (E 27.5.1981, 1299/80, ÖStZB 1982, 136; ebenso EStR 2000 Rz 1180; siehe auch Ruppe, Familienverträge, 114)."* (siehe Doralt, EStG, § 2 Tz 162/1).

Publizität sei alleine schon dadurch ausreichend erfüllt, wenn die erbrachte Leistung und die Bezahlung nachgewiesen seien. Im gegenständlichen Fall lägen Zahlungsbestätigungen und Stundenaufzeichnungen vor.

Inhalt:

Rechte und Pflichten der Vertragsparteien seien im vorliegenden Werkvertrag eindeutig festgelegt worden. Die Art der zu erbringenden Leistungen ergebe sich aus Punkt I. des Werkvertrages. Der Inhalt dieser Vereinbarung sei somit eindeutig, klar und jeden Zweifel ausschließend.

Fremdvergleich:

Auf der Basis einer den Publizitäts- und Inhaltskriterien entsprechenden fremdüblichen Vereinbarung (Werkvertrag vom 30. Dezember 2005) seien Leistungen zu fremdüblichen Konditionen (Stundensatz € 25,00) abgegolten worden. Es liege daher eine Vereinbarung vor, die zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre.

I) Mit Berufungsvorentscheidung vom 29. Juli 2008 (OZ 46/2006) wurde die Berufung laut Abschnitt H) als unbegründet abgewiesen. Zwecks der Begründung dieser Berufungsvorentscheidung wurde auf die zusätzliche Begründung zu diesem Bescheid verwiesen.

J) In der zusätzlichen Bescheidbegründung vom 29. Juli 2008 (OZ 47 ff./2006) wurde Folgendes ausgeführt:

Kosten für Fremdarbeit:

Die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen (selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit der Verträge) sei aufgrund ständiger Rechtsprechung nur dann gegeben, wenn sie

- a) nach außen hinreichend zum Ausdruck kommen,
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- c) auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (VwGH vom 22. Februar 2000, 99/14/0082).

Da es in der Regel bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen an dem zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessensgegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiere, fehle, müssten eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und –verwendung zulassen. Wenn im Einzelfall berechtigterweise Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung aufträten und diese nicht die entsprechenden Kriterien erfüllten, gehe dies zu Lasten des Steuerpflichtigen.

Die steuerliche Anerkennung eines Vertragsverhältnisses zwischen Ehegatten komme außerdem nur dann in Frage, wenn die erbrachten Leistungen über eine rechtlich und sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht laut Allgemeinem Bürgerlichem Gesetzbuch (ABGB) hinausgingen. In die Kategorie der familienhaften Mitarbeit falle nicht nur die Mitarbeit aufgrund familienrechtlicher Verpflichtung, sondern auch die freiwillige Mitarbeit, da diese naturgemäß in der Angehörigeneigenschaft ihre Wurzeln habe. Zusammenfassend könne daher festgestellt werden, dass eine Berücksichtigung von Zahlungen an nahe Angehörige nur dann möglich sei, wenn eine schuldrechtliche Verpflichtung, d.h. klare Vereinbarung über ein Dienst- oder Werkvertragsverhältnis) vorliege, die über die familienhafte Mitarbeit hinausgehe.

Außenwirkung:

Im vorliegenden Fall sei zwischen dem Steuerpflichtigen und seiner Ehegattin eine als "Werkvertrag" bezeichnete schriftliche Vereinbarung abgeschlossen worden. Der Vertrag sei am 30. Dezember 2005, also noch vor Beginn des Vertragsverhältnisses, abgeschlossen worden. Die Voraussetzung der Publizitätswirkung sei daher grundsätzlich gegeben.

Inhalt der Vereinbarung:

Bei Werkverträgen sei es notwendig, Art und Umfang der erbrachten Werkleistungen darzulegen. Bei Werkverträgen sei es geboten, die Leistungen exakt zu umschreiben und den

Leistungszeitpunkt sowie das hierfür vereinbarte Entgelt ausreichend zu konkretisieren, d.h. Art und Umfang der erbrachten Werkleistungen seien ebenso vor Tätigwerden zu vereinbaren, wie das Entgelt, die Auftragszeit und die Zahlungsmodalität. Klarer Inhalt eines Werkvertrages bedeute, dass festgelegt sein müsse, wann welche Arbeiten erbracht werden müssen sowie in welcher Höhe und auf welche Art diese entlohnt würden.

Der vorgelegte Werkvertrag vom 30. Dezember 2005 umschreibe in seinem Punkt I die Tätigkeit des Auftraggebers (Geschäftsführung einer österreichischen Konzernniederlassung). Weiters werde ausgeführt, dass der Vertrag auch Tätigkeiten umfasse, die den oben angeführten Tätigkeiten ähnlich seien oder mit ihnen im Zusammenhang stünden. Entgegen dem Vorbringen in dem Berufungsschreiben sei aus dem Punkt I des Werkvertrages nicht erkennbar, welche Werkleistungen von der Auftragnehmerin zu erbringen seien. Auch aus den anderen Vertragspunkten gehe weder Art noch Umfang der zu erbringenden Leistung hervor. Die Stundenaufzeichnungen sowie die Honorarnoten wiesen lediglich ganz allgemein gehaltene Leistungsinhalte auf.

Fremdvergleich:

Der vorliegende Vertrag wäre mit einem fremden Dritten in der konkreten Form nicht abgeschlossen worden, da er keine Aussagen über die tatsächlich zu erbringenden Leistungen treffe. Grundsätzlich richte sich die Entlohnung nach der Qualität und der Quantität der Leistung. Die Honorarnoten enthielten entgegen Punkt IV des Werkvertrages keine Angaben über den erbrachten Zeitaufwand. Es seien drei Honorarnoten mit dem jeweils gleichen Rechnungsbetrag vorgelegt worden. Es sei immer so abgerechnet worden, dass dieselbe Stundenanzahl zugrundegelegt worden sei; demnach habe sich drei Mal im Jahr exakt derselbe stundenmäßige Arbeitsumfang ergeben. Diese Art der Verrechnung lasse nicht auf eine bedarfsorientierte Auftragsvergabe schließen, sondern auf eine gezielte regelmäßige Zuwendung. Der vorliegende Werkvertrag erfülle daher weder die Voraussetzung, die Anforderung, einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufzuweisen noch erfülle er die Voraussetzung der Fremdüblichkeit. Bei dem vorliegenden Arbeitsverhältnis zwischen dem Bw. und seiner Ehegattin handle es sich aufgrund der Gestaltung und Abwicklung dieser Leistungsbeziehung um jene Art von Mitarbeit im Erwerb eines nahen Angehörigen, wie sie unter Familienmitgliedern üblich, jedoch steuerlich unbeachtlich sei.

Arbeitszimmer:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürften bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abgezogen werden. Bilde ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und

beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, seien die darauf entfallenden Aufwendungen oder Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Mittelpunkt der Tätigkeit darstelle, habe nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen. Zu unterscheiden seien Tätigkeiten, deren Mittelpunkt jedenfalls außerhalb eines Arbeitszimmers lägen, von solchen Tätigkeiten, deren Schwerpunkt im Arbeitszimmer liege.

Bei ersteren bestimme die außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübte Komponente das Berufsbild entscheidend. Die mit der Tätigkeit auch verbundene Komponente, die auf das Arbeitszimmer entfalle, sei demgegenüber bei der Beurteilung des Berufsbildes typischerweise nicht wesentlich. Im zweiten Fall werde die Tätigkeit entweder ausschließlich im Arbeitszimmer ausgeübt oder umfasse Komponenten, die außerhalb des Arbeitszimmers und solche, die in einem Arbeitszimmer ausgeübt würden, wobei die Komponente, die auf das Arbeitszimmer entfalle, für das Berufsbild typischerweise nicht als bloß unwesentlich zu bezeichnen sei.

Zu den wesentlichen Aufgaben eines Geschäftsführers gehöre die Festlegung der Grundsätze der Unternehmenspolitik, die Leitung des Unternehmens durch Maßnahmen des laufenden Geschäftsbetriebes, Vertretung der Gesellschaft nach außen (Vertretung vor Gericht, im Ausgleichs- und Insolvenzverfahren etc.) sowie die allgemeine Verwaltung der Gesellschaft. Als Vertretungsorgan der Ges. mbH. habe der Geschäftsführer für die Erfüllung sämtlicher öffentlich-rechtlicher Pflichten zu sorgen (wie Einhaltung von bau-, gewerbe-, umwelt- und gesundheitsrechtliche, steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Bestimmungen). Dieser umfangreiche Aufgabenkatalog könne naturgemäß nicht in einem häuslichen Arbeitszimmer ausgeführt werden. Wenn sich auch einige Tätigkeiten davon für die Ausführung in einem häuslichen Arbeitszimmer eignen und auch tatsächlich dort durchgeführt würden, so führe das nicht dazu, dass der Mittelpunkt der Tätigkeit eines Geschäftsführers typischerweise im Arbeitszimmer liege. Wie selbst in der Berufung ausgeführt werde, seien am Betriebssitz der Ges. mbH. grundsätzlich Büroräumlichkeiten zur Verfügung gestanden. Die anteiligen Kosten für die Tätigkeit (wohl gemeint: das Arbeitszimmer) bei der F Produktionsges. mbH. könnten daher nicht anerkannt werden. Soweit das Arbeitszimmer im Rahmen der Tätigkeit bei der G Ges. mbH. genutzt worden sei, bestehe die Möglichkeit diese bei Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen als vorweggenommene Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend zu machen.

K) Nach zwei zeitgerechten Fristverlängerungsansuchen vom 29. August 2008 und vom 30. September 2008 wurde seitens des Bw. der **Vorlageantrag** vom 7. Oktober 2008 gestellt.

In diesem Vorlageantrag wurden im Wesentlichen die Berufungsausführungen wiederholt und zusätzlich Folgendes vorgebracht:

Weiters werde in der Bescheidbegründung selbst angeführt, dass das Arbeitszimmer bei einer Nutzung für die Geschäftsführertätigkeit bei der G Ges. mbH. jedenfalls anzuerkennen sei. Die Ges. mbH. sei im September 2006 gegründet worden. Vorbereitungsarbeiten hätten auch schon im ersten Halbjahr 2006 stattgefunden. So sei die Abschreibung des Arbeitszimmers für ein volles Kalenderjahr allein aufgrund dieser Tätigkeit anzuerkennen.

Zu der Fremdarbeit wurde ergänzend noch ausgeführt, dass das Budget für den Bereich Verwaltung bei der F Produktionsges. mbH. äußerst gering gewesen sei. Als Gegenleistung für das hohe Geschäftsführungsentgelt des Bw. sei von ihm verlangt worden, dass er die Verwaltungsleistungen teilweise auf eigene Kosten auslagere.

L) Mit Ergänzungsersuchen vom 26. November 2008 wurde der Bw. ersucht, Kopien der Kontoauszüge zu übermitteln, die die Überweisung oder die Barabhebung der an seine Gattin überwiesenen oder bar ausbezahlten Beträge von jeweils € 2.150,00 nachzureichen. Im Fall der Barauszahlung der streitgegenständlichen Beträge an seine Gattin würden auch Kopien der von seiner Gattin unterfertigten Empfangsbestätigungen benötigt.

M) Mit einem weiteren Ergänzungsersuchen vom 2. Dezember 2008 wurde der Bw. ersucht folgende Fragen zu beantworten und nachstehend angesprochene Unterlagen vorzulegen:

- 1) Es werde ersucht ein Foto und eine maßstabgetreue Zeichnung des als Arbeitszimmer bezeichneten Raumes nachzureichen. Auch die Lage dieses Raumes im Wohnungsverband sollte ersichtlich sein.
- 2) Wie habe sich der typische tägliche Arbeitsablauf als Geschäftsführer der F Produktionsges. mbH. (nunmehr in Liquidation) gestaltet? Welche Aufgabengebiete der Geschäftsführungstätigkeit der vorgenannten Gesellschaft habe der Bw. wahrgenommen und welche sein Mitgeschäftsführer N, geboren 12. Mai 19z?
- 3) Mit wievielen Mitarbeitern der F Produktionsges. mbH. habe der Bw. im Jahr 2006 in welchem Umfang persönlich zu kommunizieren gehabt?
- 4) Welchen Anteil habe die Tätigkeit im Büro an der Gesamtarbeitszeit des Bw. gehabt? Um Übersendung aussagekräftiger Unterlagen werde ersucht.
- 5) Der Antrag auf Änderung der Geschäftsanschrift der F Produktionsges. mbH. sei am 15. Dezember 2006 beim Firmenbuchgericht eingebracht worden. Bis zur Glaubhaftmachung eines anderen Datums werde ha. davon ausgegangen, dass die Übersiedlung zur Adresse W, U, ebenfalls um den 15. Dezember 2006 stattgefunden habe.

6) Welche Tätigkeiten in welchem zeitlichen Umfang habe der Bw. im Jahr 2006 für die G Ges. mbH. erledigt? Welchen Geschäftsumfang habe diese Gesellschaft im Jahr 2006 erreicht?

N) Mit Schreiben vom 26. Jänner 2009 wurden die beiden Ergänzungsersuchen laut Abschnitt L) und M) wie folgt beantwortet:

ad Vorlage der Empfangsbestätigungen im Fall der Barauszahlung: Im Anhang würden die Honorarnoten der Ehegattin des Bw. im Jahr 2006 übermittelt. Wie diesen Honorarnoten entnommen werden könnte, sei der Empfang der Beträge in bar auf den Honorarnoten bestätigt worden.

ad Frage M) 1): Im Anhang werde ein Foto und ein Lageplan des Arbeitszimmers übersendet. Aus dem Plan könne ersehen werden, dass das Arbeitszimmer im Obergeschoß des Hauses untergebracht gewesen sei. Mittlerweile werde ein Arbeitszimmer im Erdgeschoß genutzt. Da es sich um ein aktuelles Foto handle, sei das Zimmer gegenüber 2006 auch leicht verändert (Leseliege am rechten unteren Bildrand).

ad Frage M) 2): Die Aufgaben des Bw. hätten die Leitung von 85 der 102 Mitarbeiter der F Produktionsges. mbH. umfasst. Der Bw. sei für den Bereich Produktion und Produktentwicklung zuständig gewesen. Diese Zuständigkeit habe umfasst, den Fortschritt der Projekte zu beurteilen, mit den Abteilungsleitern und Producern die weitere Planung zu überprüfen und anzupassen und abends bis nachts mit dem US Hauptquartier abzugleichen und zu berichten. Eine entsprechende Reisetätigkeit sei ebenfalls notwendig gewesen. Nebentätigkeiten seien persönliche Gespräche, Personalführung und Recruiting gewesen. (Der Mitgeschäftsführer) Herr Dr. J sei für die Finanzen, Büroorganisation und Rechtliches verantwortlich gewesen.

ad Frage M) 3): Der Bw. habe im Streitjahr praktisch mit allen Mitarbeitern persönlich zu kommunizieren gehabt, vor allem aber mit den 85 Mitarbeitern in seinem Zuständigkeitsbereich (siehe oben).

ad Frage M) 4): Von Jänner bis Mai 2006 sei die Arbeitszeit des Bw. überwiegend im Wiener Büro erbracht worden. Nach der Schließung des Wiener Büros im Juni (2006) sei es nicht mehr möglich gewesen, die Tätigkeit als Geschäftsführer im Wiener Büro aufrecht zu erhalten. Die Server sowie die Verbindungen wie Internet und Telefon seien abgeschlossen gewesen. Das Hauptquartier in New York habe dem Bw. allerdings einen Zugang zum New Yorker Server für zu Hause eingerichtet. Im Wiener Büro habe der Bw. ab diesem Zeitpunkt für den Rest des Jahres nur mehr stundenweise zu tun gehabt, um Akten zu archivieren, (diese) den zukünftigen neuen Geschäftsführern für die Liquidation zu übergeben und Projektunterlagen zu verwalten.

ad Frage M) 5): Das ursprüngliche Wiener Büro der F Produktionsges. mbH. sei wie oben erwähnt im Mai/Juni 2006 geschlossen worden. Nach der Bestellung des Liquidators und der für die Abwicklung der Liquidation zuständigen Rechtsanwaltskanzlei sei die Firmenadresse an den Firmensitz der Rechtsanwaltskanzlei verlegt worden. Der Betrieb der F Produktionsges. mbH. sei nie an diese Adresse verlegt worden. Der Bw. sei an der Anschrift W , U nie tätig gewesen.

ad Frage M) 6): Die G Ges. mbH. sei mit Gesellschaftsvertrag vom 28. September 2006 gegründet worden. Im Oktober sei mit den intensiven Aufbauarbeiten begonnen worden, die vornehmlich in den Vorbereitungen für die G.GmbH., an der die G Ges. mbH. bis zum Verkauf im September 2007 beteiligt gewesen sei, bestanden hätten. Zusätzlich seien auch andere Kunden der G Ges. mbH. beraten worden. Die Tätigkeit für die G Ges. mbH. habe im Oktober, November und Dezember 2006 ca. 50% der Arbeitszeit des Bw. betragen. Die G Ges. mbH. habe im Wirtschaftsjahr Oktober 2006 bis September 2007 einen Umsatz in Höhe von € 133.998,00 erzielt, der anteilig in den Monaten Oktober bis Dezember 2006 erwirtschaftet worden sei.

Diesem Schreiben wurden beigelegt:

- a) drei Kopien der Honorarnoten laut Abschnitt E) Punkt c);
- b) Farbfoto eines Dachgeschoßzimmers mit folgender Einrichtung: links Bücherregal, rechts davon ein rechtwinkelig gestalteter Schreibtisch mit Computer, EDV-Drucker und Büromaterial darauf; ein Bürodrehstuhl vor dem Schreibtisch; rechts vom Schreibtisch ein Regal mit Heftordnern, rechts von diesem Regal eine Liegestatt.
- c) farbiger Gebäudeplan mit Kennzeichnung des als Arbeitsraum gestalteten Zimmers im Obergeschoß.

O) Auf ein Vorhalteschreiben vom 29. Jänner 2009, dem das Antwortschreiben vom 26. Jänner 2009 samt Beilagen beigelegt war, erstattete das Finanzamt mit Schreiben vom 16. Februar 2009 folgende Stellungnahme:

ad 1. Fremdarbeit: Die von der steuerlichen Vertretung des Bw. dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Honorarnoten seien bereits im Erstverfahren vorgelegt und seitens des Finanzamtes gewürdigt worden. Nach Ansicht des Finanzamtes sei durch die bloße Vorlage dieser Honorarnoten ein tatsächlicher Zahlungsfluss nicht als erwiesen anzusehen. Kontoauszüge, aus denen die Abhebung des jeweiligen an die Gattin geleisteten Betrages im zeitnahen Raum zwecks Auszahlung hervorgehe, seien nicht vorgelegt worden. In der Vorhaltsbeantwortung vom 26. Jänner 2009 sei seitens des Bw. darauf nicht eingegangen worden. Für das Finanzamt seien diesbezüglich keine neuen Beweise erbracht worden und

stellten daher die unter "Fremdarbeit" geltend gemachten Beträge keine Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 dar.

ad 2. Arbeitszimmer:

Tätigkeit bei der F Produktionsges. mbH.: Wo der Mittelpunkt einer Tätigkeit liege, sei nach dem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen, somit nach dem typischen Berufsbild und nicht nach den Gegebenheiten im Einzelfall. Die Tätigkeit eines Geschäftsführers mit dem Aufgabengebiet des betreffenden Steuerpflichtigen sei jedenfalls eine solche, deren Mittelpunkt nicht in einem häuslichen Arbeitszimmer liege. Darüberhinaus habe bei der F Produktionsges. mbH. ein Arbeitszimmer zur Verfügung gestanden. Die Angaben in der Vorhaltsbeantwortung dazu seien widersprüchlich: einerseits Schließung (des Betriebes) im Juni, andererseits habe das Büro für den Rest des Jahres stundenweise zur Verfügung gestanden (Letzteres decke sich auch damit, dass die Geschäftsanschrift erst am 15. Dezember 2006 geändert worden sei). Nach Ansicht des Finanzamtes stellten die für das Arbeitszimmer geltend gemachten Aufwendungen keine Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 dar.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig sind

- die Anerkennung der Absetzung für Abnutzung (AfA) von Einrichtungsgegenständen in Höhe von € 300,00 für einen im Wohnungsverband gelegenen Raum als Aufwendungen eines Arbeitszimmers;
- die Anerkennung von drei Honorarnoten der Gattin des Bw. mit Honoraren von jeweils € 2.150,00.

A) AfA für Einrichtungsgegenstände in einem als Arbeitszimmer bezeichneten Raum in Höhe von € 300,00:

I) Der Sachverhalt ist wie folgt bestimmt:

- a) Der Bw. hatte im Obergeschoß seines Wohnhauses einen Raum als Arbeitsraum eingerichtet. Die Einrichtungsgegenstände sind unter Abschnitt N), Beilage b), beschrieben.
- b) Laut dem Anlagenverzeichnis für das Jahr 2006 mit 1. Jänner 2002 sind für diesen Arbeitsraum Einrichtungsgegenstände im Wert von € 3.000,00 angeschafft worden und sollen auf 10 Jahre abgeschrieben werden.
- c) Der Bw. war bei der Fa. F Produktionsges. mbH. (nunmehr in Liquidation) vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2006 als Geschäftsführer nichtselbstständig erwerbstätig. In dieser Funktion war der Bw. für die Bereiche "Produktion" und "Produktentwicklung" zuständig. Dabei hatte er

85 Mitarbeiter zu leiten. Als "Nebentätigkeiten" absolvierte der Bw. auch "persönliche Gespräche", "Personalführung" und "Recruiting".

d) Laut Firmenbuch wurde der Bw. am 5. Jänner 2007 a in seiner Funktion als Geschäftsführer gelöscht (der Antrag ging beim Firmenbuch am 15. Dezember 2006 ein). Am 10. Jänner 2007 wurde im Firmenbuch die Geschäftsanschrift von I, C, H auf W , U , geändert. Auch dieser Änderungseintrag langte beim Firmenbuchgericht am 15. Dezember 2006 ein.

e) Der Bw. stellte am 5. Oktober 2006 beim Landesgericht Wiener Neustadt den Antrag auf Neueintragung der G Ges. mbH., D, A , in das Firmenbuch. Deren Firmenadresse ist auch die Wohnadresse des Bw.. Die Erklärung über die Errichtung dieser Ges. mbH. datiert vom 28. September 2006. Der Bw. ist bei diesem Unternehmen Alleingesellschafter und seit 12. Oktober 2006 alleiniger Geschäftsführer.

II) einkommensteuerliche Beurteilung:

Nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen, was nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a leg. cit. auch für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung gilt, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 201/1996, dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Nach der zur Rechtslage vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996, ergangenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes durften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn nach der Tätigkeit des Steuerpflichtigen die betriebliche oder berufliche Nutzung eines Arbeitszimmers erforderlich und der als Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt und auch dementsprechend eingerichtet war. Diese aus den Abzugsverboten des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 abgeleiteten Anforderungen an Aufwendungen für ein Arbeitszimmer sind durch die Schaffung der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 mit dem

Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996, nicht beseitigt worden und bestehen neben den in der vorgenannten Gesetzesstelle Voraussetzungen weiter (vgl. VwGH vom 2. Juni 2004, 2003/13/0166).

Eine Abgrenzung zwischen privater und betrieblicher/beruflicher Veranlassung kann nur einheitlich für jeden Raum getroffen werden, weil bei einem gemischt genutzten einheitlichen Raum im Wohnungsverband eine zuverlässige Abgrenzung zwischen betrieblicher und privater Nutzung nicht möglich ist. Im Fall des Bw. vertritt der unabhängige Finanzsenat die Ansicht, dass bei dem gegenständlichen Arbeitsraum durch das Vorhandensein eines Liegemöbels eine Mitnutzung im Rahmen der Lebensführung naheliegt und somit das Merkmal eines gemischt genutzten Raumes erfüllt ist. Demgemäß fällt die AfA für dieses Zimmer bzw. dessen Einrichtungsgegenstände unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 fällt (vgl. VwGH vom 25. Februar 2004, 2003/13/0124, mwN; VwGH vom 18. April 2007, 2004/13/0025).

Selbst wenn angenommen würde, das Liegemöbel führe zu keiner Beurteilung dieses Zimmers als gemischt genutzter Raum im Sinne der vorgenannten Gesetzesbestimmung, wäre die Frage des für die steuerliche Berücksichtigung eines Arbeitszimmers oder dessen Einrichtung als entscheidender Mittelpunkt einer Tätigkeit aus der Sicht der jeweiligen Einkunftsquelle zu beurteilen. Im Fall des Bw. ist als "jeweilige Einkunftsquelle" die nichtselbstständige Erwerbstätigkeit bei der F Produktionsges. mbH. gemeint.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist für den Mittelpunkt einer Tätigkeit der nach dem "typischen Berufsbild" zu bestimmende materielle Schwerpunkt maßgebend. Nur im Zweifel kommt es darauf an, ob eine Tätigkeit in zeitlicher Hinsicht notwendigerweise zu mehr als der Hälfte im Arbeitszimmer ausgeübt wird (vgl. UFS vom 3. Oktober 2008, RV/0266-F/07 sowie Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke, EStG, Stand. 1.10.2006, Anm. 44 zu § 20). Anhand dieser Kriterien kann im Fall des Bw. davon gesprochen werden, dass für seine Tätigkeit als Geschäftsführer der F Produktionsges. mbH. der materielle Schwerpunkt seiner Tätigkeit während des Streitjahres in dem ihm von dieser Firma zur Verfügung gestellten Büro in I, C, ST gelegen war. Der unabhängige Finanzsenat ist der Rechtsmeinung, dass der Bw. die Bereiche "Produktion" und "Produktentwicklung" nur in seinem von der Arbeitgeberfirma zur Verfügung gestellten Büro sachgerecht wahrnehmen konnte. Dies gilt ebenso für die Leitungsaufgabe für 85 von 102 Mitarbeitern inklusive der Gesprächsführung mit den Mitarbeitern, für die er Leitungsbefugter war.

Was die Dauer der betrieblichen Zugehörigkeit der Büroräumlichkeiten an der vorhin angeführten Adresse zur Fa. F Produktionsges. mbH. anbelangt, orientiert sich der unabhängige Finanzsenat an dem objektiven Kriterium des Einlangens der Meldung der

Änderung der Geschäftsanschrift beim Firmenbuch am 15. Dezember 2006. Denn wäre es der Eigentümergesellschaft "MO Inc." um eine frühere Liquidation der Fa. F Produktionsges. mbH. gegangen, hätte sie deren Geschäftsanschrift schon zu einem vorherigen Zeitpunkt zur Geschäftsanschrift des Liquidators verlegt. Somit kann für das gesamte Streitjahr der materielle Schwerpunkt für die Wahrnehmung der Tätigkeiten des Bw. bei der F Produktionsges. mbH. in seinem Geschäftsbüro angenommen werden. Für das Vorbringen in der Vorhaltsantwort vom 26. Jänner 2009, ad Frage M) 4), dass das Internet und das Telefon abgeschlossen gewesen wäre, ist durch keine Unterlage belegt worden (z. B. Bestätigung der Telefongesellschaft).

Seitens des Bw. wird unter Abschnitt N), ad Frage M) 6), argumentiert, dass die G Ges. mbH., deren Eintragung in das Firmenbuch am 5. Oktober 2006 beantragt und am 12. Oktober 2006 durchgeführt worden ist, im Wirtschaftsjahr Oktober 2006 bis September 2007 einen Umsatz in Höhe von € 133.998,00 erzielt habe, der anteilig in den Monaten Oktober bis Dezember 2006 mit dem als Arbeitsraum bezeichneten Zimmer als Firmensitz erwirtschaftet worden sei. Dieses Argument trifft nicht zu. Laut Körperschaftsteuerbescheid vom 16. Oktober 2008 für das Kalenderjahr 2006 hat die G Ges. mbH., St. Nr. p, im Jahr 2006 € 0,00 an Einkünften aus Gewerbebetrieb erzielt (ein Umsatzsteuerbescheid für dieses Jahr wurde nicht erstellt). Es wäre allenfalls im Rahmen dieser Einkunftsquelle zu prüfen gewesen, ob das im Obergeschoß als Arbeitsraum bezeichnete Zimmer den Mittelpunkt dieser Tätigkeit darstellte und die streitgegenständliche Absetzung für Abnutzung als (vorweggenommene) Betriebsausgaben angesetzt werden können.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

B) Anerkennung von drei Honorarnoten der Gattin des Bw. mit Honoraren von jeweils € 2.150,00 als Fremdarbeit:

I) Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

a) Am 30. Dezember 2005 unterschrieben der Bw. als Auftraggeber und seine Gattin als Auftragnehmerin einen als "Werkvertrag" überschriebenen Vertrag, der mit 1. Jänner 2006 beginnen sollte. Unter Punkt I. "Vertragsgegenstand" wird ausgeführt, dass der Auftraggeber im Bereich "Geschäftsführung" einer österreichischen US-Konzernniederlassung tätig ist. Der Vertrag umfasst aber auch Tätigkeiten, die den oben angeführten Tätigkeiten ähnlich sind oder mit ihnen in Zusammenhang stehen. Durch diesen Vertrag werde insbesondere weder ein Arbeits- noch ein sonstiges, durch diesen Vertrag namentlich nicht bezeichnetes Rechtsverhältnis begründet.

Unter Punkt III. wurde vereinbart, dass die Auftragnehmerin an keine Arbeitszeit und an keinen Arbeitsort gebunden ist und die Leistungen selbstständig und eigenverantwortlich zu erbringen hat.

Unter Punkt VI. wurde vereinbart, dass die Auftragnehmerin für die von ihr erbrachten Leistungen einen Stundensatz von € 25,00 mittels Honorarnote verrechnet und eine Aufgliederung des erbrachten Zeitaufwandes beilegt. Als Basis der Honorarverrechnung wurden die im Abrechnungszeitraum zur Verfügung gestellten Stunden definiert.

b) Am 7. März 2006, am 9. Juni 2006 und am 12. Dezember 2006 erstellte die Gattin des Bw. drei Honorarnoten von jeweils € 2.150,00 (ohne Umsatzsteuer) an den Bw.. Der Inhalt der Honorarnoten ist unter Abschnitt E), Punkt c), ersichtlich.

c) Es wurden der Abgabenbehörde keine kopierten Kontoauszüge betreffend Überweisung oder Barabhebung der unter b) angeführten Beträge nachgereicht.

II) einkommensteuerliche Beurteilung:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Im vorliegenden Fall ist die betroffene Einkunftsart "Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit", somit eine außerbetriebliche Einkunftsart, bei der hinsichtlich der zeitlichen Zuordnung von Ausgaben § 19 Abs. 2 erster Satz EStG 1988 gilt. Danach sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Im Fall des Bw. sind trotz ausdrücklichem Ersuchen im Vorhalteschreiben vom 26. November 2008 keine Belege nachgereicht worden, aus denen die Überweisung oder Barabhebung der strittigen Beträge ersehen werden könnte. Auch sind der Abgabenbehörde zweiter Instanz keine Belege über den tatsächlichen Zufluss dieser drei gleichlautenden Geldbeträge bei der Gattin des Bw. vorgelegt worden. Da es aber bei dem Tatbestandsmerkmal des Leistens auf das Übertragen der tatsächlichen und rechtlichen Verfügungsmacht über Geld oder Geldeswert ankommt, kann im vorliegenden Fall nicht davon ausgegangen werden, dass der Bw. Ausgaben für die drei von der Gattin gelegten Honorarnoten im Sinne der vorgenannten Gesetzesstelle getätigt hat (vgl. Doralt, EStG10, Kommentar, Tz 31 zu § 19). Daher können die strittigen Beträge auch nicht als Werbungskosten angesetzt werden.

Abgesehen von dem nicht erfüllten Ausgabenstatus könnte auch eine inhaltliche Würdigung der drei Honorarnoten der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Denn es ist dem Finanzamt hinsichtlich des Begründungsteiles im Erstbescheid zuzustimmen, dass der gegenständliche "Werkvertrag" nicht beschreibt, welches "Werk" im Sinne des § 1151 ABGB die Gattin des Bw.

im Streitjahr zu erbringen gehabt hätte. Damit fehlt es aber bereits an einem der drei Kriterien, die für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen **kumulativ** erfüllt sein müssen, nämlich der eindeutige, klare und jeden Zweifel ausschließende Inhalt einer Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen (vgl. VwGH vom 19. Mai 1993, 91/13/0045, vom 26. Jänner 1999, 98/14/0107, vom 4. Juni 2003, 97/13/0208).

Weiters widerspricht es den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass im Laufe eines Jahres nach Stunden abgerechnete Leistungen drei betraglich idente Honorarbeträge für dieses Kalenderjahr ergeben. Des Weiteren ist an dieser Stelle festzuhalten, dass die drei Honorarnoten jeweils Pauschalbeträge nennen, obwohl in dem oben ausgeführten Vertrag zwischen dem Bw. und seiner Gattin unter Punkt VI. vereinbart war, dass einer Honorarnote eine Aufgliederung des erbrachten Zeitaufwandes beizulegen sei. Diese fehlende Aufgliederung kann durch eine nach Ablauf des Jahres erstellte Gesamtaufstellung von angeblich aufgewendeten Arbeitsstunden nicht ersetzt werden, weil diese Vorgangsweise nicht fremdüblich ist. Damit fehlt es an dem zweiten wesentlichen Kriterium für die steuerliche Beachtlichkeit einer Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen, nämlich dass der Werkvertrag zwischen dem Bw. und seiner Gattin so nicht zwischen Familienfremden abgeschlossen worden wäre.

Zudem ist zu bemerken, dass gemäß § 90 ABGB auch für den Bw. und seine Gattin die "eheliche Beistandspflicht" als besondere Form der familienhaften Mitarbeit anzunehmen ist. Für die Erfüllung dieser allgemeinen Beistandspflicht im Sinn des § 90 ABGB besteht dabei kein Anspruch auf Entgelt (vgl. VwGH vom 9. Oktober 1991, 90/13/0012, mit weiteren Hinweisen). Helfen Familienmitglieder im Beruf eines Angehörigen mit, dann tun sie dies im Regelfall in ihrer Freizeit und aus familiärer Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Berufstätige dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung im Regelfall auch nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit und Anstand. Die den unterstützenden Familienangehörigen solcher Art zugewendete "Gegenleistung" stellt beim Leistenden aber einen Akt der Einkommensverwendung dar, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss (vgl. VwGH vom 4. Juli 2003, 2001/13/0300).

Damit war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. März 2009