



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 26. Februar 1999 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vertreten durch Dr. Doris Obermayer, vom 26. Februar 1999 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1995 und 1996 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 und 1996 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den

Berufungsvorentscheidungen vom 9. Oktober 2001 zu entnehmen, die insoweit als Teil dieses Bescheidspruches gelten.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist verheiratet, Vater einer Tochter, von Beruf Schriftsteller und Journalist beim Wirtschaftsblatt Verlag AG.

Mit den Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1995 und 1996 wurden dem Finanzamt an Einkünften u. a. solche aus selbständiger Arbeit in Höhe von S 58.614,15 für das Jahr 1995 und S 145.615 für das Jahr 1996 angezeigt; von den in den Einnahmen-Ausgaben Rechnungen als "Werbungskosten" bezeichneten Betriebsausgaben in Höhe von 134.377,85 für das Jahr 1995 und S 160.648,70 für das Jahr 1996 entfielen auf die Position "Schreibarbeiten" S 43.400 im Jahr 1995 und S 43.800 im Jahr 1996.

Über Vorhalt des Finanzamts vom 11. Februar 1998 brachte der steuerliche Vertreter zu den Schreibarbeitskosten für das Jahr 1995 mit der Vorhaltsbeantwortung vom 24. April 1998 vor: Der Bw. habe für laufende Archiv- und Organisationsarbeiten an seine Tochter Monika, p. A. des Bw., S 22.000 bezahlt; diese Arbeiten seien über das ganze Jahr verteilt abgegolten

worden. An Studenten, die für den Bw. Literatur zusammengesucht, exzerpiert und kopiert hätten, seien zahlreiche kleinere Entschädigungen - den einzelnen Studenten maximal S 800 - , insgesamt eine Summe von S 12.000 - ausbezahlt worden. Die restlichen S 9.400 seien an die Frau des Bw. im Zusammenhang mit Telefon- und Sekretariatsdienste während der Abwesenheit des Bw. bezahlt worden.

Mit den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1995 und 1996 versagte das Finanzamt den in Rede stehenden Kosten die Anerkennung des Abzugscharakters im Wesentlichen mit der Begründung: Der Bw. habe Honorare für diverse Tätigkeiten an die Ehegattin samt Tochter bezahlt, ohne dass eine Bestätigung über die Tätigkeiten und den Erhalt des Betrages vorgelegt worden sei. Die Vorhaltsbeantwortung enthalte nur sehr allgemein gehaltene Bezeichnungen der erbrachten Leistungen, aus denen der Umfang der Tätigkeiten (zeitlich, mengenmäßig) nicht ersichtlich sei. Insofern es sich um einen Vertrag mit nahen Angehörigen handle, müssen die Erfordernisse eines Fremdvergleichs erfüllt sein. Dies bedeute, dass der Vertrag a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen müsse (d. h. zumindest dem Finanzamt zeitnahe bekannt gegeben werden müsse), b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt (Schriftlichkeit!) haben müsse und c) auch zwischen Fremden unter gleichen Bedingungen abgeschlossen worden sein müsse. Fehle auch nur eines der drei Kriterien, so könne das Vertragsverhältnis und gegebenenfalls damit zusammenhängende Zahlungen nicht als Betriebsausgaben/Werbungskosten anerkannt werden. Infolge Nichterfüllung dieser Kriterien hinsichtlich der Honorare der Ehegattin und Tochter hätten die entsprechenden Zahlungen steuerlich nicht anerkannt werden können.

Was die Zahlungen an diverse Studenten betreffe, seien die Studenten nicht näher genannt und deren Tätigkeiten nicht konkret angegeben worden. Sei ein Nachweis über die Tätigkeiten, Zahlungsfluss, etc. nicht erbracht worden, hätte somit die ausschließlich betriebliche Veranlassung der Aufwendungen nicht überprüft werden können.

Bezüglich des für das Jahr 1996 geltend gemachten Aufwands für Schreibarbeiten liege derselbe Sachverhalt wie 1995 vor, weshalb diese Aufwendungen - analog zu 1995 - nicht als Betriebsausgabe anerkannt würden.

Nachdem das Finanzamt den Bw. mit dem mit 6. Mai 1999 datierten Vorhalt gem. § 82 FinStrG aufgefordert hatte, eine Stellungnahme betreffend in der Abgabenerklärung für das Jahr 1996 nicht erklärter Honorare in Höhe von S 582.000 abzugeben, behauptete der steuerliche Vertreter in der innerhalb der verlängerten Berufsfrist beim Finanzamt rechtzeitig eingelangten Berufung im Wesentlichen, dass eine klare und jeden Zweifel ausschließende, nach außen dokumentierte Vereinbarung eines Honorars auf Stundenbasis für die durch Tochter und Ehegattin geleisteten Tätigkeiten bestehe; entsprechende Honorarnoten würden vorliegen. "*Aus den verrechneten Honorarsätzen*" sei "*nicht nur*

jedenfalls der Fremdvergleich gegeben", allgemeine Erfahrungswerte würden eher dafür sprechen, dass die verrechneten Stundensätze eher an der unteren Grenze fremdüblicher Leistungsentgelte sich befinden.

Da auch der Zahlungsfluss, ebenso wie bei den Studenten gegeben sei, würden die nach der Judikatur geforderten Kriterien für die Abzugsfähigkeit vorliegen (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 18. Oktober 1995, 95/13/0176 und EStR 1984, Abschnitt 20); die im konkreten Fall erhöhte Beweislast für derartige Vereinbarungen könne zweifellos nicht dazu führen, dass ohne nähere Prüfung trotz entsprechender Dokumentation die steuerliche Anerkennung versagt werde.

Mit der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996 verwies der steuerliche Vertreter auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides für das Vorjahr, erklärte, dass auch die von der Judikatur entwickelten Kriterien für eine steuerliche Anerkennung hier gegeben seien, zumal die getroffenen Vereinbarungen nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, und brachte im Übrigen vor, dass der Anteil der in Anspruch genommenen Fremdarbeiten im Vergleich zum Gesamteinkommen, welches nicht nur die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Schriftsteller und Journalist umfasse, eher gering sei; auch die unselbständige Tätigkeit bei der AG laut Steuererklärung für das Jahr 1996 stelle eine Tätigkeit dar, für welche laufende Archiv- und Organisationsarbeiten durch die beteiligten Personen durchgeführt worden seien.

In Ergänzung zu den bisherigen Berufungsausführungen hielt der steuerliche Vertreter fest: *"Die Kosten für Schreibarbeiten betragen richtig: S 143.800."*

Auf die Berufungsvorlage an die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland und das an den steuerlichen Vertreter adressierte Schreiben der Abgabenbehörde zweite Instanz vom 8. Jänner 2001, mit dem der Bw. um Vorlage sämtlicher schriftlicher Vereinbarungen mit Ehegattin und Tochter sowie der Honorarnoten (auch jene der Studenten) für 1995 und 1996 über Beträge in Höhe von insgesamt S 43.400 bzw. S 143.800 sowie um den Nachweis des Zahlungsflusses ersucht worden war, folgte die "Fragebeantwortung zu Berufung betreffend 1995 und 1996" im Februar 2001, mit der der Berufsbehörde ein zwischen dem Bw. und dessen Ehegattin am 5. Februar 2004 abgeschlossener Honorarvertrag übermittelt wurde.

Mit dem letztgenannten Schreiben führte der steuerliche Vertreter bezüglich der "im Jahr 1994 schriftlich abgeschlossenen Honorarvereinbarungen" ins Treffen, dass diesen entsprechend leistungsabhängige Honorarzahungen erfolgt seien, wobei - wie schon in der Berufung ausführlich dargelegt - Fremdvergleich gegeben sei. Der Bw. habe einen Betrag von S 13.600 an seine Ehegattin und einen Betrag von S 18.000 an seine Tochter, insgesamt S 31.600 belegmäßig im Jahr 1995 bezahlt. Im darauf folgenden Jahr seien S 27.000 (45 Halbtage a S

600) an die Ehegattin und S 107.250 an die Tochter, in Summe S 134.250 entsprechend den getroffenen schriftlichen Vereinbarungen ausbezahlt worden. Da die weiteren Honorare (für die Jahre 1995 und 1996) Studenten betreffen würden und (derzeit) nicht belegmäßig nachgewiesen werden könnten, würden von den strittigen Punkten die Honorarzahlungen an Studenten (derzeit) nicht weiter aufrechterhalten. Erforderlichenfalls werde noch zum Beweis des gesamten Vorbringens die Einvernahme der Tochter des Bw., p.A. des Steuerpflichtigen beantragt.

Auf die vom Finanzamt erlassenen Berufungsvorentscheidungen, mit denen die angefochtenen Einkommensteuerbescheide aus anderen Gründen als der in Streit stehenden Kostenposition abgeändert worden waren, folgte der innerhalb der Verlängerungsfrist beim Finanzamt am 3. Jänner 2002 rechtzeitig eingelangte Antrag auf nochmalige Vorlage der Berufung gemäß § 276 BAO mit der Begründung, dass die entsprechende Dokumentation auch unter Berücksichtigung des anzustellenden Fremdvergleichs erfolgt sei, weshalb um antragsgemäße Erledigung ersucht werde. Auf die Berufungsausführungen, die zwischenzeitigen Anfragebeantwortungen, zuletzt vom 28. September 2001, und die umfangreiche Urkundenvorlage wurde verwiesen.

Mit der beim Finanzamt am 27. März 2002 eingelangten "Vorhaltsbeantwortung" vom 28. September 2001 bestätigte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt das vor Monaten geführte Telefonat, in welchem die nunmehr angeforderten Beweismittel angekündigt worden seien, und brachte im Übrigen vor:

Die Vereinbarung mit Tochter Monika sei am 3. Jänner 1994 abgeschlossen worden. Die Abrechnung sei im Jahr 1996 vierteljährlich auf Stundenbasis erfolgt. Laut beiliegenden Bestätigungen seien folgende Zahlungen an die Tochter getätigt worden.

Jänner bis März 1996	S	19.950,--
April bis Juni 1996	S	31.000,--
Juli bis September 1996	S	33.800,--
<u>Oktober bis Dezember 1996</u>	S	22.500,--
<u>in Summe</u>	<u>S</u>	<u>107.250,--</u>

Im Anschluss daran stellte der steuerliche Vertreter an Anträgen den Antrag, die vom Steuerpflichtigen ausbezahlten Honorare für die in der Vereinbarung angeführten Tätigkeiten der Tochter als Werbungskosten zu berücksichtigen, und - erforderlichenfalls - den Antrag auf Einvernahme der Tochter des Bw. zum Beweis für vorgenanntes Vorbringen.

Abschließend bemerkte der steuerliche Vertreter: *"Auch die Auszahlungen"* an die Tochter des Bw. *"im Jahr 1995, sowie die Zahlungen"* an die Ehegattin des Bw. *"aufgrund des Honorarvertrages vom 5. Februar 1994 werden laut Beilagen belegmäßig nachgewiesen"*.

Über Ersuchen des Finanzamts vom 1. Oktober 2002 um Darlegung des Geldflusses der Honorare der Tochter samt Nachweis (Bank/Kto Ausgang bzw. Eingang) mit der Begründung,

dass die vorgelegten Bestätigungen nicht den Zahlungsfluss klären würden, legte der steuerliche Vertreter dem Finanzamt Kontoauszüge vor und teilte dem Finanzamt in dem (Begleit)Schreiben vom 19. November 2002 mit: Aus diesen Auszügen sei zu ersehen, dass der Bw. monatlich S 5.000 an die Tochter überwiesen sowie zusätzlich Barbeträge für die quartalsweisen Ausgleichs beboben und dann der Tochter bezahlt habe. Auch im Jahr 1995 seien entsprechende Behebungen und anschließende Auszahlung erfolgt. Erforderlichenfalls könnten noch weitere Belege vorgelegt werden.

Anlässlich des mündlichen Erörterungstermins vom 7. Juni 2005 verwies der steuerliche Vertreter - nach kurzer Darstellung des Sachverhalts und des Berufungsbegehrens durch den Referenten - auf das bisherige Vorbringen, insbes. auf die Vorlage von schriftlichen Verträgen, die schriftliche Bestätigung der Zahlung der geflossenen Beträge und auf die Vorlage eines Überweisungsauftrags, ergänzte die bisher vorgelegten Unterlagen mit der Dokumentation des damals für das gesamte Jahr 1996 bestehenden Dauerauftrags an die Tochter des Bw. mittels Kopien der Kontoauszüge vom Jänner und Dezember 1996 und vertrat die Ansicht, damit dem Grundsatz der Fremdüblichkeit auch in einer ausreichend nach außen getretenen Weise genüge getan zu haben.

Des Weiteren hielt der steuerliche Vertreter fest, dass die mit der Tochter und der Ehegattin des Bw. getroffenen Vereinbarungen bereits in den Vorjahren schriftlich erfolgt und im Zuge des Vorhaltsverfahrens nach Rücksendung des Aktes durch die damalige FLD aufforderungsgemäß vorgelegt worden seien.

Auf den Vorhalt der Vertreterin des Finanzamts - *„Aus dem Honorarvertrag vom 3. Jänner 1994 geht keine Stundenlohnvereinbarung hervor; eine Auflistung, wann was gemacht wurde, fehlt. Aus dem Vertrag ist die Abrechnung lt. Beilage zum Honorarvertrag (vierteljährlich auf Stundenbasis) nicht ersichtlich.“* - folgte die Antwort des steuerlichen Vertreters *„Die Verrechnung erfolgte bei“* der Tochter des Bw. *„stundenweise mit einem Stundenlohn von S 150, wobei im Jahr 1995 120 Stunden und im Jahr 1996 715 Stunden erbracht wurden. Da nicht bekannt war, wieviele Stunden quartalsweise anfallen werden, wurde je nach Leistungsumfang die unterschiedliche Differenz zu den erfolgten monatlichen Überweisungen je Quartal abgerechnet und bar ausbezahlt. Auch bei“* der Ehegattin des Bw. *„erfolgte eine schriftliche Vereinbarung, nämlich vom 5. Februar 1994, die nach den Unterlagen des Steuerberaters bereits im Vorhalteverfahren mit den entsprechenden Bestätigungen vorgelegt wurde. Nochmals werden diese Unterlagen, das sind der Honorarvertrag vom 5. Februar 1994 betreffend“* die Ehegattin des Bw. *„und 3 Honorarbestätigungen für das Jahr 1995, vorgelegt.“* Zur Frage der Vertreterin des Finanzamts *„Wie teilen sich die Stunden in den einzelnen Quartalen auf?“* führte der steuerliche Vertreter aus, *„dass den jeweiligen Honorarnoten eine Aufgliederung der geleisteten Halbtage bzw. Stunden beiliegt.“*

Nach Vorlage von vier Bestätigungen betreffend die Tochter des Bw. für das Jahr 1995 durch den steuerlichen Vertreter thematisierte die Vertreterin des Finanzamts, dass die Tochter nebenbei studiert und der Vater Familienbeihilfe für die Tochter von Dezember 1993 bis September 1997 bezogen habe, und ersuchte den steuerlichen Vertreter um Vorlage der Aufgliederung der Honorarrechnungen, aus denen die stundenweise Entlohnung bezüglich der einzelnen Monate samt konkreten Angaben betreffend der verrichteten Arbeiten ersichtlich sei.

In Entsprechung des an die Parteien gerichteten Ersuchens des UFS-Referenten vom 7. Juni 2005, die Aufgliederung der Honorarrechnungen bzw. den Antrag auf Gewährung der Familienbeihilfe für die Tochter des Bw. beim UFS einzubringen, übermittelte die steuerliche Vertreterin des Finanzamts eine Bestätigung über den Bezug von Familienbeihilfe für den Zeitraum von Dezember 1993 bis September 1997, Übersichten über die belegten Studienrichtungen und die Studiennachweise; der steuerliche Vertreter des Bw. die im Begründungsteil wiedergegebene - vom Finanzamt zur Kenntnis genommene - Aufgliederung über die von der Tochter des Bw. an deren Vater erbrachten Leistungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erfahren Verträge zwischen nahen Angehörigen nur dann steuerliche Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 22. Februar 2000, 99/14/0082, und 31. März 2003, 99/14/0071).

Nach Lehre (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 44 zu § 20, Seite 788) und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt es bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen in der Regel an dem zwischen Fremden bestehenden Interessengegensatz, der aus dem Bestreben der Vorteilsmaximierung jedes Vertragspartners resultiert (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 29. Oktober 1985, 85/14/0087f). Im Hinblick auf den in der Regel fehlenden Interessengegensatz müssen eindeutige und objektive tragfähige Vereinbarungen vorliegen, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Betriebsausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen (vgl. Doralt, EStG⁸, Band I, Tz 160 zu § 2 EStG 1988, Seite 59, und das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 7. Dezember 1988, 88/13/0009).

Zu den Arbeitsverträgen im weitesten Sinn, also den Verträgen, bei denen eine Tätigkeit geschuldet wird, zählen der Arbeitsvertrag im engeren Sinn, welcher sich durch die abhängige

Stellung des Dienstnehmers auszeichnet; der Dienstvertrag, der nach § 1151 Abs. 1 ABGB entsteht, wenn jemand sich auf eine gewisse Zeit zur Dienstleistung für einen anderen verpflichtet; der Werkvertrag, der ebenfalls nach § 1151 Abs. 1 leg. cit. entsteht, wenn jemand die Herstellung eines Werkes gegen Entgelt übernimmt; der freie Dienstvertrag, bei dem zwar eine Tätigkeit und kein Erfolg geschuldet werden, ohne dass der Dienstnehmer an Weisungen gebunden ist. Im Gegensatz zu diesen Vertragstypen fehlen gesetzliche Regelungen (samt Literatur) betreffend jener Vertragsart "Honorarvereinbarung", in dessen Form die Vereinbarungen zwischen dem Bw. einerseits und dessen Tochter und Ehegattin andererseits abgeschlossen worden waren.

Was die durch die Arbeiten der Tochter bedingten Kosten anbelangt, wurden die Zahlungen des Bw. an dessen Tochter im Gesamtumfang von S 22.000 in der Vorhaltsbeantwortung vom 24. April 1998 mit "Archiv- und Organisationsarbeiten" begründet. Mehr als sieben Jahre später, zu einem Zeitpunkt, zu dem der abgabenbehördliche Vorhalt gemäß § 82 FinStrG dem Bw. bereits zugestellt worden war und zu dem die Kosten für das Jahr 1996 auf S 107.250 "berichtigt" worden waren, wurden der Abgabenbehörde die in Rede stehenden Leistungen für die Streitjahre in der dem Schreiben vom 10. Oktober 2005 beigelegten Übersicht folgendermaßen beschrieben:

<i>"Datum"</i>	<i>Tätigkeit ... 1995</i>	<i>Stunden</i>	<i>Honorar S 150/h</i>
<i>24. Jänner 1995</i>	<i>Aktualisierung der Uni - Vorlesungsunterlagen "Alabla" im Abschnitt 1 Grundlagen und Geschichte der ö. Welt. Einarbeitung von neuen Ereignissen und neuesten Daten der Media - Analyse sowie rechtlichen Entscheidungen</i>	<i>8</i>	<i>1.200,00</i>
<i>27. Jänner 1995</i>	<i>detto</i>	<i>8</i>	<i>1.200,00</i>
<i>9. Februar 1995</i>	<i>Ergänzung der Vorlesungsunterlagen für die dreitägige Tagung in der E. Akademie, 19. - 21. Februar 1995 in X</i>	<i>8</i>	<i>1.200,00</i>
<i>20. Februar 1995</i>	<i>Voraus-Sichtung und Selektierung der in der Akademie eingesammelten Übungsarbeiten</i>	<i>4</i>	<i>600,00</i>
<i>21. Februar 1995</i>	<i>Abschluss dieser Arbeiten</i>	<i>3</i>	<i>450,00</i>
<i>20. März 1995</i>	<i>Registrierung der bei der Uni-Vorlesung angemeldeten Studenten, Anfertigung von Listen</i>	<i>4</i>	<i>600,00</i>
<i>4. April 1995</i>	<i>Anfertigen von Tabellen und Overhead-Folien zur Interpretation der neuen Media- Analyse 1995</i>	<i>8</i>	<i>1.200,00</i>
<i>2. Mai 1995</i>	<i>Zusammenstellung von Unterlagen für Leitung des Managerforums des M-Verbands in B</i>	<i>9</i>	<i>1.350,00</i>
<i>8. Juni 1995</i>	<i>Sichten und Vorbeurteilen von 82-Prüfungsarbeiten</i>	<i>8</i>	<i>1.200,00</i>
<i>13. September 1995</i>	<i>Administrativer Abschluss des Sommersemesters; Nachbehandlungen restlicher Prüfungsarbeiten und</i>	<i>8</i>	<i>1.200,00</i>

	<i>Beschwerdefälle</i>		
15. September 1995	<i>detto</i>	8	1.200,00
21. September 1995	<i>erste Sammlung von Unterlagen und Literatur zur Geschichte der Akademie der Wst.</i>	8	1.200,00
22. September 1995	<i>detto</i>	5	750,00
8. November 1995	<i>Exzerpte und Quellensammlung für das Arbeitspapier für die Akademie der Wst.</i>	8	1.200,00
9. November 1995	<i>detto</i>	6	900,00
15. November 1995	<i>detto</i>	8	1.200,00
30. November 1995	<i>detto</i>	9	1.350,00
	<i>Gesamtsumme Jahr</i>		18.000,00

Tätigkeit 1996

<i>Datum Durchführung</i>	<i>Leistung</i>	<i>Std.</i>	<i>Honorar 170/h</i>	<i>Monatssumme</i>
<i>Jänner</i>				
3. Jänner	<i>Erarbeitung von Grundlagen über Gründung, Geschichte und Bedeutung der Akademie der Wst. als Vorbereitung zu deren Jubiläum</i>	8	1.360,00	
4. Jänner	<i>detto</i>	5	850,00	
5. Jänner	<i>detto</i>	4	680,00	2.890,00
<i>Februar</i>				
2. Februar	<i>Artikelsuche und -aufbereitung im Zus. mit Leitung des "1. Tages" der K Y am 9. Februar</i>	8	1.360,00	
3. Februar	<i>detto</i>	7	1.190,00	
4. Februar	<i>Reinschrift eines Artikelentwurfs für Akademie der Wst.</i>	5	850,00	
10. Februar	<i>detto</i>	5	850,00	4.250,00
<i>März</i>				
6. März	<i>Aktualisierung der Skripten für Vorlesung "Alabla " im Hinblick auf neueste Wirtschafts- und Mediendaten</i>	5	850,00	
18. März	<i>detto</i>	5	850,00	
19. März	<i>Reinschrift der Vorlesungen 1-3</i>	6	1.020,00	2.720,00
<i>April</i>				
2. April	<i>Sichtung, tabellarische Aufzeichnung der zur Vorlesung angemeldeten 180 Hörer</i>	7	1.190,00	
3. April	<i>Entwurf des vierseitigen Skriptums "Ö. Welt "</i>	3	510,00	
11. April	<i>Kopierarbeiten</i>	2	340,00	
26. April	<i>Vollendung Hörer-Listen</i>	5	850,00	2.890,00
<i>Mai</i>				
3. Mai	<i>Reinschrift der Vorlesungen 4-6</i>	8	1.360,00	
15. Mai	<i>Anfertigen aktueller Overhead-Folien</i>	8	1.360,00	
16. Mai	<i>Anfertigen aktueller Overhead-Folien</i>	4	680,00	
17. Mai	<i>Exzerpte im Zusammenhang mit "Blabla " am 14. Juni in Z</i>	8	1.360,00	4.760,00
27. Juni	<i>Sichtung, Katalogisierung von 2x 141 schriftlichen Prüfungsarbeiten Publizistik Sommersemester 1996</i>	7	1.190,00	

28. Juni	detto	4	680,00	
29. Juni	detto	6	1.020,00	2.890,00
Juli				
1. Juli bis 6. Juli	Vorbeurteilung der Prüfungsarbeiten, Anlegen der Prüfungsprotokolle, Kopierarbeiten	48	8.160,00	
15. bis 19. Juli	Anlegen einer Archiv - Ordnerleiste für: Medienentwicklung seit 1987, Köpfe Medien, Ausschnitte Medienpolitik,	35	5.950,00	
24. bis 27. Juli	Ausschneiden und Katalogisierung der eigenen Artikel der Jahre 1988 bis 1995	32	5.440,00	
29. Juli	Kopierarbeiten	3	510,00	
30. Juli 31. Juli	Overhead-Folien, Grafiken Medienentwicklung	12	2.040,00	22.100,00
August				
20 Arbeitstage	Bürotätigkeit aller Art während der Urlaubszeit (Telefondienst, Terminvorbereitung, Recherchen im Zusammenhang mit Ausbildungsaufgaben, öffentlichen Diskussionen. Erhebung von Wirtschaftsdaten und Biografien führender Unternehmer im Zusammenhang mit der redaktionellen Herbstaktion des A-Blatts	160	27.200,00	27.200
September				
21 Arbeitstage	Quellen- und Literaturbeschaffung im Zusammenhang mit der Umstrukturierung der Vorlesung Druckmedien. Bibliotheksarbeit, Exzerpte aus neuer Medienliteratur. Recherchen im Zusammenhang mit dem Jahr 1988 (Einstieg der WAZ in die Kronenzeitung, Gründung von Mediaprint). Reinschrift der geplanten Vorlesungsserie	168	28.560,00	28.560
Oktober				
3. Oktober	Literaturliste Medien-Publikationen	5	1.000,00	
12. Oktober	Nachbehandlung verspäteter Prüfungsarbeiten aus dem Sommersemester	8	1.360,00	
14. Oktober	detto	6	1.020,00	3.380,00
November				
5. bis 7. November	Quellen- und Literaturbeschaffung im Zusammenhang mit Symposium-Leitung "Clabla" am 18. November	17	2.890,00	
23. November	Auszüge aus Pürer - Handbuch Kommunikation	7	1.190,00	
5. Juli	detto	4	680,00	4.760,00
Dezember			0,00	
14. Dezember	Erarbeitung des Vorlesungsplans für Sommersemester 1997	5	850,00	850,00

	<i>Gesamtsumme Jahr 1996</i>			<i>107.250,00</i>
--	------------------------------	--	--	-------------------

Im Vergleich zu den Leistungsbeschreibungen in der Übersicht wurde die Art der gegen Entgelt zu erbringenden Leistungen in dem **Honorarvertrag** vom 3. Jänner 1994, den der Bw. mit seiner studierenden Tochter abgeschlossen haben soll und der bei der Abgabenbehörde zweite Instanz erst am 5. März 2001 eingelangt war, wie folgt beschrieben:

"	<i>Monika ... führt laufend folgende Arbeiten durch:</i>
1.	<i>Sichten, Ordnen und Katalogisieren von Prüfungsarbeiten im Zusammenhang mit dem Lehrauftrag "Druckmedien I" am Publizistikinstitut ...</i>
2.	<i>EDV - mäßige Aufbereitung der Prüfungs- und Zeugnisprotokolle, Nachkontrolle des Registers.</i>
3.	<i>Vorbereitung von nachträglich eingereichten Zeugnisanträgen</i>
4.	<i>Texteingaben und jährliche Aktualisierung der Vorlesungsmanuskripte auf Grund neuer Quellen (Media – Analyse, Auflagenkontrolle, Neuerscheinungen von Fachliteratur)</i>
5.	<i>Archivarbeit: Registratur von Eigen- und Fremdartikeln aus nationalen und internationalen Medien</i>
6.	<i>Vorbereitung und Lektorat für Vortrags- und Diskussionsmanuskripte</i>
<i>Die Bezahlung erfolgt nach Rechnungslegung bar."</i>	

Auch wenn der Bw. mit seiner Tochter einen "Honorarvertrag" abgeschlossen hat, finden Verträge zwischen nahen Angehörigen im Bereich des Steuerrechts nur Anerkennung, wenn diese Vereinbarungen einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben. Gerade dies liegt aber bei einem Abschluss eines "Honorarvertrages" nicht vor, wenn diesem nicht zu entnehmen war, ob die Tochter die Verrichtung von Arbeiten schlechthin oder den durch Arbeit zu erzielenden Erfolg schuldet. Fehlen gesetzliche Regelungen hinsichtlich des Typs eines "Honorarvertrags", so waren die Sammelbezeichnungen in den dem UFS vorgelegenen Beweismittel nicht ausreichend, die Art des Vertrages zu bestimmen.

Schon allein bei diesem Ergebnis würde es sich erübrigen, auf die weiteren Ausführungen der steuerlichen Vertreter des Bw. sowie des Finanzamts einzugehen.

Wenn der Bw. mit den dem UFS vorliegenden Zahlungsbestätigungen für das Jahr 1996 vorgibt, anstelle der ursprünglich in Höhe von S 22.000 geltend gemachten Kosten einen Betrag von insgesamt S 107.250 bezahlt zu haben, von dem S 19.950 für von Jänner bis März geleistete Katalog- und EDV-Arbeiten, S 31.000 für von April bis Juni geleistete Büroarbeiten, S 33.800 für die von Juli bis September geleisteten Archiv- und Bibliotheksarbeiten und S 22.500 für die von Oktober bis Dezember geleisteten Archivarbeiten entfielen, wies der sprunghafte Anstieg des Stundenhonorars von S 150 im Jahr 1995 auf S 170 im Jahr 1996, somit um 13,33 Prozent, auf eine Unangemessenheit hin, weil eine ebensolche Veränderung in der Arbeitsleistung nicht nachweislich eingetreten war.

Was den in der Vorhaltsbeantwortung gestellten Antrag auf Zeugeneinvernahme der Tochter betrifft, stellen mündliche Aussagen der Tochter über ihre in den Jahren 1995 und 1996 für den Bw. durchgeführten Tätigkeiten und die hierfür erhaltenen Honorare insofern kein ausreichendes Beweismittel dar, als nach der Rechtsprechung von der Schriftform des

Vertrages bei Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nur in Ausnahmefällen (bei genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile sowie des Beweises des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages) abgesehen werden kann. Der Vertrag(sabschluss) muss jedenfalls für Dritte erkennbar sein. Die behauptete Leistungserbringung durch einen nahen Angehörigen bewirkt für sich allein noch keine ausreichende Publizität (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19. Mai 1993, 91/13/0045). In Hinblick darauf, dass Beziehungen zwischen nahen Angehörigen auch familienhafter Natur sein können, wofür der Dauerauftrag betreffend die monatliche Überweisung von S 5.000 auf das Konto der Tochter und der Bezug von Familienbeihilfe für die Tochter gesprochen hatte, hätte eine klare und eindeutige Abgrenzung einer auf einem wirtschaftlichen Gehalt beruhenden Beziehung von einer familienhaften vorliegen müssen, sollen die Vereinbarungen nicht zu Lasten des Bw. gehen. Schon allein aufgrund der Unklarheit der dem UFS vorgelegenen Vereinbarung des Bw. mit dessen Tochter war der Antrag auf Zeugeneinvernahme der Tochter des Bw. abzuweisen.

Was die durch die Arbeiten der Ehegattin bedingten Kosten anbelangt, wurden die von der Ehefrau des Bw. zu erbringenden Leistungen in dem zwischen dem Bw. und dessen Ehefrau abgeschlossenen Honorarvertrag vom 5. Februar 1994 wie folgt beschrieben:

"	<i>Elisabeth ... führt fallweise folgende Arbeiten durch:</i>
1.	<i>Literatur- und Quellenstudium im Zusammenhang mit Buchprojekten</i>
2.	<i>Telefonrecherchen im Zusammenhang mit journalistischen Auftragsarbeiten</i>
3.	<i>Endredaktion und Computereingabe von Artikeln</i>
4.	<i>Archivarbeit: Registratur von Eigen- und Fremdartikeln aus diversen Medien</i>
5.	<i>Vorbereitung und Lektorat von Vortrags- und Diskussionsmanuskripten.</i>
<i>Als Honorar werden S 600 je Halbtagsarbeit vereinbart. Gelegentliche Sonderaufgaben werden extra vergütet.</i>	
<i>Die Bezahlung erfolgt nach Rechnungslegung bar."</i>	

Mit der Vorhaltsbeantwortung vom 24. April 1998 nannte der steuerliche Vertreter als Grund für die Zahlung von S 9.400 an die Ehegattin des Bw. für das Jahr 1995 "Telefon- und Sekretariatsdienste während der Abwesenheit des Bw.". In Erläuterung der Zahlungen von S 27.000 (45 Halbtage a S 600) an die Ehegattin im Jahr 1996 brachte der steuerliche Vertreter in seinem bei der Abgabenbehörde zweite Instanz am 5. März 2001 eingelangten Schreiben vor: Dieser Betrag sei entsprechend der schriftlichen Vereinbarung ausbezahlt worden.

Weder der oben zitierte Rahmenvertrag, welcher die von der Ehegattin **fallweise** durchgeführten Arbeiten unter Verwendung von Sammelbezeichnungen beschreibt, noch die in Rede stehenden Honorarabrechnungen lassen erkennen, für welchen konkreten Arbeitsaufwand die Ehefrau des Bw. die strittigen Honorare erhalten haben soll. Gerade wegen des Erfordernisses der Prüfung der Fremdüblichkeit wären allerdings Feststellungen über Art und Umfang der tatsächlich erbrachten Leistungen der Vertragspartnerin vom Bw.

darzulegen gewesen. Lassen die Ausführungen des Bw. offen, für welchen Umfang dieser Tätigkeiten die in Rede stehenden Honorare gezahlt worden seien, so war die Möglichkeit der Prüfung, ob die Tätigkeit der Ehefrau und die dieser Tätigkeit zu Grunde liegende Vereinbarung einem Fremdvergleich standhalten und ob die von der Ehefrau verrichteten Tätigkeiten ihrem Umfang nach über eine familienhafte Mitarbeit hinausgegangen sind, nicht gegeben. Fehlen gesetzliche Regelungen hinsichtlich des Typs eines Honorarvertrags, so waren die Sammelbezeichnungen in den dem UFS vorgelegenen Beweismittel nicht ausreichend, die Art des Vertrages zu bestimmen. Damit erübrigte es sich bei diesem Ergebnis, auf die übrigen Ausführungen der steuerlichen Vertreter des Bw. sowie des Finanzamts, was die auf die Ehegattin des Bw. entfallenden Arbeitskosten betrifft, einzugehen.

Da die vom Bw. mit dessen Ehefrau bzw. dessen Tochter getroffenen Vereinbarungen keinen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hatten, war den in den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre als Werbungskosten geltend gemachten Schreibarbeiten von S 43.400 für das Jahr 1995 und S 43.800 für das Jahr 1996 die Anerkennung des "Werbungskostencharakters" zu versagen. Das gleiche gilt für jene Kosten für Schreibarbeiten, die laut der Berufungsergänzung für das Jahr 1996 vom 29. April 1999 richtig S 143.800 betragen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 16. Jänner 2006