



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. K., vom 22. September 2003 gegen den Bescheid des FA vom 5. August 2003 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Einkommen	463.742,00 S	Einkommensteuer	131.279,78 S
			anrechenbare Lohnsteuer	-83.557,00 S
				47.723,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer				3.468,17 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielte im Berufungsjahr 2001 neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Elektrotechnik bzw. Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik) iHv. 137.940,00 S. Der Bw. hatte zunächst Kosten für die ärztliche Behandlung im Zusammenhang mit einer Geschlechtsangleichung von Mann auf Frau als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.

Das Finanzamt (FA) verweigerte die Anerkennung dieser Kosten als außergewöhnliche Belastung.

Im anschließenden Berufungsverfahren wurde der Bw. ersucht, Fragen zur außergewöhnlichen Belastung zu beantworten und die geltend gemachten Ausgaben für „Gehälter, GWG und Raumkosten“ zu belegen.

In der Folge nahm der Bw. die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 zurück und legte gleichzeitig die Belege für die Positionen „Gehälter und GWG“ vor.

Aus den vorgelegten Lohn- und Gehaltsabrechnungen für die Monate Jänner bis Dezember 2001 ist ersichtlich, dass ein Bruttobetrag iHv. 2.970,00 S monatlich an die Gattin ausbezahlt wurde. Die monatlichen Gehaltszahlungen wurden bar und zeitlich unterschiedlich wie folgt übergeben:

Zeiträume 2001	Datum der Auszahlung in bar	Auszahlungsbetrag
Jänner	28.01.2001	2.970,00
Februar	28.01.2001	2.970,00
März	31.03.2001	2.970,00
April	28.05.2001	2.970,00
Mai	11.06.2001	2.970,00
Juni	25.06.2001	5.940,00
Juli	09.07.2001	2.970,00
August	14.09.2001	2.970,00
September	08.10.2001	2.970,00
Oktober	08.11.2001	2.970,00
November	11.12.2001	5.940,00
Dezember	28.12.2001	2.970,00
		41.580,00

Im Rahmen des weiteren Ermittlungsverfahrens stellte das Finanzamt (FA) dem Steuerpflichtigen folgende Fragen betreffend ausbezahlter Gehälter an die damalige Gattin:

- „1.) Sie werden ersucht, den abgeschlossenen Arbeitsvertrag vorzulegen.
- 2.) Sollte ein solcher nicht abgeschlossen worden sein, so ist der mündliche Vertragsinhalt darzulegen.
- 3.) Die von der Gattin im Rahmen des Arbeitsvertrages ausgeübten Tätigkeiten sind detailliert zu beschreiben.
- 4.) Wurden seitens der Gattin Stundenaufzeichnungen betreffend die Arbeitszeit geführt? Wenn ja, so wird gebeten, diese nachzureichen.
- 5.) Laut aufliegenden Unterlagen wurden die Gehälter bar ausbezahlt. Sie werden gebeten, den Zahlungsfluss der Gehälter nachzuweisen.
- 6.) Wurde die Gattin bei der Sozialversicherung angemeldet?“

Mit Schreiben vom 24. Juli 2003 beantwortete der Bw. die Fragen wie folgt:

„Zu Punkt 1) Es gibt keinen schriftlich abgeschlossenen Arbeitsvertrag.

Zu Punkt 2) Ich habe meine Gattin als geringfügig beschäftigt mit einem Fixgehalt von 2.970,00 S pro Monat angemeldet. Bei einem vereinbarten Stundenlohn von 90,00 S ergibt das 33 zu leistende Stunden pro Monat.

Zu Punkt 3) Folgende Tätigkeiten wurden von meiner Gattin ausgeübt:

Allgemeine Bürotätigkeit, Telefonate, Kundenbetreuung, Schriftverkehr, Plotten von Plänen, Schneiden und Falten von Plänen, Postgänge, Schreiben von Rechnungen, Einnahmen- und Ausgabenrechnung, diverse Besorgungen zB Büromaterial.

Zu Punkt 4) Es wurden keine Stundenaufzeichnungen geführt.

Zu Punkt 5) Die Gehälter wurden teilweise aus Einkünften aus nichtselbständiger Beschäftigung und teilweise aus Einkünften aus selbständiger Beschäftigung bezahlt. Kopien der betreffenden Firmenkontoauszüge liegen bei.

Zu Punkt 6) Meine Gattin war bei der Sozialversicherung angemeldet.“

Dieser Vorhaltsbeantwortung legte der Bw. Kontoauszüge bei, aus denen hervorgeht, dass jeweils 3.000,00 S an folgenden Tagen des Jahres 2001 mit „Karte 1“ bei einem Bankomaten behoben wurden: 25. Juni, 9. Juli, 28. Mai, 11. Juni, 14. September, 8. Oktober und 8. November. In Summe wurden somit 21.000,00 S abgehoben.

Mit Bescheid vom 5. August 2003 nahm das Finanzamt das Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und anerkannte mit neuem Sachbescheid gleichen Datums betreffend Einkommensteuer 2001 folgende Kosten nicht mehr als Betriebsausgaben:

„Raumkosten:

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 31. März 2003 wurde der Abgabepflichtige gebeten, die geltend gemachten Raumkosten in der Höhe von 9.600,00 S zu belegen.

Im Antwortschreiben der steuerlichen Vertretung wurde unter Punkt 2) ausgeführt, dass die Belege für die Gehälter und für die GWG beiliegen würden.

Die Ausgaben für die Raumkosten wurden jedoch nicht belegt.

Es konnten daher die geltend gemachten Raumkosten in der Höhe von 9.600,00 S nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden.

GWG:

Die Espresso Maschine und das Aquarium sind Gegenstände, die der privaten Lebensführung zuzuordnen sind. Eine betriebliche Veranlassung ist im gegenständlichen Fall nicht zu erblicken. Die Ausgaben für die Espresso Maschine (582,50 S) und für das Aquarium (2.151,61 S) waren nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Gehalt Gattin:

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 1 iVm. Z. 4 EStG dürfen die für den Unterhalt der Familienangehörigen aufgewendeten Beträge als nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben von den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden.

*Nach Lehre und **ständiger Rechtsprechung** werden Verträge zwischen nahen Angehörigen nur anerkannt, wenn sie*

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,*
- einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt aufweisen, und*
- unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vergleiche VwGH Erkenntnis vom 17. August 1994, Zl. 93/15/0205 und vom 21. März 1996, Zl. 92/15/0055).*

Vorweg ist festzuhalten, dass eindeutige und objektiv tragfähige Vereinbarungen vorliegen müssen, damit Verträge mit nahen Angehörigen steuerlich anerkannt werden können. Wenn im

*Einzelfall berechtigter Weise Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit einer Vereinbarung auftreten und diese nicht die geforderten Voraussetzungen erfüllt, geht dies zu **Lasten des Steuerpflichtigen** (VwGH vom 7. Dezember 1988, Zl. 88/13/0099).*

Ein schriftlicher Vertrag zwischen dem Abgabepflichtigen und seiner Gattin ist nicht abgeschlossen worden. Schriftlichkeit des Vertragsverhältnisses ist zwar nicht unbedingt erforderlich, aber doch ein wesentliches Beweismittel (Quantschnigg, Schuch, EStG-HB, § 20 Tz. 52.1).

Bei den ausgeübten Tätigkeiten, wie Telefonate, Postgänge, diverse Besorgungen usw., handelt es sich nach ständiger Rechtsprechung des VwGH um geradezu typische Beispiele von familienhafter Mitarbeit.

Auf den vorgelegten Lohn- und Gehaltsabrechnungen wurde vermerkt, dass die Beträge bar erhalten wurden.

*Fest steht, dass diese **Barzahlung** des Gehalts an die Gattin ohne Zweifel **nicht** der im allgemeinen Wirtschaftsleben geübten Praxis entspricht und daher nicht fremdüblich ist. Die unregelmäßigen Gehaltsauszahlungen sprechen ebenso für die Fremdunüblichkeit. So wurde zB das April-Gehalt am 28. Mai 2001 bar ausbezahlt oder am 28. Jänner 2001 wurde sowohl das Jänner- als auch das Februar-Gehalt ausbezahlt.*

Ein Familienfremder würde einen solchen Auszahlungsmodus mit Sicherheit nicht akzeptieren. Außerdem wurden die Gehaltszahlungen in Höhe von 41.580,00 S nicht zur Gänze belegt, da lediglich 7 Kontoauszüge, auf denen der Betrag von 3.000,00 S gekennzeichnet ist, vorgelegt wurden.

Da berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt der vertraglichen Gestaltung bestehen, konnte das strittige Vertragsverhältnis im Rahmen der freien Beweiswürdigung steuerrechtlich nicht anerkannt werden.“

Die dagegen eingebrachte Berufung vom 20. September 2003 begründete der Bw. wie folgt:

„Das Amt hat die Raumkosten und die Gehaltsaufwendungen nicht als Betriebsausgaben anerkannt. Dagegen wende ich ein:

Bei den Raumkosten handelt es sich um den gerundeten Betrag der anteiligen Kosten für einen ausschließlich als Arbeitsraum verwendeten Raum des Hauses. Diese Kosten sind durch den Betrieb veranlasst und für die Berufsausübung unerlässlich und somit als Betriebsausgaben zu qualifizieren. Die Darstellung der Ermittlung dieses Wertes wird nachgereicht.

Bei den Kosten für das Gehalt der Gattin handelt es sich um die angemessene Vergütung für die üblichen Tätigkeiten als allgemeine Büroangestellte. Diese umfassten sämtliche anfallenden Verwaltungstätigkeiten im Büro, die nicht die Qualifikation als EDV Spezialist erforderten. Damit ist eine eindeutige Beschreibung des Inhaltes der Tätigkeit gegeben. Durch Anmeldung bei der Sozialversicherung sowie durch die Kontakte mit Kunden und Lieferanten und sonstigen Geschäftspartnern kam diese Tätigkeit nach außen zum Ausdruck. In dieser Form ist der Abschluss eines Dienstverhältnisses auch unter Fremden üblich. Dies trifft auch auf die Form der Zahlung – teilweise in bar, vereinzelt nicht zum jeweiligen Monatsende – zu. Aus meiner praktischen Erfahrung kann ich sagen, dass auch unter Fremden Gehaltszahlung des Öfteren mit beträchtlicher Verzögerung erfolgen. Ich kann somit eine Verletzung der Regeln für die Anerkennung von Gehaltszahlungen an nahe Angehörige nicht erkennen.

Ich beantrage aus den angeführten Gründen die Anerkennung obiger Aufwendungen als Betriebsausgaben.“

Die Ermittlung der Büro-Raumkosten für das Berufungsjahr ist aus dem Schreiben vom 5. April 2004 („Ergänzung zur Einkommensteuererklärung für 2002“) ersichtlich.

In der Folge wurde die Berufung vom 20. September 2003 wegen verspäteter Einbringung gemäß § 273 BAO zurückgewiesen, der dagegen eingebrachten Berufung jedoch stattgegeben.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Im Rahmen eines ergänzenden Ermittlungsverfahrens wurde das Finanzamt ersucht, folgende Erhebungen durchzuführen und der Bw. sowohl die an das FA übermittelten Fragestellungen als auch eine Abschrift der über das Ergebnis der ergänzenden Erhebungen anzufertigenden Niederschrift nachweislich auszuhändigen:

„I. Arbeitszimmer

1) Arbeitszimmer im Wohnungsverband gegeben?

Laut Berufungsschrift vom 20.9.2003 wurden anteilige Kosten für einen ausschließlich als Arbeitsraum verwendeten Raum des Hauses geltend gemacht. Eine Ermittlung "dieses Wertes" werde nach gereicht.

Hierzu hat die Bw. bzw. deren steuerlicher Vertreter mit der Erklärung 2002 ("Ergänzung der Einkommensteuererklärung 2002") die Ermittlung des für das Büro geltend gemachten Jahresbetrags i.H.v. 9.600,00 € dargestellt.

Frage: Ist das Objekt in Ht. ein Einfamilienhaus?

Frage: Ist das Arbeitszimmer von der Wohnung aus begehbar?

Frage: Ist ein eigenes "Kunden-WC" vorhanden?

*Um **Vorlage eines Bauplans** (zur Lage des Arbeitszimmers im Wohnverband) und – wenn möglich - von Fotos wird ersucht.*

Wie ist das Arbeitszimmer ausgestattet (bitte um Beschreibung der vorhandenen Einrichtungsgegenstände, ev. Fotos)?

2) Falls die Erhebungen ergeben, dass ein "im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer" vorliegt, bitte um Prüfung der Frage des Mittelpunktes der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit der Bw.:

Bei einem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer hängt die Möglichkeit der steuerlichen Berücksichtigung der damit zusammenhängenden Aufwendungen oder Ausgaben davon ab, ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Mittelpunkt der Tätigkeit einkunftsquellenbezogen (VwGH vom 27.5.1999, 98/15/0100) und nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen, wobei im Zweifel darauf abzustellen ist, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (VwGH vom 28.11.2000, 99/14/0008; vom 19.12.2000, 99/14/0283; vom 8.5.2003, 2000/15/0176). Im Fall eines Versicherungsangestellten im Außendienst äußerte sich der Gerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28.11.2000, 99/14/0008, dahingehend, dass bereits angesichts der Art dieser Tätigkeit der zeitlichen Komponente eine maßgebende Bedeutung zur Beurteilung des Tätigkeitsmittelpunktes zukommt. Daran ändert auch nichts, wenn der Steuerpflichtige das Arbeitszimmer benötigt, um Arbeitsunterlagen aufzubewahren, gelegentliche Kundenberatungen durchzuführen und periodisch anfallende Verwaltungstätigkeiten zu erledigen (VwGH 19.12.2000, 99/14/0283).

Im gegenständlichen Fall wurden der Bw. am 12.5.2000 die Gewerbeberechtigung "Dienstleistungen in der automatischen Datenverarbeitung und Informationstechnik" sowie am 2.10.2001 die Gewerbeberechtigung

"Elektrotechniker, eingeschränkt auf die Errichtung von Blitzschutzanlagen und der Installation elektrischer Starkstromanlagen und –einrichtungen, beschränkt auf Nennspannung bis einschließlich 1500 V und zwar

- 1. im Anschluss an bestehende Anlagen zur Gewinnung oder Verteilung elektrischer Energie und*
- 2. zur Gewinnung elektrischer Energie mit einer Nennleistung bis einschließlich 150 kW", erteilt.*

Zur Beantwortung der Frage, ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen gebildet hat, wird um genaue Beschreibung des Inhaltes der damaligen Tätigkeit der Bw. ersucht.

In diesem Zusammenhang stellen sich folgende Fragen:

- a) Welche Arbeiten hat die Bw. mit welcher zeitlichen Intensität im Berufszeitraum 2001 im Arbeitszimmer konkret (Datum, Dauer, Zweck der Arbeiten, allfällige Besprechungen etc.) ausgeführt?
- b) Wie viele Stunden verbrachte die Bw. durchschnittlich pro Woche im Arbeitszimmer?
- c) Zeitliches Ausmaß von Tätigkeiten im Außendienst (z.B. Kundenberatung, Planungen etc.) bzw. im Innendienst (technische Arbeiten, Vorbereitung für Kundenberatungen, Aufbewahrung bzw. Ablage von Unterlagen etc.)?
- d) Hat sich durch die weitere, per 2.10.2001 erteilte Gewerbeberechtigung der Inhalt der Tätigkeit verändert. Um genaue Beschreibung wird gegebenenfalls ersucht.
- e) Zeitlicher Umfang und Inhalte der NSA-Tätigkeiten beim Lt-L und bei der Fa. E-B. (Vollbeschäftigung, Arbeitszeiten, Überstunden, freie Tage etc.)?

II. Mitarbeit der Ehegattin:

Der Vorhaltsbeantwortung vom 24. Juli 2003 ist zu entnehmen, dass kein schriftlich abgeschlossener Arbeitsvertrag existiert und keine Stundenaufzeichnungen geführt wurden. In diesem Zusammenhang wird auf Folgendes hingewiesen:

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, 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 (z.B. VwGH vom 18.10.1995, 95/13/0176).

Sie werden daher ersucht, darzustellen, ob diese Bedingungen im vorliegenden Fall erfüllt werden.

In der Berufungsvorentscheidung vom 5. August 2003 hat das Finanzamt unter anderem darauf hingewiesen, dass die Gehaltszahlungen in bar erfolgten und einige Monatsgehälter unregelmäßig ausbezahlt worden seien. Außerdem seien die Gehaltszahlungen nicht zur Gänze belegt worden.

Die Berufung bestreitet dies nicht und räumt ein, dass die Zahlungen teilweise in bar und vereinzelt nicht zum jeweiligen Monatsende erfolgten und Stundenaufzeichnungen nicht geführt wurden.

Hinsichtlich des Inhaltes der Tätigkeit verweist sie darauf, dass die Gattin sämtliche anfallenden Verwaltungstätigkeiten im Büro, die nicht die Qualifikation als EDV Spezialist erforderten, übernommen hat. Hiermit sei eine eindeutige Beschreibung des Inhaltes der Tätigkeit gegeben.

Der Bw. wird nun im Zuge der gegenständlichen ergänzenden Erhebungen (nochmals) Gelegenheit gegeben, die noch nicht bekannt gegebenen Vertragsinhalte bekannt zu geben. Insbesondere ist für die steuerliche Beurteilung wesentlich:

- Aufzeichnungen über Art und Umfang der Tätigkeit samt deren genauer Beschreibung.“

Am 18. Juni 2007 fand bei der Bw. eine Nachschau statt, wobei zum Punkt I („Arbeitszimmer“) niederschriftlich Folgendes festgehalten wurde:

1) Das Arbeitszimmer befindet sich in einem Zweifamilienhaus.

Die Frage, ob das Arbeitszimmer von der Wohnung aus begehbar ist wurde verneint. Das Büro hat einen eigenen Eingang.

Dazu wurden Fotos bzw. ein Bauplan beigelegt.

Ein eigenes Kunden-WC ist nicht vorhanden.

Dem beigegebenen Planmaterial ist zu entnehmen, dass sich das Büro samt einer Garage in einem Nebengebäude befindet. Ein gemeinsamer Eingang ist nicht vorhanden. Eine Möglichkeit, den Wohnbereich vom Büro aus zu betreten, ist nicht erkennbar.

Weiters ist aus den Plänen ersichtlich, dass das Zweifamilienhaus über eine eigene Garage bzw. über eine Werkstätte verfügt.

Der Vertreter des FA wies in diesem Zusammenhang darauf hin, dass ein Arbeitszimmer auch dann noch als im Wohnungsverband liegend gelte, wenn es sich in einem Anbau befindet und zitierte hierzu Hofstätter - Reichel, Kommentar, § 20 Tz 6.1, wonach ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband liegt, wenn es sich in derselben Wohnung oder im privaten Wohnhaus oder auf demselben Grundstück (z.B. Gartenhäuschen) befindet. Weiters wurde auf die Berufungsentscheidung des UFS, GZ RV/0082-G/02 verwiesen (Arbeitszimmer mit eigenem Eingang).

Aus der von der Bw. vorgelegten Anmeldung des Arbeitsverhältnisses bei der Sozialversicherung ist ersichtlich, dass die (damalige) Gattin geringfügig beschäftigt gewesen sei. Die Angabe der Art der Tätigkeit fehlt. Das Arbeitsverhältnis unterliege dem Angestelltengesetz.

Die monatlichen Geldbezüge betrugen 2.970,00 S (202,75 €);

Anzuwendender Kollektivvertrag: Elektro- Audio-Video- und Alarmanlagentechniker.

Die durchschnittliche Beschäftigung erstreckte sich über zwei Tage zu je vier Stunden in der Woche.

Gleichzeitig mit dem Ergänzungsersuchen wurde dem FA ein Grundbuchsauszug (Abfragedatum: 3. April 2007) übermittelt, aus dem hervorgeht, dass im Rahmen eines gerichtlichen Vergleiches vom 24. April 2003 an verschiedenen Einheiten des Wohnhauses in Ht., Wohnungseigentum wie folgt begründet wurde:

Anteile gesamt		215
St. S.	Wo Einheit Top 2	96
	Kfz-Abstellplatz	9

St. A.	Wo Einheit Top 1	86
	Wo Einheit Top 3 (Büro, Garage)	15
	Kfz-Abstellplatz	9

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Arbeitszimmer

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

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 i. d. F. BGBl. Nr. 1999/106 I dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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.....

d) 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.

Das FA hat im Rahmen einer Nachschau am 18. Juni 2007 niederschriftlich festgehalten, dass das Arbeitszimmer von der Wohnung aus **nicht** begehbar ist und das Büro einen eigenen Eingang hat. Dem beige-schlossenen Planmaterial ist zu entnehmen, dass sich das Büro samt einer Garage in einem vom Wohngebäude getrennten Nebengebäude befindet und dass es keine Möglichkeit gibt, den Wohnbereich vom Büro aus zu betreten. Das Zweifamilienhaus selbst verfügt über eine eigene Garage bzw. über eine Werkstätte.

Weiters ist fest zu halten, dass ua. (neben weiteren Gebäudeteilen) hinsichtlich des gegenständlichen Büros samt Garage im Zuge eines nach dem Berufungszeitraum durchgeführten Parifizierungsverfahrens von der Bw. Wohnungseigentum begründet wurde.

Nach der vom Vertreter des FA zitierten Kommentarstelle (Reichel/Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, Rz 6.1 zu § 20 EStG,

„liegt ein Arbeitszimmer dann im Wohnungsverband, wenn das Zimmer an sich nach der Verkehrsauffassung einen Teil der Wohnung (oder etwa des Einfamilienhauses) darstellt. Dafür spricht jedenfalls, wenn es von der Wohnung aus begehbar ist.

Das BMF hat im Erlass vom 28. 2. 1997, AÖF 1993/92, SWK 1997, 263, seine Rechtsansicht zu § 20 Abs 1Z 2 lit d bekannt gegeben. Zur Frage des "Wohnungsverbandes" im Sinne dieser Bestimmung wird darin zu Recht ausgeführt, dass der Wohnungsverband sich auf die wirtschaftliche Einheit erstreckt. Ein Arbeitszimmer liegt daher im Wohnungsverband, wenn es sich in derselben (gemieteten oder Eigentums-)Wohnung oder im privaten Wohnhaus oder auf demselben Grundstück (zB Gartenhäuschen) befindet.“

Im gegenständlichen Fall haben die Erhebungen des FA ergeben, dass das Arbeitszimmer von der Wohnung aus nicht begehbar ist. Dem Bauplan ist weiters zu entnehmen, dass sich das Arbeitszimmer nicht im Haus selbst, sondern in einem Nebengebäude (samt Garage) befindet. Dieses Nebengebäude stellt somit nicht mehr einen Teil des Wohnhauses (Zweifamilienhaus) dar. Weiters spricht für diese Sichtweise, dass am Bürogebäude (samt Garage) ein vom Wohnhaus abgesondertes Wohnungseigentum begründet wurde.

Der Vergleich mit einem „Gartenhäuschen“ auf dem Grundstück eines privaten Wohnhauses ist in diesem Fall nach Ansicht des Referenten nicht zutreffend.

Nach der Verkehrsauffassung wird zwar ein „Gartenhäuschen“, nicht jedoch ein vom Wohnhaus baulich getrenntes, einer Parifizierung zugängliches Bürogebäude als im Wohnungsverband befindlich gelten. Ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer iSd. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 liegt somit im gegenständlichen Fall nicht vor.

Die für das Arbeitszimmer geltend gemachten Kosten iHv. 9.600,00 S, deren rechnerische Ermittlung die Bw. mit Schreiben vom 5. April 2004 übermittelt hat, sind auf daher aufgrund der dargestellten Umstände des gegenständlichen Falles als Betriebsausgabe abzugsfähig.

2) Gehaltszahlungen an die Ehegattin:

Strittig ist, ob das von der Bw. behauptete Dienstverhältnis mit der (damaligen) Gattin steuerlich anzuerkennen ist und die diesbezüglich als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen (41.580,00 S) abzugsfähig sind.

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 4 EStG 1988 i. d. F. BGBl. Nr. 1999/106 I dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

Freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen.

Betriebsausgaben sind dem Grunde und der Höhe nach nachzuweisen. Kann ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalles nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung (vgl. Doralt, EStG7, § 4 Tz 269 f)

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

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 BAO ist der Ehegatte Angehöriger im Sinne der Abgabenvorschriften.

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden daher - selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit - für den Bereich des Steuerrechts nur dann anerkannt, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizitätswirkung), einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben, und zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (Fremdvergleich).

Die Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Die einzelnen Kriterien haben aber lediglich für die Beweiswürdigung Bedeutung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (vgl. Doralt/Renner, Einkommensteuergesetz, Kommentar¹⁰, § 2 Rz 160; VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Nach der zu Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Rechtsprechung ist es für die steuerliche Anerkennung erforderlich, dass die Leistungen über eine rechtlich bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht iSd. § 90 ABGB (Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch) hinausgehen (VwGH 29.1.1991, 89/14/0088). Helfen Familienmitglieder im Betrieb

eines Familienangehörigen mit, dann tun sie dies in der Regel in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Abgabepflichtige dazu, seine Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung nicht einer rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit, Anstand und dergleichen. Im Zweifel ist deshalb davon auszugehen, dass die Familiendienste der Erfüllung familiärer Beistands- und Mitwirkungspflichten gelten, und es wird familienhafte Mitarbeit oder Mitarbeit aus Gefälligkeit angenommen. Ein solches bloß familienhaftes Tätigwerden führt beim Leistenden einerseits zu keinen Betriebsausgaben oder Werbungskosten (Akt der Einkommensverwendung, der bei Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss) bzw. beim Leistungsempfänger andererseits nicht zu steuerlich relevanten Einnahmen (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209). Eine in Erfüllung der allgemeinen Beistandspflicht (§ 90 erster Satz ABGB) erfolgte Unterstützung des Ehegatten, die sich auf die Erwerbstätigkeit des anderen bezieht und sich darauf positiv auswirkt, stellt noch keine Mitwirkung am Erwerb des anderen Ehegatten im Sinne des § 90 zweiter Satz ABGB dar und ist einer Abgeltung im Sinne des § 98 ABGB nicht zugänglich (VwGH 1.7.2003, 98/13/0184; VwGH 19.5.1993, 91/13/0045). Der VwGH geht davon aus, dass vom Regelfall typischer familienhafter Arbeit abweichende Gestaltungen nur dann bejaht werden können, wenn schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Leistungsbeziehungen im Sinne der zuvor genannten Anforderungen vorliegen (VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

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

Auch die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209).

Eine eindeutige Vereinbarung liegt vor, wenn sie eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und -verwendung zulässt, wobei entsprechende Zweifel an der steuerlichen Tragfähigkeit zu Lasten des die Ausgaben begehrenden Steuerpflichtigen gehen (vgl. VwGH 7.12.1988, 88/13/0009). Bei Dienstverhältnissen unter Fremden bemisst sich die Entlohnung grundsätzlich nach Qualität und Quantität der Arbeitsleistung (vgl. etwa VwGH 22.9.1999, 96/15/0322). Diese muss auch im Sinne der geforderten Publizität für Dritte nachvollziehbar belegt werden.

Für den Fremdvergleich ist die "im allgemeinen Wirtschaftsleben geübte Praxis" maßgeblich. Es ist zu hinterfragen, ob der Vereinbarung ein angemessener Leistungsaustausch oder das

Naheverhältnis zugrunde liegt. Es ist dabei ein Vergleich mit dem üblichen Verhalten einander fremd gegenüberstehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen.

Nicht jedwede Unterstützung, die sich auf die Erwerbstätigkeit des anderen Ehegatten bezieht und darauf - auch in materieller Hinsicht - günstige Auswirkungen zeitigt, ist einer Abgeltung gemäß § 98 ABGB zugänglich. Für die Erfüllung der allgemeinen Beistandspflicht - ohne eine "Mitwirkung im Erwerb" - iSd. § 90 erster Satz ABGB besteht kein Anspruch auf Entgelt (VwGH 9.10.1991, 90/13/0012). Dies bedeutet, dass nicht jede über die Haushaltsführung hinausgehende Tätigkeit nur auf Grund einer (schuldrechtlichen) Vereinbarung zwischen den Ehegatten erfolgen kann (VwGH 19.5.1993, 91/13/0045). Gemäß § 90 ABGB hat ein Ehegatte im Erwerb des anderen im Rahmen der Zumutbarkeit und Üblichkeit mitzuwirken, wofür er gemäß § 98 ABGB einen (zivilrechtlichen) Anspruch auf angemessene Vergütung hat. Dies bedeutet, dass im Einzelfall Zumutbarkeit und Üblichkeit der Mitwirkung im Erwerb des anderen darüber entscheiden, ob bzw. inwieweit die Mitwirkung im Rahmen der familienrechtlichen Verpflichtung erfolgt (ist) oder nicht. Liegt bei derartigen Mitwirkungen kein über diese Verpflichtung hinausgehendes steuerlich anzuerkennendes Vertragsverhältnis vor, sind geleistete Abgeltungsbeträge iSd. § 98 ABGB familienhaft bedingt und somit nicht als Betriebsausgaben, sondern als Zuwendungen an unterhaltsberechtigten Personen iSd. § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 anzusehen (vgl. Doralt, EStG4, § 20 Tz 117; VwGH 21.7.1993, 91/13/0163).

Im Sinne der obigen Ausführungen hat der Unabhängige Finanzsenat daher zu beurteilen, ob im gegenständlichen Fall die von Lehre und Rechtsprechung aufgestellten Anforderungen an schuldrechtlich exakt nachvollziehbaren Leistungsbeziehungen erfüllt wurden und ob Arbeiten erbracht wurden, die über die familienrechtliche Verpflichtung iSd. § 90 ABGB hinausgehen.

Fest steht, dass dem behaupteten Dienstverhältnis zwischen den Ehegatten kein schriftlicher Dienstvertrag zugrunde liegt. Dieser Umstand steht wie gesagt aber bei genügend deutlicher Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile und dem Beweis des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages einer steuerlichen Anerkennung einer schuldrechtlichen Beziehung noch nicht entgegen.

Zunächst ist fest zu halten, dass die zum Beweis der behaupteten mündlichen Vereinbarung eines Dienstverhältnisses vorgelegten Unterlagen (Kontoauszüge, Anmeldung zur GKK etc.) keinerlei Auskunft über den Leistungsort, Entlohnung von Überstunden, Dauer des Dienstverhältnisses (befristet / unbefristet), Kündigungsregelung, Urlaubsanspruch und Urlaubsverbrauchsregelung sowie den Inhalt der Tätigkeit etc. geben. Es fehlt somit bereits eine nach außen erkennbare, klare und nachvollziehbare Regelung der Leistungsverpflichtung und weiterer wesentlicher Regelungen eines Dienstvertrages.

Angesichts des Umstandes, dass im gegenständlichen Fall kein schriftlicher Vertrag abgeschlossen wurde, kommt daher dem Nachweis der tatsächlichen Durchführung (Erfüllung) entscheidungswesentliche Bedeutung zu (vgl. VwGH 11.5.2005, 2001/13/0209 mwN).

Aus der Anmeldung zur Sozialversicherung ist zwar ersichtlich, dass die Gattin im Berufszeitraum als geringfügig beschäftigt gemeldet war. Angaben über die Art der Tätigkeit fehlen jedoch gänzlich. Auch im Rahmen des durchgeführten Ermittlungsverfahrens durch das FA bzw. durch den UFS im zweitinstanzlichen Verfahren konnte die Bw. den Inhalt des behaupteten Dienstverhältnisses im Detail nicht darlegen. Die nur sehr allgemein gehaltenen Angaben der Bw. über die Tätigkeit der damaligen Gattin (allgemeine Bürotätigkeit, Telefonate, Kundenbetreuung, Schriftverkehr, Plotten von Plänen, Schneiden und Falten von Plänen, Postgänge, Schreiben von Rechnungen, Einnahmen- und Ausgabenrechnung, diverse Besorgungen z.B. Büromaterial, lassen den tatsächlichen Inhalt des Dienstverhältnisses, insbesondere die zeitliche Lagerung und das zeitliche Ausmaß der einzelnen Arbeiten nicht erkennen.

Auch auf Nachfrage im ergänzenden Ermittlungsverfahren (ergänzende Erhebungen des FA über Ersuchen des UFS), worüber die Bw. sowohl hinsichtlich der Fragestellung, als auch über den Inhalt der Niederschrift in Kenntnis gesetzt wurde (entsprechende Kopien wurden nachweislich ausgehändigt), legte die Bw. weder Aufzeichnungen über Art und Umfang der Tätigkeit vor, noch wurden die Fragen betreffend den Inhalt der Tätigkeit der Gattin im Rahmen des Dienstverhältnisses beantwortet.

Die von der Bw. vorgelegten Unterlagen sind nicht geeignet, zu beurteilen bzw. nachzuprüfen, ob und in welchem Umfang die Ehegattin tatsächlich Arbeiten erledigt hat. Dies auch deshalb, weil die Aufzeichnungen nicht fortlaufend (tageweise) geführt wurden und die einzelnen Arbeiten nicht näher konkretisiert wurden. Eine Einschätzung bzw. Nachprüfung des für die Durchführung der angeführten Tätigkeiten erforderlichen Zeitaufwandes bzw. der Qualität der durchgeführten Arbeiten ist anhand dieser Aufzeichnungen nicht möglich. Die vorliegenden Unterlagen weisen den angeblich in den einzelnen Monaten erbrachten Tätigkeiten zudem nur pauschale, aufgrund der allgemeinen Tätigkeitsbeschreibung für Dritte nicht nachvollziehbare bzw. nachprüfbare Stundenangaben rechnerisch zu, womit völlig offen bleibt, an welchen Tagen welche Arbeiten mit welchem Zeitaufwand im Einzelnen durchgeführt worden sein sollen. Die so angebotene Darstellung geleisteter Arbeitsstunden hält aber bei Vereinbarung eines Stundenlohnes (Zeithonorar) einem Fremdvergleich nicht stand.

Zur Anerkennung der Gehaltszahlungen an die (damalige) Gattin wäre es notwendig gewesen, zumindest den konkreten Inhalt der verrichteten Tätigkeiten und den dafür notwendigen Zeitaufwand (Stundenaufzeichnungen) zu kennen.

Anstatt dessen wurden nach den eigenen Angaben der Bw. Pauschalbeträge ausbezahlt und diese Beträge mit einem als üblich angenommenen Stundenlohn (90,00 S) ins Verhältnis gesetzt. Auf diese Art hat die Bw. einen Stundenaufwand von 33 Stunden pro Monat ermittelt.

Dadurch und auf Grund der fehlenden Angaben über den Inhalt des Dienstverhältnisses ist es auch nicht möglich, die geltend gemachten Zahlungen an die Gattin auf deren Angemessenheit hin

zu überprüfen und einen Fremdvergleich anzustellen. Dem behaupteten Dienstverhältnis fehlt es somit an einem eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt.

Der bisher bekannte Inhalt der Tätigkeit der Gattin hingegen vermittelt das Bild einer typischer Weise familienhaften Mitwirkung im Erwerb der nunmehrigen Bw.

Um das Dienstverhältnis auch steuerlich anerkennen zu können, müsste eine über die familienrechtliche Mitwirkungspflicht hinausgehende Tätigkeit klar erkennbar sein.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates wäre die Bw. mit einer familienfremden Kraft das strittige (derart unbestimmte) Dienstverhältnis nicht eingegangen. Es mangelt nämlich gegenständlich nicht nur an einer entsprechenden schriftlichen Vereinbarung, sondern auch an einer eindeutigen Festlegung der wesentlichen Vertragsbestandteile bzw. der konkreten Leistungsbestimmungen sowie einer fremdüblichen Gestaltung der Gehaltsauszahlungen (Barzahlung, unterschiedliche, teilweise bis zu einem Monat verspätete Auszahlung, nur teilweise nachvollziehbare Bankomatbehebungen).

Die Bw. wurde mehrmals aufgefordert, die Tätigkeiten der (damaligen) Gattin sowohl inhaltlich als auch zeitlich zu konkretisieren und entsprechende Aufzeichnungen vorzulegen. Diesem Ersuchen ist sie allerdings nicht nachgekommen (vgl. die Schreiben des FA vom 13. Juni 2003, Bescheidbegründung vom 5. August 2003 sowie der Bw. am 18. Juni 2007 ausgehändigte Fragen des UFS).

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 5. August 2003 wurde lediglich bekannt gegeben, dass die Tätigkeit der Gattin sämtliche im Büro anfallenden Verwaltungstätigkeiten umfassten, die nicht die Qualifikation als EDV Spezialist erforderten, womit eine eindeutige Beschreibung des Inhaltes der Tätigkeit gegeben sei.

Die Bw. hat nicht einmal den Versuch unternommen, den Inhalt der Tätigkeit im Detail zu beschreiben und die geleisteten Stunden – allenfalls an Hand von Kalenderaufzeichnungen etc. – nachvollziehbar darzustellen.

Die von der damaligen Ehegattin erbrachten Leistungen in der im gegenständlichen Fall bekannten Form sind nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes typisch für die familienhafte Mitwirkungspflicht. Der Bw. ist es nicht gelungen, eine über diese familienhafte Mitwirkungspflicht hinausgehende Tätigkeit der Gattin (eindeutig) nachzuweisen.

Unter den gegebenen Umständen kann nicht davon ausgegangen werden, dass gegenständlich eine schuldrechtlich (auch im Sinne der geforderten Publizität) exakt nachvollziehbare Leistungsbeziehung vorliegt, bzw. kann anhand der vorgelegten Aufzeichnungen weder die Qualität und Quantität der Arbeitsleistung beurteilt, noch eingeschätzt werden, ob tatsächlich geleistete Arbeiten über den Umfang einer familienhaften Mitarbeit hinausgegangen wären.

Um aber eine vertragliche Beziehung zwischen nahen Angehörigen steuerlich anerkennen zu können, bedarf es einer Gestaltung, die keine Zweifel an der Erbringung der Leistung und dem dafür geleisteten Entgelt bestehen lässt (vgl. VwGH 10.7.1996, 95/15/0181; Doralt/Renner, Kommentar, § 2 Tz 162/5, 162/7). Das behauptete Dienstverhältnis kann daher aus vorstehenden Erwägungen bereits dem Grunde nach nicht anerkannt werden.

Die Angemessenheit (Fremdüblichkeit) des vereinbarten Stundenlohnes vom 90,00 S bzw. ist diesfalls nicht mehr Gegenstand einer weiteren Prüfung (vgl. VwGH 17.12.2001, 98/14/0137).

Der Berufung konnte daher in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 4. Dezember 2007