



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Salzburg
Senat 1

GZ. RV/0533-S/02

eBerufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. , vertreten durch Christine Holzinger gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg Stadt betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 und 2000 entschieden:

Die Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Berufung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 wird (im Hinblick auf die Endgültigkeitserklärung) teilweise Folge gegeben und der bekämpfte Bescheid für endgültig erklärt.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe verändern sich nicht gegenüber dem Erstbescheid.

Rechtsbelehrung

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

Entscheidungsgründe

Der Bw ist neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit an einer Musikhochschule auch selbständig als Musiker tätig.

Im Zuge der Veranlagung für das Kalenderjahr 1999 versagte das Finanzamt den unter dem Posten "Personalkosten (Sekretariat)" der Lebensgefährtin des Bw gegenüber entrichteten Zahlungen (S 46.788,-) die steuerliche Anerkennung. Es begründete dies damit, dass gegenständlich lediglich von einer familienhaften Mitarbeit ausgegangen werden könne.

Bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2000 fanden wiederum die in Rede stehenden "Personalkosten (Sekretariat)" in der Höhe von S 46.788,- als Betriebsaufwand keine Berücksichtigung. Überdies anerkannte das Finanzamt auch nicht die für ein Arbeitszimmer geltend gemachten Aufwendungen (S 13.860,-). Die Veranlagung für das Kalenderjahr 2000 erging im Übrigen vorläufig.

Dagegen wurde Berufung erhoben und eingewendet, dass der Bw neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit auch als Einzelunternehmer im In- wie im Ausland auftrete. Darüberhinaus sei er ebenfalls im In- wie im Ausland für die Ensembles C und H tätig. Eine solch vielseitige Tätigkeit, verbunden mit entsprechenden Reisen, erfordere eine genaue Koordination der einzelnen Termine, welche vom Bw nicht mehr selbst wahrgenommen werden könne. Neben den auswärtigen Konzerten seien in dieser Zeit auch Termine der Schüler mit den Erfordernissen der Ensembles abzustimmen. Der Bw habe deshalb seine Lebensgefährtin mit der Wahrnehmung der Koordinationstätigkeit, welche ca. sieben bis acht Stunden pro Woche betrage, betraut. Eine Anmeldung als geringfügig Beschäftigte bei der Sozialversicherung sei erfolgt. Hätte der Bw diese Aufgabe nicht seiner Lebensgefährtin übertragen, hätte er sich zu den gleichen Bedingungen eine Sekretärin nehmen müssen bzw. eine Konzertagentur beauftragen müssen.

Zu den nicht anerkannten Aufwendungen für ein Arbeitszimmer brachte der Bw vor, dass es erforderlich sei, seiner Mitarbeiterin ein Büro zur Verfügung zu stellen. Im übrigen umfasse dieser Raum lediglich acht Quadratmeter.

Weiters richtet sich die Berufung auch gegen die Vorläufigkeit des Einkommensteuerbescheides für 2000, zumal Ungewissheiten in Bezug auf die rechtliche Würdigung eines Sachverhaltes keine vorläufige Festsetzung rechtfertigten.

Das Finanzamt gab der Berufung gegen die Vorläufigkeit des Einkommensteuerbescheides für 2000 statt. Im Übrigen wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab, worauf die Entscheidung des UFS beantragt wurde.

Im Zuge des zweitinstanzlichen Rechtsmittelverfahrens teilte der Bw auf entsprechenden Vorhalt mit, dass die monatlichen Zahlungen im Streitzeitraum bar erfolgten, was innerhalb der Familie wohl Vertrauenssache sei. Erst ab 5. April 2002 habe man einen Dauerauftrag eingerichtet. Da der überwiegende Teil der angefallenen Arbeit Telefonieren gewesen sei, lägen schriftliche Unterlagen seiner Frau nicht vor. Notizzettel, welche sich neben dem Telefon gesammelt hätten, seien nicht aufbewahrt worden.

Zur Unterrichtstätigkeit teilte der Bw mit, dass diese ausschließlich jene im Rahmen seines Lehrauftrages am Mozarteum umfasse. Dieser Unterricht folge keinem festen Lehrplan, sondern richte sich von Woche zu Woche nach den Bedürfnissen der Studenten und seiner verfügbaren Zeit.

Auch in Zeiten, in denen der Bw nicht auf Konzertreisen sei, habe er mindestens sechs Stunden Proben, dazwischen Unterricht oder eigene Übezeit und sei folglich zwischen sechs und zwölf Stunden telefonisch nicht erreichbar. Im Jahre 1999 sei er im Übrigen 81 Tage und im Jahre 2000 83 Tage auf Konzertreisen bzw. auswärts bei Proben gewesen.

Abschließend brachte der Bw vor, dass das streitgegenständliche Beschäftigungsverhältnis mit Ende Februar 2003 aufgelöst worden sei, da seine Frau ein anderes Dienstverhältnis eingegangen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Dienstverhältnis der (Ehe)Partnerin des Bw (Einkommensteuer 1999 und 2000)

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH können Dienstverträge zwischen nahen Angehörigen – auch wenn sie zivilrechtlich gültig abgeschlossen worden sind – steuerlich nur unter Fremdvergleichsgrundsätzen anerkannt werden. Andernfalls könnten wegen des zwischen nahen Angehörigen in der Regel fehlenden Interessensgegensatzes zu Lasten einer gleichmäßigen Besteuerung Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden (vgl. VwGH 24.6.1999, 97/15/0070).

Einleitend ist zunächst festzuhalten, dass der Bw im Berufungsverfahren zum Teil von seiner "Ehegattin" spricht. Nach der Aktenlage bestand in den Streitjahren eine Lebensgemeinschaft. Für die Beurteilung der vorliegenden Streitfrage verbleibt dies ohne Bedeutung, wird insoweit doch die eheähnliche Lebensgemeinschaft einer aufrechten Ehe gleichgehalten.

Das Finanzamt hat dem zu beurteilenden Dienstverhältnis die Anerkennung versagt, weil die von der (Ehe)Partnerin ausgeübte Tätigkeit im Rahmen der familienhaften Mitwirkung erfolgte. Der UFS teilt auf Grund der Vorhaltsbeantwortung im Zuge des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens die Ansicht des Finanzamtes. Insoweit stellte der Bw klar, dass "der überwiegende Teil der Arbeit Telefonieren war". Gerade aber bei einer Tätigkeit wie Telefondienst handelt es sich um ein typisches Beispiel familienhafter Mitarbeit. Um ein solches Dienstverhältnis auch steuerlich anzuerkennen, muss in solchen Fällen eine über die familienrechtliche Mitwirkungspflicht hinausgehende Tätigkeit der (Ehe)Partnerin klar erkennbar sein. Der in Rede stehende Telefondienst, insbesondere die Entgegennahme von Telefonaten, stellt einen völlig unregelmäßigen Arbeitsanfall dar, resultiert aus der zufälligen Anwesenheit der (Ehe)Partnerin und kann sicherlich neben ihrer häuslichen Tätigkeit nebenbei erbracht werden. Ein Unternehmer wie der Bw würde unter diesen Umständen mit einer familienfremden Person ein Dienstverhältnis zur Besorgung von Telefonaten nicht eingehen. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass der Bw sich im Streitzeitraum wiederholt auf Konzertreisen bzw. auswärts bei Proben oder Aufnahmen befand. Auch der Umstand, dass das in Rede stehende Dienstverhältnis Ende Februar 2003 zumindest nach der Aktenlage ohne Ersatz eines anderen Beschäftigungsverhältnisses aufgelöst wurde, zeigt dies deutlich auf.

Dazu kommt ein Abweichen der tatsächlich erbrachten Leistung von der laut vorgelegtem Dienstzettel Vereinbarten. Sieht der konkrete Dienstzettel eine wöchentliche Arbeitszeit von neun Stunden vor, so ist während des Berufungsverfahrens lediglich von der Erbringung von sieben bis acht Stunden die Rede. Weiters besteht auch eine wesentliche Diskrepanz zur Arbeitsverwendung laut Dienstzettel. Hier scheinen nämlich primär die Übertragung der gesamten administrativen Tätigkeit sowie die Erledigung der Korrespondenz und erst an dritter Stelle die Terminplanung bzw. Terminkoordination auf. Auch dies spricht gegen die Ernsthaftigkeit des vorliegenden Dienstverhältnisses.

Ausserdem war der Bw nach entsprechender Aufforderung nicht in der Lage die behaupteten Tätigkeiten der (Ehe)Partnerin nachzuweisen. Schriftliche Unterlagen lagen nicht vor bzw. seien Notizzettel, welche sich neben dem Telefon gesammelt hätten, nicht aufbewahrt worden. Es entspricht wohl nicht den geschäftlichen Gepflogenheiten, dass

Geschäftsaufzeichnungen im Hinblick auf immer wieder notwendige spätere Recherchen nicht aufbewahrt werden.

Der Bw vermochte aber trotz entsprechender Aufforderung auch nicht den Zahlungsfluss der an seine (Ehe)Partnerin geleisteten Zahlungen zu belegen. Wenn dazu im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung darauf hingewiesen wird, dass die monatlichen Zahlungen bar (und wohl ohne Beleg) erfolgt seien, so wird das Wesen des Fremdvergleiches verkannt.

Auf Grund des oben Gesagten ist der UFS zu dem Ergebnis gelangt, dass gegenständlich lediglich geringe Tätigkeiten im Rahmen des "Telefonierens", insbesondere in der Entgegennahme von Anrufen, anfielen, welche im Rahmen der familienhaften Mitwirkung Deckung finden. Eine darüber hinausgehende und steuerlich zu beachtende Tätigkeit der (Ehe)Partnerin konnte nicht festgestellt werden. Die Berufung war daher in diesem Streitpunkt abzuweisen.

2. Arbeitszimmer (Einkommensteuer 2000)

Gemäß § 20 Abs.1 Z 2 d EStG 1988 gelten Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung als nichtabzugsfähig. 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.

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne der vorstehend genannten Gesetzesstelle darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, somit nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen. Lässt sich eine Betätigung (Berufsbild) in mehrere (Tätigkeits)Komponenten zerlegen, erfordert eine Beurteilung nach der Verkehrsauffassung eine wertende Gewichtung dieser Teilkomponenten.

Der VwGH hat in seinem richtungsweisenden Erkenntnis vom 20.1.1999, 98/13/0132, judiziert, dass der Mittelpunkt der Lehrtätigkeit nach der Verkehrsauffassung jener Ort ist, an welchem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt, während dem Setzen von Vorbereitungshandlungen unabhängig vom Ort des Tätigwerdens keine ertragsteuerliche Relevanz zukommt. Diese Überlegungen haben aber nicht nur für die Lehrtätigkeit sondern auch für die Berufsgruppe der freiberuflichen Musiker zu gelten. Dies bedeutet somit, dass der Tätigkeitsmittelpunkt jedenfalls als ausserhalb des Arbeitszimmers

gelegen anzusehen ist. Nach der Verkehrsauffassung ist bei Musikern der Mittelpunkt ihrer Tätigkeit eben jener Ort, an welchem sie ihr musikalisches Programm darbieten.

Dient daher das Arbeitszimmer – wie im vorliegenden Fall - Tätigkeiten, die im wesentlichen außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt werden, dann sind die Aufwendungen **generell** nicht abzugsfähig. Dies selbst dann nicht, wenn das Arbeitszimmer eine notwendige Ergänzung (zB Büroraum) zur beruflichen Tätigkeit darstellt (oder die im Arbeitszimmer zu verrichtende Tätigkeit am Mittelpunkt der Tätigkeit nicht verrichtet werden kann). Aber gerade diese Verhältnisse treffen gegenständlich zu, wurde doch das strittige Arbeitszimmer lt.

Berufungsvorbringen geringfügig von der Lebensgefährtin des Bw als Büro genutzt. Das Finanzamt hat daher zu Recht die im Zusammenhang mit dem Büroraum geltend gemachten Aufwendungen als ertragsteuerlich nicht relevant beurteilt.

Überdies vertritt der VwGH in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass ein Arbeitszimmer, das nur in geringem Ausmaß (zB zwei Stunden pro Tag) benützt wird, jedenfalls nicht als Mittelpunkt der betrieblichen Tätigkeit zu werten ist (vgl. VwGH 27.6.2000, 98/14/0198).

Davon abgesehen, dass der Bw ohnehin die Tätigkeit seiner Lebensgefährtin – wie unter Pkt. 1 dargelegt – anhand von Unterlagen nicht nachzuweisen vermochte, wäre selbst eine wöchentliche Nutzung des in Rede stehenden Raumes durch seine Lebensgefährtin von sieben bis acht Stunden (wie in der Berufungsschrift behauptet) nicht ausreichend. Die steuerliche Anerkennung des Arbeitszimmers war daher auch auf Grund dieser Überlegung zu versagen.

3 Vorläufiger Einkommensteuerbescheid für 2000

Hinsichtlich der Vorläufigkeit des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2000 hat das Finanzamt der Berufung bereits mit Berufungsvorentscheidung entsprochen und den bekämpften Erstbescheid für endgültig erklärt. Der UFS schließt sich dieser Entscheidung an. Ein Grund für das Ergehen einer vorläufigen Entscheidung ist nicht erkennbar.

Der Berufung gegen die Vorläufigkeit des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2000 war daher stattzugeben. Im Übrigen war die Berufung als unbegründet abzuweisen (Streitpunkte Dienstverhältnis und Arbeitszimmer).

Salzburg, 16. Juni 2003