



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des W.S., vertreten durch Harald Schwarzer, Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder, 4020 Linz, Rainerstraße 23, vom 20. Juli 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz vom 19. Juni 2009 betreffend Umsatzsteuer 2004, 2005 und 2006 sowie betreffend Einkommensteuer 2004, 2005, und 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt, Gang des Verfahrens

1. Außenprüfung

Anlässlich einer abgabenbehördlichen Außenprüfung (AP) stellte der Prüfer – soweit dies im gegenständlichen Verfahren strittig ist – im Wesentlichen fest:

a) Zum Berufungspunkt Arbeitszimmer (siehe die Niederschrift über die Schlussbesprechung anlässlich der AP [NS-SB], unter Tz. 1)

Das Arbeitszimmer liege im Wohnungsverband und sei für alle Familienmitglieder zugänglich; es bestehe keine räumliche Trennung Arbeitsbereich und Rest der Wohnung, der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum sei mit einem Schreibtisch, einem Drehsessel, einem Regal und einem Kasten (links und rechts des Schreibtisches) und Wandregalen eingerichtet; der Schreibtisch stehe im Esszimmer;

die Regale würden für Fachbücher, private Bücher (wie Lexika, Bibel) und für CDs verwendet; zum Fotografieren werde der gemeinsame Esstisch und der Tisch auf der Terrasse verwendet; beide Plätze seien für Familienmitglieder zugänglich und würden überwiegend privat genutzt; im Keller befinde sich ein weiterer, für das Fotografieren verwendbarer Raum;

Der als Arbeitszimmer bestimmte Raum werde daher nicht ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt.

Die betrieblichen Aufwendungen seien daher um die „Aufwendungen Arbeitszimmer zu kürzen (2004: 1.004,50; 2005: 2.152,24; 2006: 2.140,39) und die Vorsteuer sei entsprechend zu berichtigen (für 2004 um 114,04; für 2005 um 275,87 und für 2006 um 255,71).

b) Zum Berufungspunkt Leistungen im Familienverband (siehe NS-SB unter Tz. 3)

Bei Leistungen im Familienverband seien aktuelle Entgeltserwartungen die Ausnahme.

Finanzielle Abgeltungen für die im Rahmen der „ehelichen Beistandspflicht“ geleistete familienhafte Mitarbeit der Ehegattin seien familienhaft bedingt. Es handle sich dabei um Zuwendungen an unterhaltsberechtigte Personen iSd § 20 EStG 1988, die nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig seien. Typische Beispiele für eine solche familienhafte Mitwirkung seien Telefondienste, Terminvereinbarungen, gelegentliche Chauffeurdienste, Bankerledigungen oder Schreib- und Zeichenarbeiten (Hinweis auf Doralt, EStG⁸, § 20, Tz 167). Daher sei der Aufwand für die Buchhaltung zu kürzen (für 2005 um 1.080,00 und für 2006 um 1.080,00).

Das Finanzamt erließ am 19.06.2009 den Feststellungen der AP entsprechende Einkommen und Umsatzsteuerbescheide (ESt.- und USt.-Bescheide) für die Jahre 2004, 2005 und 2006.

2. Berufung gegen die ESt.- und USt.-Bescheide 2004, 2005 und 2006

Gegen die besagten Bescheide erhob der Berufungswerber (Bw.) mit Schriftsatz vom 20.06.2009 das Rechtsmittel der Berufung und führte dazu zusammen gefasst Folgendes aus: Es werde beantragt, die Einkünfte dahingehend zu berichtigen, als die Aufwendungen für das Arbeitszimmer (Tz 1 der NS-SB) sowie die Aufwendungen hinsichtlich der Leistungen im Familienverband für Buchhaltungsarbeiten als Betriebsausgaben anerkannt werden.

a) Arbeitszimmer

Die AP führe aus, dass es keine räumliche Trennung zwischen dem Arbeitsbereich und dem Rest der Wohnung gebe. Dem werde entgegen gehalten, dass die räumliche Trennung durch eine eigens dafür errichtete Zwischenwand zum Wohnzimmer sehr wohl gegeben sei. Nicht zutreffend sei die Behauptung, der Schreibtisch stehe im Esszimmer. Das geltend gemachte Arbeitszimmer stelle keinesfalls einen privaten Bereich der Wohnung dar. In den Stellagen und Wandregalen stehe ausschließlich Fachliteratur, private Bücher würden im angrenzenden Wohnzimmer aufbewahrt.

Für das Arbeitszimmer sei ein eigener weißer Vorhang angeschafft worden, der sich durch

seine weiße Farbe vom übrigen Wohnungsbereich abhebe. Die weiße Farbe sei deshalb gewählt worden, um Farbstiche bei der digitalen Fotobearbeitung (Arbeitszimmer = Digitale Dunkelkammer) zu vermeiden.

Darüber hinaus mache der Bereich Grafik und Design einen sehr erheblichen Teil der Tätigkeit des Bw. aus, weshalb er auch aus diesem Grund viele Stunden an seinem Schreibtisch im Arbeitszimmer zubringe.

Es werde deshalb beantragt, die Aufwendungen für das Arbeitszimmer zuzüglich der nicht abzugsfähigen Vorsteuer für die Wohnungsmiete wie folgt anzuerkennen:

2004: € 1.091,36

2005: € 2.310,82

2006: € 2.312,75

Darüber hinaus werde die Anerkennung folgender Vorsteuern beantragt:

2004: € 27,18

2005: € 121,30

2006: € 83,35

b) Leistungen im Familienverband

Laut AP sei die Entlohnung für die familienhafte Mitwirkung für Telefondienste, Terminvereinbarungen sowie gelegentliche Chauffeurdienste nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Seine Gattin werde jedoch nicht für solche Dienste entlohnt, sondern sie habe Buchhaltungstätigkeiten, die ansonsten fremd vergeben hätten werden müssen, für ihn erledigt. Sie sei für diese Buchhaltungstätigkeit speziell von der vorher angestellten Mitarbeiterin des Bw. eingeschult worden und erhalte für ihre Tätigkeit ein fremdübliches Honorar.

Es werde deshalb gebeten, die Ausgaben im Jahr 2005 mit € 1.080,00 sowie im Jahr 2006 mit € 1.008,00 zu berücksichtigen.

3. Stellungnahme des Außenprüfers vom 7.09.2009

In einem Schreiben vom 7.09.2009 nahm der Prüfer, der die AP durchgeführt hatte, zu den Berufungspunkten im Wesentlichen wie folgt Stellung:

a) Zum Berufungspunkt Arbeitszimmer

Im Zuge der Wohnungsbesichtigung sei folgender Sachverhalt festgestellt worden, welcher auch in der Niederschrift zur AP festgehalten sei:

Der Mietvertrag für die Wohnung am S-Weg laute so, wie der entsprechende Stromliefervertrag auf die Gattin H.S..

Das Arbeitszimmer liege im Esszimmer, welches durch das Wohnzimmer zu betreten sei, und sei somit für alle Familienmitglieder zugänglich.

Es bestehe keine räumliche Trennung Arbeitsbereich und Rest des Esszimmers/der Wohnung (Hinweis auf ein beigelegtes Foto). Die in der Berufung angeführte Zwischenwand zum Wohn-

zimmer könne nur eine Trennung Esszimmer/Wohnzimmer bewirken.

Der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum sei mit einem Schreibtisch, einem Drehsessel, einem Regal links des Schreibtisches, einem Kasten rechts des Schreibtisches und Wandregalen eingerichtet.

Die Regale würden für Fachbücher und private Bücher wie Lexika, Bibel sowie für CDs verwendet.

Für das Nachbearbeiten der Fotos sei ein spezieller Bildschirm angeschafft worden.

Zum Fotografieren werde einerseits der gemeinsame Esstisch verwendet, welcher sich in der Mitte des Raumes befinde. Dieser Raum sei für alle Mitglieder der Familie zugänglich und werde überwiegend zum Essen - also privat - benutzt. Der Schreibtisch stehe rechts daneben. Weiters werde darauf hingewiesen, dass der Bw. hauptberuflich als Lehrer bei zwei Schulen tätig gewesen sei und noch immer sei.

b) Zum Berufungspunkt Leistungen im Familienverband

Im Prüfungszeitraum seien für verschiedene Leistungen der Gattin Rechnungen ausgestellt worden. Allerdings hätte weder eine diesbezügliche (fremdübliche) Vereinbarung, noch ein entsprechender Zahlungsfluss zwischen den Ehepartnern nachgewiesen/ vorgelegt werden können.

Aufwendungen für das Freistellen von Fotos seien, so wie Assistenzarbeiten anerkannt worden.

Die geringen Buchhaltungsarbeiten (für rd. 20 Ausgangsrechnungen pro Jahr) seien nicht anerkannt worden, weil sie als familienhaft bedingte Leistung angesehen würden.

4. Berufungsvorentscheidung (BVE) des Finanzamtes vom 21.12.2009

In weiterer Folge erließ das Finanzamt eine abweisliche BVE und begründete diese wie folgt:

a) Zum Berufungspunkt Arbeitszimmer

„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 Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abgezogen werden. 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 [§ 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994](#) in seiner Fassung BGBl. I Nr. 106/1999 gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren nicht als für das Unternehmen ausgeführt, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des [§ 20 Abs. 1 Z. 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988](#) oder der [§§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z. 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988](#) sind.

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 (siehe die bei Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 39 zu § 4 EStG 1988 und Tz 68 zu § 16 EStG 1988, jeweils zum Stichwort "Arbeitszimmer" wiedergegebenen Nachweise).

Diese aus den Abzugsverböten des § 20 Abs. 1 Z. 1 und Z. 2 lit. a EStG 1988 abgeleiteten Anforderungen an Aufwendungen für ein Arbeitszimmer wurden 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 und bestehen neben den im § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 formulierten Voraussetzungen weiter (siehe die VwGH- Erkenntnisse vom 24. April 2002, 98/13/0193, vom 7. Oktober 2003, 99/15/0203, und vom 16. Dezember 2003, 2001/15/0197, ebenso die bei Doralt, EStG⁴, § 20 Tz 104/8 f, wiedergegebene Judikatur).

Der höchstgerichtliche Rechtsprechung folgend, kann bei im häuslichen Wohnungsverband liegenden Arbeitsräumen die Abgrenzung zwischen privater und betrieblicher bzw. beruflicher Veranlassung nur einheitlich für jeden Raum vorgenommen werden. Im vorliegenden Berufungsfall ist die Abgrenzung des "häuslichen Arbeitszimmers" vom übrigen privat genutzten Teil des betreffenden Zimmers überhaupt nicht gegeben.

Der VwGH führt in seiner Rechtsprechung aus, dass auch durch Aufstellen von Regalen nicht vom Vorhandensein zweier voneinander abgetrennter Räume zu sprechen ist. Vielmehr ist gegenständliches Zimmer im Hinblick auf seine bauliche Gestaltung als ein einheitlicher und geschlossener Raum zu sehen, weshalb auch die Beurteilung der Frage, ob das Zimmer nahezu ausschließlich betrieblich genutzt wird, nur für den Gesamtraum erfolgen kann. Laut Besichtigung des Raumes durch den Betriebsprüfer befindet sich der Schreibtisch im Esszimmer neben dem Esstisch. Die in der Berufung angesprochene Zwischenwand zum Wohnzimmer mag vorhanden sein, ist aber im gegenständlichen Fall ohne Bedeutung, weil die Abgrenzung einheitlich für jeden Raum betrachtet werden muss.

Die geltend gemachten Aufwendungen für den ausschließlich beruflich genutzten Teil der Wohnung fielen damit schon unter die Abzugsverböte des § 20 Abs. 1 Z. 1 und Z. 2 lit. a EStG 1988, selbst wenn im Wohnungsverband umfangreiche berufliche Tätigkeiten durchgeführt werden.

Umsatzsteuerlich resultierte daraus das Fehlen der Abzugsberechtigung für damit im

Zusammenhang geleistete Vorsteuerbeträge aus dem Grunde des § 12 Abs. 2 Z. 2 lit a UStG 1994."

b) Zum Berufungspunkt Leistungen im Familienverband

„Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie

- 1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,*
- 2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und*
- 3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen*

Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. für viele das die Mitarbeit einer Ehefrau betreffende VwGH-Erkenntnis vom 22. Februar 2000, 99/14/0082).

Die in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der - vom Verwaltungsgerichtshof nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden - Beweiswürdigung und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen.

Helfen etwa Familienmitglieder oder (Ehe-)Partner in ihrer Freizeit im Betrieb des Angehörigen mit, dann tun sie dies im Regelfall nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer oder partnerschaftlicher Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Betriebsinhaber 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 bzw. (Ehe-)Partner solcherart zugewendete "Gegenleistung" stellt beim Leistenden damit aber einen Akt der Einkommensverwendung dar, der bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss (...VwGH vom 1. Juli 2003, 98/13/0184).

Damit die Ausgaben für Leistungen im Familienverband (z.B. Buchhaltungstätigkeiten, die mit festen Stundensätzen honoriert werden) Anerkennung finden, hätten die oben beschriebenen Kriterien des VwGH eingehalten werden müssen."

5. Vorlageantrag

Mit Eingabe vom 21.01.2010 beantragte der Bw. die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Dieser Schriftsatz enthält keine weiteren inhaltlichen Ausführungen zu den Berufungspunkten.

6. Bedenkenvorhalt des Unabhängigen Finanzsenates (UFS) und dessen Beantwortung

Nach Vorlage der Berufung an den UFS richtete dieser am 26.07.2012 einen Bedenkenvorhalt an den Berufungswerber, den sein steuerlicher Vertreter mit Eingabe vom 7.09.2012 beantwortete. Im Folgenden werden der wesentliche Inhalt dieses Vorhaltes und die darauf vom Bw. gegebenen Antworten dargestellt:

a) Zum Berufungspunkt „Arbeitszimmer“:

Im Vorhalt wies der UFS darauf hin, dass die Angaben des Bw. betreffend die Nutzung des strittigen (Arbeits-) Zimmers widersprüchlich seien (lt. Aussage während der AP: durch die Gattin für die Buchhaltung, zum „Freistellen“ und Essen; lt. Berufung: nur für berufliche, nicht für private Zwecke) und ersuchte dazu um Stellungnahme.

Eine Stellungnahme hierzu erfolgte in der Vorhaltsbeantwortung vom 7.09.2012 nicht.

Der UFS ersucht darüber hinaus um die Vorlage eines Planes der gesamten Wohnung (m²-Ausmaß und Einrichtung Funktion/Verwendung aller Räume im Berufszeitraum).

Der Bw. legte mit der besagten Vorhaltsbeantwortung weder einen Plan der Wohnung, noch eine Beschreibung der Einrichtung(en) bzw. der Funktion der einzelnen Räume vor. Vorgelegt wurde lediglich ein Foto des strittigen (Arbeits-) Zimmers und dazu ausgeführt, dass daraus die Nutzung des Raumes und die zur Zeit der AP darin befindlichen Einrichtungsgegenstände ersichtlich seien.

Überdies ersuchte der UFS um die Vorlage einer Skizze des strittigen Raumes samt Darstellung aller im Berufszeitraum darin befindlichen Einrichtungsgegenstände und der Verbindung(en) zu den übrigen Räumlichkeiten der Wohnung (Durchgänge, Türen).

Dazu erfolgte in der Vorhaltsbeantwortung die Vorlage erwähnten Fotos des strittigen Raumes, aus denen jedoch weder die Raumgröße, noch die Verbindungen zu den übrigen Räumen ersichtlich sind.

b) Zum Berufungspunkt „Leistungen im Familienverband“:

Der UFS hielt dem Bw. die Stellungnahme der AP vom 7.09.2009 zu diesem Punkt vor, worin unter festgehalten sei, dass diesbezüglich keine (fremdübliche) Vereinbarung existiere und keine Zahlungsflüsse nachgewiesen worden seien. Ersucht werde um die Vorlage allenfalls darüber existierender Unterlagen (Notizen, Aufzeichnungen, Zahlungsbelege).

Dazu gab der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung bekannt, dass keine Zahlungsnachweise vorliegen würden, die Frage nach sonstigen Unterlagen blieb unbeantwortet.

Die Frage nach dem genauen Inhalt und dem zeitlichen Umfang der Tätigkeit der Gattin beantwortete der Bw. mit:

„Erfassung und Verzeichnung der monatlichen Einnahmen- und Ausgabenbelege, Erstellung der Ausgangsrechnungen und der Umsatzsteuervoranmeldungen, Durchführung von Überweisungen und Kontrolle der Zahlungseingänge“.

Den zeitlichen Umfang dieser Tätigkeit gab der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung mit rund 6 Stunden pro Monat an, die monatliche Entlohnung hierfür habe € 90,00 betragen; die Frage nach entsprechenden Nachweisen (Zeitaufzeichnungen, Abrechnungen etc.) blieb unbeantwortet.

Das Ersuchen um Bekanntgabe der Person, die nach Angaben des Bw. vor dem Berufszeitraum als Mitarbeiterin angestellt gewesen sei und welche die Gattin in die strittige Tätigkeit eingeschult habe, beantwortete der Bw. wie folgt: die von der Gattin durchgeführten Buchhaltungsarbeiten seien vorher von Fr. G.B., I.H., L., durchgeführt worden.

Aus den Fotos, die mit der besagten Vorhaltsbeantwortung vorgelegt wurden, ist ersichtlich, dass der strittige Raum mit einem Esstisch samt dazu gehörigen Stühlen, einem Schreibtisch, zwei annähernd bis zur Decke reichenden (Bücher-) Regalen unmittelbar neben dem Schreibtisch sowie zwei (Büro-) Schränken (ein halbhoher und ein breiterer, niedriger) ausgestattet ist bzw. nach Angaben des Bw. auch im Berufszeitraum war. Zwischen einem Teil des strittigen Raumes und dem angrenzenden Raum (Wohnzimmer) befindet sich eine dünne Trennwand. Nach ergänzenden Angaben des Bw. zu diesen Fotos ist die abgebildete Situation dieselbe, wie im Berufszeitraum. Die Planung dieses Raumes sei schon beim Einzug in die Wohnung extra für die fotografische und grafische Arbeit mit Trennwand, Schreibtisch etc. vorgenommen worden. Der Vorhang sei – im Unterschied zur übrigen Wohnung – zur Ermöglichung von professionellen Arbeitsbedingungen weiß gehalten. Falls kein Arbeitsbereich eingeplant worden wäre, hätte die Planung des Esszimmers mit Wohnbereich ganz anders ausgesehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Streitpunkte

1) Arbeitszimmer

Das Finanzamt versagte nach einer AP den in den berufsgegenständlichen Jahren unter dem Titel „Aufwendungen Arbeitszimmer“ als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen die Anerkennung und kürzte die damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern (zur Höhe der strittigen Beträge siehe oben unter Punkt 1.a).

Der strittige Raum liege im Wohnungsverband, es bestehe keine räumliche Trennung von den übrigen Räumen der Wohnung. Der Raum sei neben dem Mobiliar für den Arbeitsbereich auch mit einem Esstisch ausgestattet, in den Regalen befänden sich auch private Bücher und CD's und der Raum sei für alle Familienmitglieder zugänglich, er werde daher auch privat genutzt. Eine Abgrenzung des als „häusliches Arbeitszimmer“ genutzten Teiles dieses Raumes vom übrigen, privat genutzten Teil sei nicht gegeben. Wegen der baulichen Gestaltung sei dieser Raum als einheitlich geschlossener Raum zu sehen; eine ausschließlich oder nahezu ausschließliche betriebliche Nutzung (als Arbeitszimmer) könne auf Grund der konkreten Einrichtung (Esstisch neben Schreibtisch und Regalen) und der räumlichen Situierung (Zugang zum/vom Wohnzimmer) nicht angenommen werden.

Der Bw. wendet ein, dass es eine räumliche Trennung des strittigen Raumes vom Rest der Wohnung durch eine Zwischenwand gebe, dass in den Regalen keine private Literatur aufbewahrt werde, dass ein anders farbiger Vorhang als in übrigen Wohnung angebracht sei und dass die Planung des „Esszimmers mit Wohnbereich“ ganz anders ausgesehen hätte, wenn kein Arbeitsbereich eingeplant worden wäre.

2) Leistungen im Familienverband

Nach Feststellungen der Außenprüfung seien die von der Gattin des Bw. für dessen Betrieb durchgeführten Tätigkeiten (Buchhaltung) derart, dass sie über eine familienhafte Mitarbeit nicht hinausgingen. Dafür hätte weder eine fremdübliche Vereinbarung, noch ein entsprechender Zahlungsfluss nachgewiesen bzw. vorgelegt werden können. Die dafür gezahlten Beträge seien daher nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen (2005 und 2006 je 1.080,- €).

Der Bw. wendet ein, dass für die von der Gattin durchgeführten Buchhaltungsarbeiten ansonsten eine fremde Arbeitskraft beschäftigt hätte werden müssen. Die Gattin sei von einer vorher angestellten Mitarbeiterin eingeschult worden und erhalte ein fremdübliches Honorar. Sie habe rund 6 Stunden pro Monat gearbeitet und dafür monatlich 90,- € in bar erhalten, Zahlungsnachweise hierfür würden nicht vorliegen.

Maßgeblicher Sachverhalt - Beweiswürdigung

1) Arbeitszimmer

Unstrittig ist, dass der betrieblich genutzte Raum einerseits mit Mobiliar für die Nutzung als „Arbeitszimmer“ (Schreibtisch, Regale, Schränke) und andererseits mit einem Esstisch samt Stühlen ausgestattet ist. Auch der Bw. bestreitet nicht, dass dieser Raum auch als Esszimmer für die Familie genutzt wird (siehe seine Ausführungen in der Erläuterung zu den mit der Vorhaltsbeantwortung vom 7.09.2012 vorgelegten Fotos: ...keinen Arbeitsbereich eingeplant hätten.....Planung des Esszimmers mit Wohnbereich.....anders ausgesehen“).

Das Ersuchen des UFS um Vorlage einer Skizze aller Räume der Wohnung samt Angabe von deren Größe und Funktion hatte den Zweck herauszufinden, ob es neben dem strittigen Raum allenfalls einen weiteren Raum/Bereich in der Wohnung gab, der als Essbereich für die gesamte Familie (lt. Steuererklärungen im Berufszeitraum neben dem Bw. und seiner Gattin im Jahr 2004 zwei Kinder, für die Familienbeihilfe bezogen wurde, in den Jahren 2005 und 2006 ein Kind, für das Familienbeihilfe bezogen wurde) geeignet war/genutzt wurde. Dies auf Grund der Überlegung, dass dann, wenn sich im strittigen Raum der einzige Essbereich der Wohnung befindet, allein schon aus diesem Grund eine nahezu ausschließliche betriebliche Nutzung desselben (als Arbeitszimmer) nicht glaubwürdig erscheint. Der Bw. ist dem Ersuchen um Vorlage der besagten Skizze nicht nachgekommen sodass der UFS davon ausgeht, dass sich im strittigen Raum der einzige Essbereich der Wohnung befindet, dass die Familienmitglieder also diesen Raum üblicherweise zur Einnahme der Mahlzeiten verwenden.

Strittig ist überdies, ob eine räumliche Trennung zwischen dem als Arbeits- und Esszimmer verwendeten Raum vom übrigen Bereich der Wohnung, insbesondere vom Wohnzimmer, besteht. Der Außenprüfer führte in der Stellungnahme vom 7.09.2009 dazu aus, dass die in der Berufung erwähnte Zwischenwand zum Wohnzimmer nur eine Trennung Esszimmer/-Wohnzimmer bewirke.

Aus den mit der Vorhaltsbeantwortung vom 7.09.2012 vorgelegten Fotos ist ersichtlich, dass der strittige Raum durch eine dünne Wand zum Teil vom angrenzenden Raum – offenbar dem Wohnzimmer – getrennt ist. Diese Wand trennt den besagten Raum jedoch nicht zur Gänze vom Wohnzimmer ab, sondern lässt – wie aus den erwähnten Fotos ersichtlich – einen Durchgang zum Wohnzimmer frei; die Breite des Durchganges ist aus den Fotos nicht ersichtlich. Weil der Bw. die erbetene Skizze über die gesamte Wohnung, wie erwähnt, trotz eines entsprechenden Ersuchens nicht vorlegte, konnte das Ausmaß und die genaue Lage dieses Durchganges nicht festgestellt werden. Offenbar ermöglicht er jedoch einen freien Zugang – ohne eine dazwischen befindliche Tür - vom Wohnzimmer in das Arbeits- und Esszimmer und umgekehrt. Da sich demnach zwischen dem als Wohnzimmer genutzten Bereich und dem als

Arbeits- und Esszimmer genutzten Bereich keine durchgehende Abtrennung befindet, müssen alle diese Bereiche zusammen als einheitlicher Raum betrachtet werden.

Strittig ist schließlich, ob sich in den Regalen des „Arbeitszimmers“ auch private Gegenstände (Literatur, CD´s) befunden haben. Der Bw. widerspricht der diesbezüglichen Feststellung des Außenprüfers. Es gibt aus Sicht der Berufungsbehörde keinen Grund, warum die betreffende Feststellung der AP nicht zutreffen sollte, im Nachhinein lässt sich dieser Umstand jedenfalls nicht mehr verifizieren. Da dieser Punkt jedoch nicht entscheidungswesentlich ist (siehe die unten stehenden Ausführungen zur rechtlichen Würdigung, Punkt) erscheinen weitere diesbezügliche Ermittlungen entbehrlich.

2) Leistungen im Familienverband

Unstrittig ist dass die Gattin des Bw. im Berufszeitraum Buchhaltungsarbeiten für dessen Betrieb durchgeführt hat. Das zeitliche Ausmaß betrug nach Angaben des Bw. ca. 6 Stunden monatlich, und die Höhe der Entlohnung ist nicht strittig (je 1.080,- € in den Jahren 2005 und 2006). Der Bw. konnte betreffend diese Tätigkeit der Gattin weder bei der AP, noch im Verfahren vor dem UFS schriftliche Unterlagen (Vertrag, Vereinbarung o. dgl.) vorlegen. Nach seinen Angaben erfolgten (in den Jahren 2005 und 2006) die Zahlungen von 90,- € pro Monat in bar und es gibt auch darüber keine Nachweise (Quittungen o. dgl.).

Aus einer in den Arbeitsunterlagen der AP befindlichen Zusammenstellung geht hervor, dass 2005 insgesamt 21 Ausgangsrechnungen und 2006 insgesamt 20 Ausgangsrechnungen ausgefertigt wurden. Als Rechnungsdaten für 2005 sind angeführt:

2 Rechnungen aus 12/2004, drei Rechnungen aus 1/2005, eine Rechnungen aus 4/2005, 4 Rechnungen aus 6/2005, 6 Rechnungen aus 8/2005 und 5 Rechnungen aus 10/2005.

Im Jahr 2006 sind folgende Rechnungsdaten angeführt:

2 Rechnungen aus 12/2005, je eine Rechnung aus 1/2006 und 2/2006, zwei Rechnungen aus 3/2006, vier Rechnungen aus 4/2006, 2 Rechnungen aus 6/2006, 3 Rechnungen aus 7/2006, 1 Rechnung aus 8/2006 2 Rechnungen aus 9/2006 und je eine Rechnung aus 11/2006 und 12/2006.

Die Umsätze des Bw. aus seiner gewerblichen Tätigkeit (Fotostudio) betrugen laut Umsatzsteuererklärungen in den Jahren zwischen 1994 und 2000 jeweils über 100.000,- € pro Jahr und sanken in den Jahren 2001 bis 2003 auf durchschnittlich rund 50.000,-- € pro Jahr; im Berufszeitraum 2004 bis 2006 sanken sie weiter auf durchschnittlich rund 15.000,- € jährlich.

Rechtsgrundlage und rechtliche Würdigung

1) Arbeitszimmer

Im § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 wird bestimmt:

„Bei den einzelnen Einkünften dürfen 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 dieser gesetzlichen Bestimmung und der dazu ergangenen Rechtsprechung können Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes (das heißt: häusliches) Arbeitszimmer und dessen Einrichtung nur abgezogen werden, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt „der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit“ des Steuerpflichtigen bildet. Die betriebliche oder berufliche Nutzung eines Arbeitszimmers muss daher nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erforderlich, d.h. notwendig sein. Der Raum muss weiters tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt und auch dem entsprechend eingerichtet sein.

Eine nahezu ausschließliche betrieblich oder beruflich des Arbeitsraumes setzt voraus, dass eine allfällige private Nutzung des Raums nur von untergeordneter Bedeutung sein darf. Ein Raum, in dem privat genutzte Gegenstände in einem nicht vernachlässigbaren Ausmaß aufbewahrt werden, wird nicht nahezu ausschließlich beruflich genutzt.

Handelt es sich beim „Arbeitsraum“ um einen Teil eines privat genutzten Raumes (im Falle von VwGH 2.8.95, 93/13/0065 um einen Teil des Wohnzimmers, das vom Steuerpflichtigen mit Partnerin bewohnt wurde), bleibt für die Abzugsfähigkeit auch nur eines Teils der Aufwendungen kein Raum (im Fall der erwähnten VwGH-Entscheidung: Schreibbüro). Der VwGH hat auch ausgesprochen, dass bei einem mit Einrichtungsgegenständen für die private Nutzung ausgestatteten Raum der die einzige Nutzungsmöglichkeit als Familienwohnzimmer bietet, nicht davon ausgegangen werden, dass jede private Nutzung als Wohnraum ausgeschlossen ist (VwGH 16.9.92, 90/13/0291). Nach einer weiteren höchstgerichtlichen Entscheidung (VwGH 24.2.00, 96/15/0071) kann ein einheitlicher, gemischt genutzter Raum im Wohnungsverband mit Durchgang zu privat genutzten Räumen, nicht als Arbeitszimmer angesehen werden (siehe Jakom/Baldauf EStG, 2012, § 20 Rz 41 ff. und die dort zitierte Rechtsprechung).

Bei Räumen des häuslichen Wohnungsverbands kann eine zuverlässige Abgrenzung zwischen privater und betrieblicher/beruflicher Veranlassung nur einheitlich für jeden Raum getroffen werden (VwGH 25.2.04, 2003/13/0124; 24.2.00, 96/15/0071). Die Teilung eines – in seiner Gesamtheit gesehen – gemischt genutzten Raums durch eine bloße Regalwand bewirkt noch keine Beseitigung der gemischten Nutzung (VwGH 25.2.04, 2003/13/0124). Liegt eine private

Nutzung vor, handelt es sich um einen gemischt genutzten Raum, der schon unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a fällt (VwGH 2.6.04, 2003/13/0166; zur beruflichen Nutzung einer Teilfläche des Wohnzimmers sh. UFS 17.7.07, RV/1039-W/07; siehe Jakom, a.a.O.).

Bei Prüfung der Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der strittigen Aufwendungen für ein „häusliches Arbeitszimmer“ ergibt sich im Berufungsfall Folgendes:

Der vom Bw. für betriebliche Zwecke (fotografische und graphische Arbeiten) verwendete Bereich liegt unstrittig im Verband der Privatwohnung, er fällt daher unter die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988. Auch über die Erforderlichkeit eines geeigneten Arbeitsbereiches besteht zwischen den Verfahrensparteien kein Streit. Vom Finanzamt wurde auch nicht in Zweifel gezogen, dass das „Arbeitszimmer“ den Mittelpunkt der von Bw. ausgeübten gewerblichen Tätigkeit (Fotografie) darstellt.

Zu prüfen bleibt daher noch die Voraussetzungen der ausschließlichen oder nahezu ausschließlichen betrieblichen Nutzung des als Arbeitszimmers bezeichnen Raumes:

Nach der (oben angeführten) Rechtsprechung darf eine allfällige private Nutzung nur von untergeordneter Bedeutung sein und ist die Frage der Abgrenzung von betrieblicher und privater Nutzung nur einheitlich für jeden Raum zu treffen.

Der Arbeitsbereich des Bw. befindet sich – wie oben unter „Maßgeblicher Sachverhalt - Beweiswürdigung“ dargestellt, in einem Raum, der neben dem Mobiliar für die betriebliche Tätigkeit auch mit einem Esstisch ausgestattet ist. Dabei muss davon ausgegangen werden, dass es sich dabei um den einzigen Bereich in der Wohnung handelt, der vom Bw. und seiner Familie zur Einnahme von Mahlzeiten verwendet wird (siehe oben unter „Maßgeblicher Sachverhalt - Beweiswürdigung“). Dies allein schließt bereits eine nahezu ausschließliche betriebliche Verwendung des strittigen Raumes aus. Hinzu kommt noch, dass der besagte Raum keine durchgehende Abtrennung vom Wohnzimmer aufweist, weil er nur teilweise durch eine dünne Regalwand vom daneben liegenden Wohnzimmer getrennt ist (m.a.W. einen offenen Durchgang zum Wohnzimmer besitzt). Daher muss der als Arbeits- und Essbereich genutzte Teil der Wohnung – im Sinne der oben angeführten Rechtsprechung - als Einheit mit dem Wohnzimmer angesehen werden. Dadurch ergibt sich ein noch größerer Anteil der privaten Nutzung dieses als Einheit zu betrachtenden Raumes, was die steuerliche Abzugsfähigkeit der damit verbundenen Aufwendungen jedenfalls ausschließt.

Eine nähere Prüfung der Frage, in welchem Ausmaß im strittigen „Arbeitszimmer“ private Unterlagen (Literatur, CD´s u. dgl.) aufbewahrt wurden ist daher entbehrlich.

Wie schon in der BVE des Finanzamtes vom 21.12.2009 (siehe oben Punkt 4.a der Sachverhaltsdarstellung) zutreffend ausgeführt, sind auf Grund der ertragsteuerlichen Nichtabzugsfähigkeit auch die strittigen Vorsteuern im Zusammenhang mit dem „häuslichen Arbeits-

zimmer" gem. § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 nicht abzugsfähig.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

2) Leistungen im Familienverband

Die für die steuerliche Anerkennung von Verträgen und Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung entwickelten Voraussetzungen (Außenwirkung, Eindeutigkeit und Klarheit des Inhaltes und Fremdüblichkeit) hat das Finanzamt bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 21.12.2009 zutreffend dargelegt (siehe dazu den oben in der Sachverhaltsdarstellung wiedergegeben Inhalt dieser BVE). Auch zur steuerlichen Beurteilung der so genannten familienhaften Mitarbeit von (Ehe-) Partnern im Betrieb des Angehörigen wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf die diesbezüglichen Darlegungen des Finanzamtes in der BVE verwiesen. Prüft man die hier strittige Tätigkeit der Gattin des Bw. vor dem Hintergrund dieser Anerkennungsvoraussetzungen, so ergibt sich Folgendes:

Anerkennungsvoraussetzung der Außenwirkung und des klaren Regelungsinhaltes:

Grundsätzlich ist zu fordern, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen die gleichen Formvoraussetzungen erfüllen, die unter Fremden üblich sind. Schriftform ist nicht zwingende Voraussetzung, es sei denn, es ist nach Art und Inhalt des Vertrags üblich, ihn in Schriftform abzuschließen. Der Umstand, dass zwischen Ehegatten entgegen den Vorschriften des NotariatszwangsG Verträge nicht in der dort vorgeschriebenen Form errichtet wurden, führt wegen der Bestimmungen der §§ 21 und 23 Abs. 3 BAO für sich allein noch nicht zwingend zur Nichtanerkennung (s VwGH 25.10.94, 94/14/0067).

Wenn eine schriftliche Vereinbarung nicht vorliegt, so müssen jedoch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit festgelegt sein (VwGH 1.7.03, 97/13/0215; sh. auch VwGH 17.12.08, 2004/13/0056). Auch wenn außer Streit steht, dass der Ehepartner des/der Steuerpflichtigen Arbeitsleistungen "in einem gewissen Umfang" erbracht hat, rechtfertigt dies die Annahme eines (mündlichen) Dienstvertrages (Werkvertrages) allein ebenso wenig wie der Umstand, dass er/sie "hierfür auch regelmäßige Zahlungen erhalten" hat (VwGH 22.3.10, 2008/15/0099).

Der Abschluss eines mündlichen Vertrages ist zwar nicht von vornherein als unüblich anzusehen, der/die Steuerpflichtige muss jedoch in der Lage sein, die den Leistungen des Ehegatten zu Grunde liegende Vereinbarung (Art, Umfang, Abwicklung) exakt darzustellen. Auch bei Werkverträgen und ähnlichen Leistungsvereinbarungen richtet sich die Entlohnung nach der Qualität und Quantität der erbrachten Leistungen, weshalb diese nachvollziehbar darzulegen und durch entsprechende Unterlagen nachzuweisen sind. Als Betriebsausgabe können Entlohnungen nur in jener Höhe anerkannt werden, wie sie auch zwischen Fremden

üblich sind.

Im Berufungsfall fehlt es unbestrittenermaßen an einer schriftlichen Vereinbarung bezüglich der von der Gattin des Bw. für seinen Betrieb durchgeführten Buchhaltungsarbeiten. Nach Angaben des Bw. hatte seine Gattin auf Grund einer mündlichen Vereinbarung – nach Einschulung durch eine in den Vorjahren angestellt gewesene Fremdkraft – die in seinem Betrieb anfallenden Buchhaltungsarbeiten (monatliche Erfassung der Ein- und Ausgabenbelege, Erstellung der Ausgangsrechnungen und Mahnwesen, Erstellung der Umsatzsteuervoranmeldungen und Durchführung von Überweisungen) durchzuführen.

Die Entlohnung betrug 90,00 € monatlich für durchschnittlich sechs Arbeitsstunden. Ob es sich dabei um einen Pauschalbetrag, oder um eine stundenweise Entlohnung (15,00 € pro Stunde) handelte, gab der Bw. nicht bekannt. Diese Monatsbeträge wurde laut Bw. laufend bar ausbezahlt.

Da es weder eine schriftliche Vereinbarung, noch irgendwelche andere Unterlagen (Aktenvermerke, Gedächtnisprotokolle u.dgl.) über die behauptete mündliche Vereinbarung gibt, fehlt es an jeglichem Nachweis darüber, ob die Vereinbarung tatsächlich in der behaupteten Weise abgeschlossen wurde. Damit kann auch nicht überprüft werden, ob die angebliche Vereinbarung tatsächlich vereinbarungsgemäß durchgeführt wurde. Die Anerkennungserfordernisse der Außenwirkung und des klaren Regelungsinhaltes sind daher nach Ansicht der Berufungsbehörde nicht erfüllt.

Erfordernis der Fremdüblichkeit

Die Vereinbarung muss darüber hinaus dem so genannten Fremdvergleich standhalten, das heißt sie muss in einer Weise und zu Bedingungen abgeschlossen und durchgeführt worden sein, wie sie zwischen Fremden (Personen ohne ein persönliches Naheverhältnis) üblich sind. Leistungsbeziehungen zwischen einander Nahestehenden können sowohl durch eine auf Einkunftserzielung ausgerichtete Tätigkeit, als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sein. Die Vereinbarung kann bereits dem Grunde oder nur der Höhe nach fremdunüblich sein (sh. VwGH 10.9.98, 93/15/0051).

Zunächst ist daher zu prüfen, ob zwischen Fremden überhaupt ein Vertrag in der konkreten Form abgeschlossen worden wäre, und danach sind die einzelnen Vertragsbestandteile auf ihre Fremdüblichkeit zu untersuchen. Bei Beurteilung der Angemessenheit ist aber auch unter nahen Angehörigen eine gewisse Bandbreite bzw. Toleranzgrenze zu berücksichtigen (VwGH 29.7.97, 93/14/0056). Einzelne unübliche Bedingungen zwischen nahen Angehörigen führen nicht unbedingt dazu, dass ein tatsächlich durchgeführtes Geschäft steuerlich nicht anerkannt wird; maßgeblich ist die Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten, denen je nach Lage des Falles unterschiedliche Bedeutung zukommen kann (UFS 7.2.2012, RV/1217-L/08).

Es ist nicht ausreichend, wenn die Vereinbarung rein formal den Kriterien der Fremdüblichkeit

entspricht; vielmehr muss auch der Vollzug des Vertragsverhältnisses so erfolgen, wie es unter Fremden üblich ist.

Die Gattin des Bw. übte die strittige Tätigkeit nach Angaben im Berufungsverfahren durchschnittlich an sechs Stunden im Monat aus. Es erscheint fraglich, ob für eine Tätigkeit in einem so geringen Umfang die Beschäftigung einer fremden Arbeitskraft üblich ist, wie der Bw. behauptet. Sein Argument, dass er vor dem Berufszeitraum eine Fremdkraft für diese Tätigkeiten angestellt hatte spricht nach Ansicht des UFS nicht unbedingt dafür: die betrieblichen Umsätze des Bw. waren nämlich in den Vorjahren wesentlich höher (1994 bis 2000 jeweils – z.T. deutlich – über 100.000,- € pro Jahr; 2001 bis 2003 durchschnittlich rund 50.000,- € pro Jahr), sie sind in den berufsgegenständlichen Jahren deutlich abgesunken (2005: rund 18.000,- €, 2006: rund 16.000,- €). In den beiden Streitjahren 2005 und 2006 fielen lediglich 21 bzw. 20 Ausgangsrechnungen pro Jahr an, wobei an einzelnen Monaten überhaupt keine und an anderen nur eine bis zwei Rechnungen ausgefertigt wurden. Auf Grund der niedrigen Umsätze waren etwa auch Umsatzsteuervoranmeldungen nicht monatlich, sondern nur vierteljährlich zu erstellen.

Der Abschluss einer Vereinbarung in der Form, wie sie hier behauptet wird – pauschale Bezahlung eines monatlichen Betrages unabhängig vom konkreten Arbeitsanfall, der (wie aufgezeigt) höchst unterschiedlich war – ist zwischen einander fremden Personen (ohne persönliches oder verwandtschaftliches Naheverhältnis) nach Ansicht des UFS nicht üblich. Ebenso wenig entspricht es dem Erfordernis der Fremdüblichkeit, dass bei sehr unterschiedlichem Arbeitsanfall keinerlei Aufzeichnungen über die zeitliche Lagerung der Arbeiten (Stundenaufzeichnungen) und/oder Aufzeichnungen über die Art der durchgeführten Tätigkeiten) geführt wurden. Eine pauschale Abgeltung eines nachträglich geschätzten Zeitaufwandes ist auch nach der Rechtsprechung des VwGH nicht fremdüblich (VwGH 11.05.2005, 2001/13/0209).

Überdies existieren auch betreffend die Zahlungen selbst keinerlei Nachweise (Belege, Quittungen), was ebenfalls einem Fremdvergleich nicht standhält.

Auf Grund des geringen Umfanges der Tätigkeit ist nach Ansicht der Berufsbehörde davon auszugehen, dass die strittige Tätigkeit im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht erbracht wurde. Wenn sich der Steuerpflichtige entschließt, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistungen im Rahmen der familienhaften Mitarbeit (deren spezielle Ausprägung die eheliche Beistandspflicht gem. § 90 ABGB ist) etwas zukommen zu lassen, so stellen diese Zahlungen steuerlich eine Einkommensverwendung dar und sind daher nicht als Betriebsausgaben iSd [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) abzugsfähig (sh. Jakom/Lenneis EStG, § 4 Rz 339 und die dort zitierte Judikatur).

Aus diesen Gründen konnte der Berufung auch in diesem Punkt kein Erfolg beschieden sein.

Linz, am 27. September 2012