



GZ. RV/0414-F/02

## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabe bleiben unverändert.

Die Fälligkeit dieser Abgabe erfährt keine Änderung.

### **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.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Der Bw. erzielte im Streitjahr neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit als Bankangestellter und Ortsvorsteher. In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 samt Beilagen machte er ua. im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Ortsvorsteher Aufwendungen für die Mitarbeit seiner

Ehegattin in Höhe von 24.000,00 S und anteilige Aufwendungen für ein Arbeitszimmer in Höhe von 51.711,84 S als Werbungskosten geltend.

Mit dem Einkommensteuerbescheid 2001 vom 3. Juni 2002 ließ das Finanzamt die genannten Aufwendungen unberücksichtigt. Begründend verwies es darauf, dass die Aufwendungen deshalb nicht abzugsfähig seien, da einerseits keine über die familienhafte Mitwirkung hinausgehende Tätigkeit der Ehegattin angenommen werden könne und andererseits der Mittelpunkt der Tätigkeit eines Ortsvorstehers unzweifelhaft außerhalb eines Arbeitszimmers liege.

In der gegen diesen Einkommensteuerbescheid erhobenen Berufung vom 29. Juli 2002 führte der Bw. aus, dass es für seine Tätigkeit als Ortsvorsteher unabdingbar sei, dass für ihn jemand verschiedene Arbeiten, die von ihm nicht bewältigt werden könnten, übernehme. Es sei naheliegend, dass diese Arbeiten seine Ehegattin übernehme. Die Auszahlung der Entschädigungszahlungen erfolge monatlich und könne auf dem Konto seiner Ehegattin nachgeprüft werden. Wäre seine Ehegattin nicht in der Lage gewesen, die Aufgaben auszuführen, hätte er sich nach einer fremden Kraft umsehen müssen. Es sei verwunderlich, dass die Mitarbeit seiner Ehegattin als Erfüllung ehelicher Beistandspflicht betrachtet und der Personalaufwand nicht berücksichtigt werde. Seine Ehegattin erbringe in diesem Zusammenhang ua. folgende Tätigkeiten:

Führung sämtlicher Adresslisten, Erledigung der Korrespondenz, Öffnen und Sortieren der Post, Terminplanung, Schreiben der Protokolle, Projektbegleitungen, Botengänge im Ort, Führen der Gemeinschaftskonten aller Ortsvereine und Erledigung des Zahlungsverkehres. Die Tätigkeit eines Ortsvorstehers sei keine politische Tätigkeit. Ein Ortsvorsteher besorge dezentralisiert die Geschäfte des Gemeindeamtes. Seine Aufgaben bestünden ua. darin, Anträge, Wünsche und Beschwerden der Bevölkerung entgegenzunehmen sowie Stellungnahmen und Berichte zu formulieren und an die Gemeinde weiterzuleiten. Um sich vor Ort um die Probleme und Anliegen der Bürger kümmern zu können, sei es notwendig, über geeignete Räumlichkeiten zu verfügen, da es sich in den meisten Fällen um vertrauliche Angelegenheiten handle. Es sei nötig, Unterlagen, Anträge und sonstige Papiere bei den Vorsprachen bereitzuhalten. Dem Bürger sei es nicht zumutbar, im Wohnzimmer des Ortsvorstehers vorzusprechen. Genausowenig sei es seiner Familie zumutbar, dass er als Ortsvorsteher private Räumlichkeiten nütze. Das Arbeitszimmer sei unbedingt notwendig und werde tatsächlich ausschließlich beruflich genutzt.

Das Finanzamt wies die gegenständliche Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Oktober 2002 als unbegründet ab.

Mit Schreiben vom 14. November 2002 begehrte der Bw. die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Im Vorlageantrag wiederholte der Bw. im Wesentlichen sein Berufungsvorbringen.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### 1) Entschädigungszahlungen an die Ehegattin:

Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen können steuerlich nur unter Fremdvergleichsgesichtspunkten anerkannt werden. Andernfalls könnten wegen des zwischen nahen Angehörigen in der Regel fehlenden Interessengegensatzes abweichend von den wirtschaftlichen Gegebenheiten zu Lasten einer gleichmäßigen Besteuerung Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden (vgl. VwGH 18.10.1995, 95/13/0176; VwGH 27.4.2000, 96/15/0185). Es ist daher im Allgemeinen davon auszugehen, dass das Zusammenwirken von Familienmitgliedern zu gemeinsamem Erwerb seine rechtliche und tatsächliche Grundlage in aller Regel nicht in dienstrechtlichen Erwägungen, sondern in erster Linie in der Familie findet, weshalb ein Sachverhalt wie das Bestehen eines Dienstverhältnisses eindeutig nachgewiesen werden muss. Dazu bedarf es einer besonderen (über die im Familienrecht begründete Mitwirkungspflicht hinausgehende) Vereinbarung, die nicht bloß behauptet werden darf, sondern, um abgabenrechtlich anerkannt zu werden, auf einer überzeugenden Begründung beruhen muss, die eine klare Abgrenzung zwischen Einkommenserzielung und –verwendung zulässt.

Ob eine steuerlich anzuerkennende Vereinbarung zwischen dem Bw. und seiner Ehegattin vorliegt, ist anhand der Kriterien zu prüfen, die nach Lehre und Rechtssprechung für eine klare Abgrenzung der Einkommenserzielung von der Einkommensverwendung erforderlich sind. Danach finden derartige Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Abgabenrechtes grundsätzlich nur dann Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
- einen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären (vgl. zB VwGH 22.2.2000, 99/14/0082; VwGH 20.3.2000, 96/15/0120; VwGH 30.1.2001, 96/14/0154; VwGH 26.6.2001, 97/14/0012).

Bei einer familienhaften Mitarbeit ohne besondere vertragliche Verpflichtung, welche diese Erfordernisse nicht erfüllt, sind die dadurch veranlassten Aufwendungen jedenfalls gemäß § 20 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 nicht abzugsfähig (VwGH 4.9.1992, 91/13/01969).

Im Hinblick auf das hier in Frage stehende Beweisproblem, ob nicht hinter den in Rede stehenden Entschädigungszahlungen in Wahrheit eine familienhafte Veranlassung steht, gelangte der unabhängige Finanzsenat zu folgender Auffassung:

Die ins Treffen geführten, von der Ehegattin des Bw. ausgeübten Tätigkeiten stellen weitgehend typische Beispiele familienhafter (unentgeltlicher) Mitarbeit dar und vermitteln nicht das Bild eines Dienstverhältnisses, wie es auch zwischen Fremden vorkommen könnte (vgl. VwGH 24.6.1999, 97/15/0070). In diesen Fällen muss eine über die familienrechtliche Mitwirkungspflicht hinausgehende Tätigkeit klar erkennbar sein, um das Dienstverhältnis auch steuerlich anerkennen zu können.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates würde der Bw. mit einer familienfremden Kraft das strittige (derart unbestimmte) Dienstverhältnis nicht eingehen. Es mangelt nämlich gegenständlich nicht nur an einer entsprechenden schriftlichen Vereinbarung (um dem Erfordernis, dass eine nach außen ausreichend zum Ausdruck kommende Vereinbarung vorliegen muss, nachzukommen, reicht ein mündlicher oder stillschweigender Vertragsabschluss nicht aus), sondern auch an einer eindeutigen Festlegung der wesentlichen Vertragsbestandteile bzw. der konkreten Leistungsbestimmungen. Der Bw. ist aufgefordert worden, die Tätigkeiten seiner Gattin mit dem Ersuchen um Vorlage entsprechender Aufzeichnungen sowohl inhaltlich als auch zeitlich zu konkretisieren. Diesem Ersuchen ist er allerdings nicht nachgekommen (vgl. die Schreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 17. Oktober 2003, vom 12. Mai 2004 und vom 9. Juli 2004 zu GZ. RV/0414-F/02).

Abgesehen davon, dass die von der Ehegattin des Bw. erbrachte Tätigkeit nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes typisch für die familienhafte Mitwirkungspflicht ist, ist es dem Berufungswerber nicht gelungen, eine über diese familienhafte Mitwirkungspflicht hinausgehende Tätigkeit der Gattin (eindeutig) nachzuweisen. Der Berufung war daher in diesem Punkt nicht Folge zu geben.

## 2) Arbeitszimmer:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF BGBl 1996/201 sind Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abzugsfähig. Bildet jedoch ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig (vgl. VwGH 29.1.2003, 99/13/0076). Ein Arbeitszimmer liegt im Wohnungsverband, wenn es einen Teil der Wohnung

oder eines Einfamilienhauses darstellt und über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumlichkeiten verfügt (vgl. VwGH 28.11.2000, 99/14/0008).

Da das Finanzamt davon ausgegangen ist, dass der Raum ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer darstellt, sieht der unabhängige Finanzsenat keinen Anlass zu einer anderen Beurteilung. Als nächster Schritt ist daher zu prüfen, ob dieses im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Bw. bildet.

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstellt, hat grundsätzlich nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen. Dient daher ein Arbeitszimmer einer Tätigkeit, die im Wesentlichen außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird, sind die Aufwendungen generell (also auch unabhängig von der darin verbrachten Zeit) nicht abzugsfähig.

Lässt sich eine Betätigung (Berufsbild) in mehrere (Tätigkeits-)Komponenten zerlegen, erfordert eine Beurteilung nach der Verkehrsauffassung eine wertende Gewichtung dieser Teilkomponenten. Diese wertende Gewichtung führt im Ergebnis zu der Beurteilung, wo der Mittelpunkt einer Tätigkeit (eines Berufsbildes) gelegen ist. Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen. Dabei ist im Zweifel darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird.

Dem Finanzamt ist zuzustimmen, dass der Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. als Ortsvorsteher außerhalb seines im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers liegt, auch wenn zweifellos der Ortsvorstehertätigkeit ein Arbeitszimmer dienlich ist. Nach der Verkehrsauffassung aber liegt der Mittelpunkt eines Ortsvorstehers - wie das Finanzamt richtig ausgeführt hat - in der Vertretung der jeweiligen Gemeinde in der Öffentlichkeit (vgl. dazu Sailer/Bernold/Mertens/Kranzl, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Ausgabe 2001, S 169). Die Ansicht des Finanzamtes wird im Übrigen auch vom Österreichischen Gemeindebund (die Interessensvertretung aller Gemeinden Österreichs auf nationaler und internationaler Ebene) bestätigt; dieser weist in seiner Schriftenreihe "Die Besteuerung der Gemeindemandatare" ausdrücklich darauf hin, dass die Aufwendungen für ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband bei einem Gemeindemandatar nicht abzugsfähig sind, da das Arbeitszimmer regelmäßig nicht den Mittelpunkt seiner Tätigkeit bildet (vgl. [www.gemeindebund.at](http://www.gemeindebund.at)). Der unabhängige Finanzsenat bezweifelt nicht, dass die Aufgaben eines Ortsvorstehers auch darin bestehen, schriftliche Anträge der Bevölkerung entgegen zu nehmen, Stellungnahmen an die Gemeinde zu formulieren und gemeindeamtliche Bestätigungen auszustellen (vgl. Vorbringen im

Berufungsschriftsatz vom 29. Juli 2002). Diese Tätigkeiten treten aber gemessen am Aufwand für Repräsentationspflichten usw. jedenfalls in den Hintergrund. Die Vertretung der jeweiligen Gemeinde geschieht in der Regel vor allem im Auftritt des Ortsvorstehers in der Öffentlichkeit (zB Auftreten in Vereinen und Verbänden, Teilnahme an Sitzungen und Veranstaltungen der einzelnen örtlichen Einrichtungen). Darüber hinaus wendet ein Ortsvorsteher auch wesentliche Zeit für die Parteiarbeit (zB Teilnahme an Fraktionssitzungen, usw.) auf und wirkt an der politischen Willensbildung der Bevölkerung mit. Er gestaltet Kommunikationsprozesse, in denen Interessen und Projekte verhandelt werden und die damit Gegenstand öffentlicher Auseinandersetzung sind, womit gleichfalls ein umfangreiches öffentliches Auftreten des Ortsvorstehers verbunden ist. Wenngleich mit der Tätigkeit eines Ortsvorstehers eine Verwaltungstätigkeit verbunden ist, so stellt die Ausübung dieser Tätigkeit jedenfalls nicht den Mittelpunkt der Ortsvertreterstätigkeit dar.

Abschließend ist noch zu sagen, dass der Bw. mit dem Vorbringen, dass das Arbeitszimmer ausschließlich beruflich genutzt werde, nichts für sich zu gewinnen vermag, denn die ausschließliche oder nahezu ausschließliche berufliche Verwendung ist vielmehr Voraussetzung, um überhaupt von einem Arbeitszimmer im steuerlichen Sinn sprechen zu können. Im Übrigen hat das Finanzamt die ausschließliche oder nahezu ausschließliche berufliche Nutzung des Raumes ohnehin nicht bezweifelt.

Der Berufung war somit auch in diesem Punkt nicht Folge zu geben.

Die Berufung war daher gesamthaft gesehen als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, 26. August 2004