



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, inXY, vertreten durch August Proßegger, Steuerberater, 5122 Hochburg-Ach, Holzgassen 78, vom 8. Oktober 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 5. September 2001 betreffend Einkommensteuer 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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 Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (kurz: Bw) war im Streitjahr für eine in der BRD ansässige Firma als Verkäufer im Außendienst tätig. Er bezog daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In der Einkommensteuererklärung 1998 machte er insgesamt S 115.064,40 als Werbungskosten geltend. In der Beilage zur Steuererklärung wurden die Werbungskosten aufgliedert; darin wurden neben unstrittigen Aufwendungen nachstehende Werbungskosten aufgelistet (Beträge in Schilling):

Schreibarbeiten		36.000,00
Betriebskosten (anteilig)		5.004,74
Taggelder	82.602,00	
abzüglich erhaltener Reisekostenersatz	-31.682,00	50.920,00
Abschreibung		4.725,00

Im angefochtenen Bescheid wurden vom Finanzamt nur Werbungskosten im Gesamtbetrag von S 57.078,00 steuermindernd berücksichtigt:

Die Aufwendungen für „*Schreibarbeiten*“ und „*Betriebskosten*“ wurden zur Gänze nicht, die Taggelder teilweise mit einem Betrag von S 35.796,00 und die Abschreibung nur für den PC in Höhe von S 2.867,00 anerkannt. Das Finanzamt führte zur Begründung aus, dass für bestimmte (im Bescheid angeführte) Einsatzgebiete ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet worden sei, weshalb Tagesgebühren nur zum Teil anzuerkennen wären. Die Kosten für das heimische Büro (Bürokosten und Abschreibungen für Fußboden sowie Drehsesselset) könnten ebenfalls nicht anerkannt werden. Ebenso seien die Aufwendungen für die Arbeitsleistung der Gattin im Rahmen der ehelichen Bestandspflicht geleistet worden und daher nicht abzugsfähig.

Fristgerecht wurde Berufung erhoben und im wesentlichen eingewendet, dass das Einsatzgebiet das ganze Bundesgebiet sei, weshalb eine Kürzung der Taggelder nicht zulässig sei. Zu den Kosten für das Büro wurde vorgebracht, dass der Arbeitgeber keine Niederlassung in Österreich habe und der Bw gezwungen gewesen sei, zu Hause ein Büro einzurichten. Der Wohnsitz sei gleich der Arbeitsstätte von der aus die einzelnen Kunden betreut werden. Eigentlich müsste für das eingerichtete Büro eine Nutzungseinlage angesetzt werden.

Die Finanzbehörde erster Instanz erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung und führte ergänzend zu den Bürokosten aus, dass diese nur dann abzugsfähig seien, wenn das Büro den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit bildet. Da der Bw überwiegend im Außendienst tätig sei, wären die Kosten nicht anzuerkennen.

Dagegen wurde innerhalb offener Frist der Antrag gestellt, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen und zu den Bürokosten ergänzend vorgebracht, dass trotz Außendiensttätigkeit ein Büro notwendig sei, da der Arbeitgeber seinen Sitz in Ludwigshafen (Entfernung ca. 500 km) habe. Für den gesamten Schriftverkehr, Abwicklung der Telefonate, Erstellung der Berichte bzw. Faxverkehr sei ein PC samt Zubehör notwendig. Außerdem sei Platz für die Lagerung der Prospekte und Projektunterlagen erforderlich.

Das Finanzamt legte die Berufung und die Verwaltungsakten vor.

Von der Berufungsbehörde wurde zu den Streitpunkten ein umfangreiches Vorhalteverfahren durchgeführt (Zusammenfassung):

#### 1. Taggelder:

Der Bw hat mit Schriftsatz vom 2. Juni 2006 eine Neuberechnung der Reisekosten abzüglich der Ersätze vorgelegt und sein Begehren auf S 33.354,00 eingeschränkt. Diese Berechnung wurde vom Finanzamt in der Replik vom 13. Juli 2006 anerkannt und somit außer Streit gestellt.

#### 2. Büroaufwand:

Der Bw wurde ersucht, einen Gebäudeplan, eine Berechnung der anteiligen Betriebskosten und eine Ausstattungsbeschreibung vorzulegen.

Das „Büro“ mit einer Fläche von 22,10 m<sup>2</sup> befindet sich im ersten Stock des Einfamilienhauses. Im 1. Stock befinden sich 2 Kinderzimmer und ein Schlafzimmer, eine Küche sowie Bad und WC, welche früher von der Oma benutzt wurden. Das „Büro“ ist nur über den gemeinsamen Eingang und das gemeinsame Stiegenhaus der Wohnräumlichkeiten erreichbar.

Ausgehend von geschätzten fiktiven Anschaffungskosten von S 12.000/m<sup>2</sup> machte der Bw zusätzlich eine Nutzungseinlage in Höhe von S 5.304,00 als Werbungskosten geltend.

Im Schriftsatz vom 31. August 2006 wurde vom Bw ergänzend vorgebracht:

*„ Es stimmt, dass der Bw überwiegend im Außendienst tätig ist. Da der Bw aber völlig selbstständig in Österreich tätig ist, benötigt er in Österreich ein Infrastruktur in Form eines Büros. Im Gegensatz zu einem gewöhnlichen Außendienstmitarbeiter kehrte der Bw nicht an den Berufungssitz des Dienstgebers zurück. Lediglich 15 Tage im gesamten Jahr 1998 war er zu Besprechungen am Stammsitz des Auftraggebers in Ludwigshafen anwesend. Die Notwendigkeit eines Büros erklärt auch die Mitarbeit der Gattin.“*

#### 3. Schreibarbeiten der Ehegattin:

Der Bw führt dazu im Schriftsatz vom 2. Juni 2006 wie folgt aus:

*„ Wie bereits im Vorlageantrag erklärt wurde, ist ein Büro unbedingt notwendig. Aus den Aufstellungen der Reisekosten ist ersichtlich, dass der Bw fast die ganze Woche irgendwo bei Kunden unterwegs war. Die entsprechenden Ergebnisse und Aktennotizen bzw. Erkenntnisse für den Auftraggeber wurden fast ausschließlich mittels Diktiergerät festgehalten.*

*Nach Rückkehr zu seinem Wohnort wurden die Diktate seiner Gattin zur Bearbeitung übergeben. Die Gattin schrieb dann die Berichte und übermittelte diese Berichte an den Auftraggeber nach Ludwigshafen. Zusätzlich zu diesen Schreibarbeiten wickelte Frau M..... den gesamten E-Mail-Verkehr sowie die Faxe ab. Die eingehenden E-Mails und Faxe wurden von ihr bearbeitet, wenn notwendig nahm sie direkt mit ihrem Mann Kontakt auf, leitete bei Bedarf die Faxe bzw. E-Mails weiter und legte den gesamten*

*Schriftverkehr sowie die eingehenden Prospekte nach Bearbeitung ab. Weiters wurden von Frau M..... auch die Bestellungen weitergeleitet und falls es notwendig war auch die entsprechenden Telefonate geführt.*

*Die Arbeiten wurden vorwiegend zu Beginn der Woche erledigt, die E-Mails und Faxe mussten aber täglich bearbeitet werden. Der Arbeitsaufwand pro Woche betrug etwa 8 Stunden. Wäre Frau M..... nicht für ihren Mann tätig gewesen, hätte eine Teilzeitkraft eingestellt werden müssen, denn es ist dem Bw sicher nicht zuzumuten, dass er auch noch den kompletten Samstag opfern sollte, wenn er doch schon die ganze Woche unterwegs war. Zudem wäre der Großteil der Ansprechpartner am Samstag nicht mehr erreichbar gewesen. Als Gehalt für die Arbeitsleistung wurden monatlich ATS 3.000,-- vereinbart.“*

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

Nachdem die Reisekosten von den Parteien außer Streit gestellt wurden (siehe oben Pkt. 1.) sind im gegenständlichen Berufungsverfahren noch folgende ‚Werbungskosten‘ streitanhängig (in Schilling):

1.) Arbeitszimmer:	Betriebskosten (anteilig)	5.004,74
	Abschreibungen (Fußboden, Sesselset)	1.858,00
	Nutzungseinlage Büro	5.304,00
2.) Schreibarbeiten		36.000,00

#### **1.) Arbeitszimmer**

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände in der Wohnung nicht bei den einzelnen Einkünften 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.

Ein Arbeitszimmer liegt dann im Wohnungsverband, wenn es einen Teil der Wohnung oder eines Einfamilienhauses darstellt und über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumlichkeiten verfügt (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, Band III, Tz. 6.1 zu § 20; sowie die VwGH-Erk. vom 13.10.1999, 99/13/0093 und vom 28.11.2000, 99/14/0008). Laut den vorgelegten Plänen befindet sich das Arbeitszimmer im ersten Stock des Wohnhauses und kann nur über den gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumlichkeiten und das gemeinsame Stiegenhaus erreicht werden. Somit liegt das Arbeitszimmer im Wohnungsverband. Die Abzugsfähigkeit der auf diesen Raum entfallenden Ausgaben oder Aufwendungen ist daher nach den Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG zu beurteilen.

Daher ist weiter zu prüfen, ob dieses im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Berufungswerbers bildet, weil nur dann die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Errichtung abzugsfähig wären. Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen; im Zweifel wird darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird.

Laut den dem Finanzamt vorgelegten Reisekostenabrechnungen und dem Berufungsvorbringen ist unbestritten, dass der Bw im Streitjahr überwiegend im Außendienst tätig war.

Angesichts der Art der vom Berufungswerber ausgeübten Tätigkeit als Verkäufer im Außendienst und der durch die vielen Reisetunden zeitmäßig geringen Benützung des Arbeitszimmers, kann dieses nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Erkenntnisse vom 28.11.2000, 99/14/0008, vom 19.12.2000, 99/14/0283 und vom 02.06.2004, 2003/13/0166) und des Unabhängigen Finanzsenates (vgl. zB. Berufungsentscheidungen vom 05.01.2006, RV/1959-W/04, vom 23.03.2005, RV/0082-L/03, und vom 05.05.2006, RV/1788-W/02) nicht als Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Bw gewertet werden. Das Berufsbild des Bw wird durch seine Tätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers geprägt. Der Umstand, dass der Abgabepflichtige über keinen anderen Arbeitsraum verfügt, weist das häusliche Arbeitszimmer nicht zwangsläufig als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit aus (vgl. Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates vom 09.11.2004, RV/0246-L/03, unter Hinweis auf VwGH vom 24.04.2002, 98/13/0193).

Die Berufung war in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

## 2.) Ausgaben für Schreibarbeiten an die Ehegattin:

Eingangs ist zu bemerken, dass grundsätzlich auch zwischen Ehegatten steuerlich anzuerkennende Rechtsgeschäfte und Rechtsbeziehungen wie etwa Werk- und Dienstverträge bestehen können. Allerdings müssen wegen des zwischen Ehegatten - anders als bei Fremden - in der Regel fehlenden Interessengegensatzes diese rechtsgeschäftlichen Vereinbarungen unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit bestimmten Anforderungen genügen, damit nicht zu Lasten der gleichmäßigen Besteuerung alle steuerrechtlichen Wirkungen willkürlich herbeigeführt werden können (vgl. dazu auch Doralt, EStG-Kommentar, Rz 158 f zu § 2; VwGH 01.07.2003, 98/13/0184).

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 (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Rz 160/1 zu § 2).

Bei Ehegatten ist zudem zu berücksichtigen, dass diese gemäß § 90 ABGB zum Beistand verpflichtet sind und ein Ehegatte im Erwerb des anderen mitzuwirken hat, soweit ihm dies zumutbar ist und es nach den Lebensverhältnissen der Ehegatten üblich und nicht Anderes vereinbart ist. Bei der Mitwirkung der Ehegattin ist im Allgemeinen davon auszugehen, dass diese ihre tatsächliche Grundlage in der Regel nicht in eigenen erwerbswirtschaftlichen Erwägungen, sondern in erster Linie in der ehelichen Lebensgemeinschaft findet. Um daher ein Dienstverhältnis mit der Ehegattin steuerlich anerkennen zu können, bedarf es einer Gestaltung der Dinge, die keinen Zweifel an der erbrachten Leistung und dem tatsächlich dafür geleisteten Entgelt bestehen lässt und die im Einzelfall sohin die Annahme rechtfertigt, dass die Mitwirkung der Ehegattin über den Umfang der ehelichen Beistandspflicht hinausgeht.

Zwar bestehen für die zivilrechtliche Gültigkeit einer Vereinbarung zwischen Ehegatten 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 Ehegatten abgeschlossene Vertrag auch ohne Schriftform steuerlich anerkannt wird. Die Schriftlichkeit des Vertrages ist aber doch ein wesentliches Beweismittel (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Rz 161 zu § 2). Selbst wenn aber eine schriftliche Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen abgeschlossen wurde, so ist für deren steuerrechtliche Anerkennung weiterhin Voraussetzung, dass diese eindeutig ist (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Rz 160 zu § 2) und damit einem Fremdvergleich standhält und auch tatsächlich durchgeführt wurde.

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 07.12.1988, 88/13/0009).

Bezüglich des Fremdvergleichs 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 gegenüber stehenden Personen bei vergleichbaren Leistungsbeziehungen anzustellen. Es ist zu prüfen, ob zunächst der Vertrag im äußeren Erscheinungsbild in dieser Form abgeschlossen worden wäre, sodann hat sich die Prüfung am Vertragsinhalt zu orientieren (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Rz 165 zu § 2).

Im Schriftsatz vom 02.06.2006 wird lediglich vorgebracht, dass die Gattin die Arbeiten (Diktate und Berichte schreiben) vorwiegend zu Beginn der Woche erledigt habe, die E-Mails und Faxe aber täglich bearbeitet werden mussten. Der Arbeitsaufwand habe pro Woche etwa 8 Stunden betragen. Für die Arbeitsleistung sei monatlich S 3.000 vereinbart worden.

Im gegenständlichen Fall wurde das Vorliegen eines schriftlichen „Dienstvertrages“ nicht eingewendet. Es gibt daher keine diesbezügliche schriftliche Vereinbarung.

Zahlungsnachweise wurden ebenfalls nicht vorgelegt. Das Vorliegen von sonst üblichen arbeitsrechtlichen Vereinbarungen wurde nicht vorgebracht: ZB. Fälligkeit des Gehaltsanspruches; allfälliger Urlaubsgeldanspruch; was ist bei höherem Arbeitsanfall vereinbart? Schließlich dürfte auch nicht geregelt sein, unter welchen Bedingungen und unter Einhaltung welcher Frist das unbefristete Dienstverhältnis von beiden Seiten beendet werden kann. Stundennachweise sind offenbar nicht vorhanden.

Wie bereits ausgeführt, muss eine zwischen nahen Angehörigen, wozu jedenfalls die Ehegattin gehört, abgeschlossene Vereinbarung u.a. einem Fremdvergleich standhalten, um steuerrechtlich anerkannt werden zu können. Diese Voraussetzung wurde im gegenständlichen Fall aber nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates aus nachstehenden Gründen nicht erfüllt. Aufgrund der Umstände nimmt die Berufungsbehörde als erwiesen an, dass ein Pauschalentgelt vereinbart war. Da der Arbeitsaufwand pro Woche „etwa 8 Stunden“ betragen habe, bleibt völlig offen, für welchen Arbeitsaufwand bzw - umfang das monatliche Gehalt zusteht. Der Unabhängige Finanzsenat hält aber die Vereinbarung eines Pauschalentgeltes, das unabhängig davon anfällt, wann und in welchem Umfang Leistungen erbracht werden, für Dienstleistungen, die im Wesentlichen Bürodienste betreffen, bereits dem Grunde nach für absolut unüblich (vgl. dazu VwGH 10.7.1996, 95/15/018, VwGH 4.6.2003, 97/13/0208). Bei Dienstverhältnissen unter Fremden bemisst sich die Entlohnung im Übrigen grundsätzlich nach Qualität und Quantität der Arbeitsleistung des Arbeitnehmers (vgl. etwa VwGH 22.9.1999, 96/15/0322). Dieser Anforderung wird die behauptete Vereinbarung keinesfalls gerecht.

Dies umso mehr, als weiters offen bleibt, auf welcher Basis (z.B. Kollektivvertrag etc.) das Gehalt bemessen wurde. Auch diese Gestaltung kann nicht als fremdüblich angesehen werden. (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Rz 162 zu § 2 mit weiteren Verweisen).

Der Bw bringt vor, dass für den Fall, dass seine Frau nicht für ihn tätig gewesen wäre, eine Teilzeitkraft hätte eingestellt werden müssen, da es dem Bw nicht zumutbar gewesen wäre, auch noch den Samstag zu opfern, da er die ganze Woche unterwegs gewesen sei.

Die (behauptete) Notwendigkeit einer Leistung alleine bewirkt aber keine Publizität. Die Publizität ist nur dann erfüllt, wenn erbrachte Leistung und Bezahlung nachgewiesen werden. (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Rz 162/5 zu § 2). In diesem Zusammenhang wird auch auf die vom VwGH mehrfach bestätigte Vorhaltswirkung (26.06.2002, 97/13/0009) einer Berufungsvorentscheidung hingewiesen. Demnach wäre es Aufgabe des Bw gewesen, den Feststellungen des Finanzamtes in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung substantiiert entgegenzutreten und entsprechende Nachweise zu erbringen.

Mangels Nachweises des Umfanges der tatsächlichen Leistungserbringung kann schließlich nicht beurteilt werden, ob allfällig erbrachte Arbeiten überhaupt den Umfang einer familienhaften Mitarbeit im Rahmen der ehelichen Beistandspflicht im Sinne des § 90 ABGB überstiegen haben. Die Kontaktaufnahme oder Weiterleitung bei eingehenden Faxen oder E-Mails wird jedenfalls über die ehelichen Beistandspflicht nicht hinausgehen. Um aber ein Dienstverhältnis mit der Ehegattin steuerlich anerkennen zu können, bedarf es - wie bereits ausgeführt - einer Gestaltung der Dinge, die keine Zweifel an der Erbringung der Leistung und dem dafür geleisteten Entgelt bestehen lässt, und die im Einzelfall sohin die Annahme rechtfertigt, dass die Mitwirkung der Ehegattin über die eheliche Beistandspflicht hinausgeht.

Die vorstehenden Ausführungen machen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates deutlich, dass das Vertragsverhältnis aber in seiner konkreten Gestaltung den von Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen für die Anerkennung von Vereinbarungen unter nahen Angehörigen nicht gerecht wird und daher steuerlich nicht anzuerkennen ist.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Insgesamt waren folgende Werbungskosten zu berücksichtigen (in Schilling):

Telefonkosten (anteilig)		4.134,40
Taggelder	58.302,00	
abzüglich erhaltener Reisekostenersatz	-24.948,00	33.354,00
Abschreibung Anlagegüter		2.867,00
Geringwertige Wirtschaftsgüter		14.280,50
Summe		54.635,90

Auf das beiliegende Berechnungsblatt wird verwiesen.



Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 21. November 2006