



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adr., vom 9. Oktober 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 3. Oktober 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

| Bemessungsgrundlage                          |           |             | Abgabe                                             |           |
|----------------------------------------------|-----------|-------------|----------------------------------------------------|-----------|
| Jahr                                         | Art       | Höhe        | Art                                                | Höhe      |
| 2002                                         | Einkommen | 22.277,15 € | Einkommensteuer                                    | 4641,42 € |
|                                              |           |             | anrechenbare<br>LohnsteuerKapitaler-<br>tragsteuer | - 0 €     |
| ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer |           |             |                                                    | 4641,42 € |

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. brachte am 2. April 2003 die Einkommensteuererklärung für 2002 am Finanzamt A ein. In ihr wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. 19.927,69 € erklärt. Aus einer beiliegenden Aufstellung von Ausgaben 2002 ergab sich, dass im Jahr 2002 neben anderen, nicht streitgegenständlichen Punkten, Taggelder iHv. 1.205,60 €, Raumkosten von 300,00 € und AfA für die Büroeinrichtung iHv. 6.693,47 S (das sind 486,43 € - das Anlagenverzeichnis wurde noch in ATS erstellt) geltend gemacht wurden.

Mit Bescheid vom 3. Oktober 2003 veranlagte das Finanzamt A die Einkommensteuer für 2002 und setzt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. 21.408,56 € fest. Dies führte zu einer Abgabengutschrift iHv. 110,38 €.

Begründend wurde angeführt: "Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen- und Religionsgemeinschaften können höchstens im Ausmaß von 75,00 € als Sonderausgabe berücksichtigt werden (§ 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988). Für unseren Bezirk und angrenzende Bezirke sind keine Diäten anzuerkennen. Strafen sind gem. § 20 EStG 1988 nicht als Betriebsausgaben absetzbar. Parkgebühren sind durch das amtliche Kilometergeld abgegolten. Gem. § 20 EStG 1988 sind Aufwendungen für die Lebensführung, welche die wirtschaftliche bzw. gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch dann nicht abzugsfähig, wenn sie zur Förderung des Berufes erfolgen. Literatur, die auch bei nicht in der Berufssparte des Steuerpflichtigen tätigen Personen von allgemeinem Interesse ist, stellt keine Betriebsausgabe dar. Daher können die Aufwendungen betreffend Format, Testmagazin Konsument nicht berücksichtigt werden. Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung dürfen gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden."

Aus den Beilagen zur Steuererklärung ergibt sich, dass die Taggelder auf 631,40 € gekürzt wurden, die Raumkosten und die AfA für die Büroeinrichtung zur Gänze nicht anerkannt wurden.

In der Folge wurde gegen diesen Bescheid mit Schreiben vom 8.10.2003, eingelangt am Finanzamt A am 9.10.2003, Berufung erhoben und ausgeführt.

"1. Angrenzende Bezirke: VwGH 93/13/0099 vom 2.8.1995; daher: Diäten für Anfangsphase angrenzende Bezirke werden beantragt.

2. Arbeitszimmer: VwGH 2000/15/0176 vom 8.5.03; daher: Aufwendungen und Ausgaben Arbeitszimmer werden beantragt."

Mit Datum vom 23. Oktober 2003 erließ das Finanzamt A eine Berufungsvorentscheidung zu dieser Berufung und wies die Berufung als unbegründet ab. Begründend führte das Finanzamt aus: Aus den vorgelegten Reiseaufzeichnungen für das Jahr 2002 gehe hervor, dass der Bw. – wie schon in den Vorjahren – vorwiegend den Bezirk A sowie angrenzende Nachbarbezirke bereist habe. Personen, die ein Gebiet regelmäßig bereisen würden, würden in diesem Einsatzgebiet einen Mittelpunkt der Tätigkeit begründen (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). In diesem Fall sei in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen, dass die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt seien und daher kein zur Betriebsausgaben führender Mehraufwand für Verpflegung entstehe. Hinsichtlich der Anerkennung der Aufwendungen für das Arbeitszimmer (Büro) werde auf die zu diesem Punkt in Erledigung der gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 eingebrachten Berufung ergangene Berufungsentscheidung vom 16.4.2003, GZ. RV/0805-L/2002 verwiesen.

Mit Schreiben vom 14.11.2003 wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht und führte der Bw. aus, er erachte sich durch die Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes A grob in der Ausübung seines Gewerbes benachteiligt.

1. Diäten unser Bezirk – angrenzende Bezirke: Wie schon in der Ausführung vom 4.2.2003 (GZ. RV/0805-L/2002) dem Finanzamt A mitgeteilt, werde im Bezirk A durch die regelmäßige Bereisung ein Mittelpunkt der Tätigkeit begründet (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132). Im Fahrtenbuch (Anlage) werde daher ganz konkret zwischen beruflich veranlassten Fahrten im Bezirk A oder beruflich veranlassten Fahrten in selten bereiste Gebiete unterschieden und dies durch den Zusatz "Anspruch" auch zur Prüfung sofort ersichtlich gemacht. Nur für diese mit dem Anspruch ja gekennzeichneten Reisen würden Diäten beantragt. Dabei habe er sich an die Ausführungen vom 4.2.2003, GZ. RV/0805-L/2002 gehalten. Antrag auf vollständige Berücksichtigung der Diäten lt. Fahrtenbuch werde gestellt.

2. Kundenbüro: Auf Grund eines Erkenntnisses des VwGH 2000/15/0176 vom 8.5.2003 (Anlage) werde Folgendes beantragt: Antrag auf vollständige Anerkennung für Aufwendungen und Ausgaben des Kundenbüros werde auf Grund der neuen Erkenntnisse gestellt.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat mit Vorlagebericht vom 25. November 2003 vorgelegt.

Mit Schreiben vom 30. August 2005 wurde ein Vorhalt ausgefertigt und der Bw. ersucht bekannt zu geben, ob die Angaben über das Arbeitszimmer im Berufungsverfahren gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 auch im Jahr 2002 gelten würden. Weiters wurde der Bw. darauf hingewiesen, dass nach dem vorgelegten Fahrtenbuch die im Außendienst verbrachten Stunden bei weitem überwiegen würden. Weiters wurde er darauf hingewiesen, dass die

Fahrt nach K am 11.2. den Bezirk A betreffen würde und diese Diäten daher jedenfalls zu streichen seien.

In Beantwortung dieses Schreibens führte der Bw. mit E-Mail vom 31. August 2005 aus: Zum Unterschied des Jahres 1999 sei im Jahr 2002 auf Grund des Wachstums der Firma eine Angestellte ganzjährig (ohne Unterbrechung) für das Unternehmen tätig gewesen. Diese sei durchgehend 32 Stunden pro Woche als Angestellte im Innendienst (überwiegend) bei gelegentlichen Außendienstfahrten tätig gewesen. Nur so könnten auch die neuen Büroöffnungszeiten für Kunden gewährleistet werden. Zusätzlich sei entsprechend den neuen Anforderungen ein zweiter Arbeitsplatz im Büro für die Angestellte eingerichtet worden. Bei seiner durchschnittlichen Arbeitszeit von mindestens 60 Stunden pro Woche (also ca. 250 Stunden pro Monat und einem durchschnittlichen Aufenthalt im Außendienst von 113,5 Stunden pro Monat im Jahr 2002 lt. Fahrtenbuch (Fehler bei der Angabe Stundenzahl vom 8.10. = 13 statt 182 bzw. 11.10., 5 statt 50 wurde korrigiert, dieser Fehler hatte aber auf das Taggeld keinen Einfluss – diese sei im Fahrtenbuch für beide Tage richtig abgerechnet) könne auch bei seiner Person von einer überwiegenden Tätigkeit im Büro ausgegangen werden. Es werde daher die Anerkennung beantragt. Die Fahrt nach K sei im Fahrtenbuch tatsächlich falsch abgerechnet worden.

Mit Schreiben vom 29. August 2005 wurde das Finanzamt aufgefordert bekannt zu geben, ob dem Berufungspunkt Diäten mit Ausnahme der Fahrt nach K stattgegeben werden könne.

Das Finanzamt entgegnete im Schreiben vom 28. September 2005, dass es die Meinung vertrete, dass es sich beim eigenen Bezirk und die an diesen angrenzenden Bezirke um ein Zielgebiet handle und daher keine Diäten zustehen würden. Fahrtauflistung 2002, Fahrten nach B und B-Land: 17.1. (B.), 1.2. (BL ), 20.2. (B. ), 19.3. (BL ), 26.3. (B. ), 30.4. (BL ), 6.6. (B. ), 24.7. (BL ), 6.8. (BL ), 3.9. (B. ), 26.9. (BL ), 1.10. (BL ), 12.11. (B. ), 18.12. (B.), 27.12. (B. ) – insgesamt 15 mal; Fahrten nach D: 5.2., 13.2., 28.2., 1.3., 19.4., 24.4., 24.5., 19.6., 1.7., 5.7., 7.8., 19.9., 4.11., 19.11., 21.11., 2.12. – insgesamt 16 mal.

Mit Schreiben vom 20. Oktober 2005 wurde der Bw. aufgefordert, zu folgenden Äußerungen Stellung zu nehmen:

"1) Diäten:

Gem. § 4 Abs.5 EStG 1988 sind **Mehraufwendungen** des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Die Behauptung, dass ein Verpflegungsmehraufwand deshalb entsteht, dass einem Reisenden die besonders preisgünstigen Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort meist nicht bekannt sind und andererseits sein Dispositionsrahmen bezüglich der Einnahme der Hauptmahlzeiten durch die Reisebewegung wesentlich eingeschränkt ist, begründet für sich **nicht** das tatsächliche Entstehen eines Verpflegungsmehraufwandes. Kostenunterschiede der Verpflegung treffen Steuerpflichtige an ihrer Arbeitsstätte genauso wie Steuerpflichtige während einer Reise.

Die üblichen Verpflegungsausgaben während eines Arbeitstages werden nur dann durch eine Reise überschritten, wenn sie solange andauert, dass der Steuerpflichtige das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines Haushaltes einnehmen muss (VwGH vom 7.10.2003, 2000/15/0151). Auch ein Außendienstmitarbeiter kann durch entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. Mitnahme von Lebensmitteln einen Mehraufwand vermeiden (VwGH vom 28.1.1997, 95/14/0156).

Eintägige Reisetätigkeiten begründen nach der Rspr. des VwGH sowie aufgrund zahlreicher Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates **keinen Verpflegungsmehraufwand**. Soweit eine Nächtigung erforderlich ist, ist – für den ersten Zeitraum von ca. einer Woche – der Verpflegungsmehraufwand zu berücksichtigen.

Ihre Fahrten, für die Sie Diäten beantragt haben, haben durchwegs zwischen 7.00 Uhr und ca. 19.00 Uhr stattgefunden. Es hat sich im Gesamten um eintägige Reisetätigkeiten gehandelt, die keinen Verpflegungsmehraufwand iSd § 4 Abs.5 EStG nach sich ziehen. Sämtliche Diäten sind daher abzuerkennen.

2) Kosten für das häusliche Arbeitszimmer (Strom 250,00 €, Reinigungskosten 50,00 €, AfA Büroeinrichtung 486,43 €):

Gem. § 20 Abs.1 lit. d EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abzugsfähig. 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.

Der Mittelpunkt der Tätigkeit richtet sich nach seinem materiellen Schwerpunkt, ein Versicherungsvertreter im Außendienst hat z.B. im Gegensatz zu einem Schriftsteller den Schwerpunkt der Tätigkeit nicht im Arbeitszimmer, sondern im Außendienst, da dieser die Kunden persönlich aufsucht und z.B. die Kfz-Anmeldungen persönlich durchführt. Gelegentliche Kundenberatungen und gelegentliche Verwaltungstätigkeiten im Arbeitszimmer machen dieses nicht zum Mittelpunkt der Tätigkeit.

Im Zweifel ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (VwGH vom 19.12.2000, 99/14/0283).

|           | Dauer der Fahrten            | keine Fahrten unter der Woche                                                                                                |
|-----------|------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Jänner    | 106h an 13 Tagen=8,15 h/Tag  | an 5 Tagen                                                                                                                   |
| Februar   | 113h an 13 Tagen=8,7 h/Tag   | an 4 Tagen                                                                                                                   |
| März      | 87h an 10 Tagen=8,7 h/Tag    | an 10 Tagen                                                                                                                  |
| April     | 121h an 15 Tagen= 8,07 h/Tag | an 6 Tagen                                                                                                                   |
| Mai       | 114h an 15 Tagen=7,6 h/Tag   | an 4 Tagen                                                                                                                   |
| Juni      | 135h an 18 Tagen=7,5 h/Tag   | an 1 Tag                                                                                                                     |
| Juli      | 87h an 16 Tagen=5,44 h/Tag   | an 4 Tagen                                                                                                                   |
| August    | 83h an 12 Tagen=6,92 h/Tag   | an 5 Tagen                                                                                                                   |
|           |                              | wobei zwischen 20.8. und 29.8. keine betriebliche Fahrt stattgefunden hat und teilw. der Hinweis privat fehlt (Urlaubszeit!) |
| September | 130h an 17 Tagen=7,65 h/Tag  | an 4 Tagen                                                                                                                   |
| Oktober   | 134h an 18 Tagen=7,44 h/Tag  | an 4 Tagen                                                                                                                   |
| November  | 130h an 17 Tagen=7,65 h/Tag  | an 1 Tag                                                                                                                     |
| Dezember  | 123h an 15 Tagen=8,2 h/Tag   | an 5 Tagen                                                                                                                   |

Bei einer angenommenen durchschnittlichen Arbeitszeit von 40h die Woche (also ca. 160 - 170h/Monat) und einem durchschnittlichen Aufenthalt im Außendienst von 113h/Monat (lt. Mail vom 31.8.2005) überwiegt eindeutig die im Außendienst verbrachte Zeit. Der Abzug der Kosten für das Arbeitszimmer ist nicht möglich.

Wie gelangen Sie zu der Annahme, dass Sie durchschnittlich 60h/Woche als Versicherungsvertreter gearbeitet haben? Überprüfen Sie noch einmal Ihre Angaben! Wieso haben Sie so viele Stunden dienstlich im Arbeitszimmer verbracht? Legen Sie eine zeitliche Aufstellung der im Arbeitszimmer durchgeführten Arbeiten vor! Geben Sie bekannt, welche Kunden Sie im Arbeitszimmer aufgesucht haben, führen Sie Datum, Namen, Adresse und Telefonnummer an! Nach der Lebenserfahrung haben Sie auch zumindest einen längeren Urlaub genommen. Wann?

Nach wie vor ist die Rechtslage derart gestaltet, dass es sich um ein häusliches Arbeitszimmer handelt. Die berufliche Nutzung des Arbeitszimmers durch die Ehegattin ändert nichts an der Einstufung als häusliches Arbeitszimmer, da das Arbeitszimmer von der Familie genutzt wird und dieses nicht aufgrund der funktionellen Zweckbestimmung und Ausstattung entsprechend der Verkehrsauffassung von vornherein der Betriebssphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnen ist."

In Beantwortung dieses Schreibens wurde ausgeführt:

1. Diäten: Die Anerkennung der geprüften Diäten, mit Ausnahme Fahrt nach K am 11.2.2002 sei bereits am 30.8.2005 schriftlich bestätigt worden und seien auch nicht mehr beeinsprucht worden. Diese seien daher nicht mehr Gegenstand des Sachverhalts.

2. Arbeitszimmer: Mittelpunkt der Tätigkeit sei seine Kanzlei. Abzugsfähigkeit werde daher nach VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176 beantragt. Nachweis:

a) Mangels freier Benutzungsmöglichkeit (ein Versicherungsvertreter benütze Büro seiner Versicherung kostenfrei, hier habe das private Arbeitszimmer untergeordneten Charakter) eines fremden Büros so z.B. bei einer Versicherungsanstalt, müssten bei seine Versicherungsagentur sämtliche betriebliche Arbeiten im eigenen Büro durchgeführt werden. Dies sei bei einer Zusammenarbeit mit deutlich über zehn Versicherungsanstalten entsprechend arbeitsintensiv. Dies bedeute eine effektive Nutzung für

- Kundenverwaltung von über 700 Kunden sowohl in Papierform als auch in elektrischer Form
- Fixe Öffnungszeiten
- Angebotserstellung
- Kundentermine zum Abschluss der angebotenen Offerte
- Buchhaltung
- Schadenaufnahme bzw. Erledigung
- Prospekt- und Formularverwaltung
- Urgenzverwaltung
- Fortbildung über elektronische Medien und vieles mehr

b) Bei einem gut geregelten Arbeitsablauf sei für einen Provisionsumsatz von 60.000,00 € pro Jahr für unser sehr großräumigen Kundenbeziehungen laufend von einer durchschnittlichen mindestens 60-stündigen Tätigkeit pro Woche auszugehen, wobei auch Samstage, Sonntage bzw. Feiertage in der Selbstständigkeit teilweise Arbeitstage sind. Ein Kunde könne sich schließlich seinen Unfallzeitpunkt nicht aussuchen bzw. habe ein Teil eben nur am Wochenende für einen Termin oder Fragen Zeit. Aufzeichnungen, wann genau mit welchen Kunden was besprochen worden sei, sei nicht vorhanden. Er würde damit den hohen Aufwand an Bürostunden als erbracht ansehen. Aufwändigere Recherchen und Aufzeichnungen würden wiederum nur seine Büroarbeitszeit erhöhen.

c) Urlaub: Im arbeitsintensiven Jahr 2002 war nur ein längerer Urlaub, nämlich eine Woche im August 2002 möglich. Dies wurde auch im eingereichten Fahrtenbuch entsprechend "privat" deklariert.

d) Eine Familiennützung des Büros ist auf Grund der Sicherungen bzw. unseres hoch sensiblen Kundendatenschutzes nicht gestattet. Dafür steht eine eigene Räumlichkeit zur Verfügung dessen steuerliche Absetzfähigkeit der Einrichtung nicht beantragt wurde. In dieser habe auch die Lohnsteuerprüfung der OÖ. Gebietskrankenkasse 2000 bis 2002 stattgefunden. Dies bedeute 60 Stunden pro Woche  $\times 4,33 = \text{ca. } 260$  Stunden im Monat gegenüber eines

Aufenthaltes von ungefähr 113 Stunden im Monat im Außendienst. Damit sei eindeutig der Mittelpunkt der Tätigkeit in der Kanzlei bestätigt. Zum Schluss noch eine Richtigstellung. Die dauernde Bezeichnung "Versicherungsvertreter" in Zusammenhang mit ihm sei stark irreführend als auch abwertend. Im Gewerbeschein und sämtlichen Schriftstücken sei die Bezeichnung Versicherungsagentur klar ersichtlich. Unsere Arbeit stelle wesentlich Unterschiede zu einem normalen Versicherungsvertreter dar. Er ersuche dies zu berücksichtigen. Als Anlage waren diesem Schreiben drei Fotos beigelegt.

Mit Schreiben vom 24.10.2005 wurde der Bw. darauf hingewiesen, dass durch die Berufung die Abänderung sämtlicher Besteuerungsgrundlagen zulässig sei. Es sei somit nicht zugesichert worden, dass beinahe sämtliche Diäten berücksichtigt werden würden.

Mit Schreiben vom 2.11.2005 übermittelte der Bw. umfangreiche Literatur zu den einzelnen Berufungspunkten und führte zu den einzelnen Berufungspunkten ergänzend aus.

#### 1. Zu Werbungskosten:

Für die beantragen Diäten liege weder eine lokale noch eine durchgehende oder wiederkehrende Fahrtätigkeit vor. Er habe sich in seiner Steuererklärung an das Steuerhandbuch 2002 gehalten. Weiters Vertrauensschutz. Die Diäten werden mit Ausnahme Fahrt nach K (betrifft Bezirk A) wie im Fahrtenbuch angeführt beantragt (einen Anspruch für die ersten 15 Tage für den Bezirk A behalte er sich derzeit vor.

#### 2. Arbeitszimmer:

VwGH-Geschäftszahl 2000/15/0176: Obwohl es sich in diesem Fall um einen Versicherungsvertreter und nicht wie in meinem Fall um eine Versicherungsmehrfachagentur handle dessen Tätigkeit eine weit intensivere Inanspruchnahme eines Büros erfordere, hat der VwGH den Bescheid aufgehoben.

#### 3. Strom- und Versicherungskosten Büro

Da Kosten für Strom bzw. Versicherung für unsere Gebäude nicht getrennt werden können, wurden hier ca. 20 % der Gesamtkosten angenommen.

#### 4. Reinigung

Für die Reinigung der Büroräumlichkeiten wurde ein Betrag von 50,00 € an Frau M, Adr2, bar ausbezahlt.

Mit Vorhalt vom 24.11.2005 wurde der Bw. ersucht folgende drei Fragen zu beantworten:

1) Er habe als Ausgabe für das Kundenbüro Strom- und Versicherungskosten iHv. 250,00 € geltend gemacht. Maßgeblich für den betrieblichen Anteil sei das Flächenausmaß des Kundenbüros im Verhältnis zur restlichen Wohnfläche. Er werde ersucht einen Plan des

Hauses in Kopie vorzulegen und den exakten Anteil der ausschließlichen betrieblichen Nutzung des Hauses zu berechnen. Da die Größe des Hauses nicht bekannt sei, werde bei Nichtbeantwortung eine betriebliche Nutzung von 15 % geschätzt.

2) Er werde ersucht alle für Reinigungsarbeiten vorliegenden Unterlagen vorzulegen.

3) Welcher Verpflegungsmehraufwand sei bei den beantragten Diäten lt. Fahrtenbuch tatsächlich angefallen.

Mit Schreiben vom 28.11.2005 führte der Bw. aus:

"Zu 1) Die Einschätzung der rein betrieblichen Nutzung von ein Sechstel der Wohnfläche ist nach einfach erfolgter Berechnung im Verhältnis zur tatsächlichen Wohnfläche realistisch, wenn man jenen Vorraum, der sowohl von Kunden wie auch privat genutzt wird, generell abzieht. Somit wären 15 % betrieblicher Anteil ok.

Zu 2) Auszahlungsdokumente im Anhang

Zu 3) Der VwGH hat mit Erkenntnis 19.3.2002 für eine Reise ohne Nächtigung an einen Ort außerhalb des ständigen Einsatzgebietes festgestellt, dass das diesbezügliche Tagesgeld steuerfrei zu gewähren ist. Wie in meinem Fahrtenbuch ersichtlich wurde der Verpflegungsmehraufwand in typisierender Betrachtungsweise geprüft und deshalb Reisen im Bezirksgerichtsprengel zwar angeführt, auf Grund der Rechtslage aber nicht beantragt."

Mit Schreiben vom 15.12.2005 wurde der Gewerbeschein übermittelt.

Mit Schreiben vom 30.3.2006 wurde dem Bw. vorgehalten, dass nach der Lebenserfahrung ein Kfz-Versicherungsvertreter überwiegend im Außendienst tätig sei. Es werde daher um Nachweis ersucht, dass er überwiegend im Arbeitszimmer tätig gewesen sei. Zudem werde um Beantwortung ersucht, wie viele Stunden pro Woche die Ehegattin im Jahr 2002 angestellt gewesen sei und wie viel Prozent ihrer Tätigkeit sie im Außendienst verbracht habe.

In Beantwortung dieses Schreibens führte der Bw. an, dass er nach wie vor fälschlicherweise als Versicherungsvertreter betitelt werde. Dies sei die Bezeichnung für einen angestellten oder freiberuflichen Außendienst einer Versicherung und sei mit uns nicht direkt vergleichbar. Der Steuerberater betrachte dies als wesentlich für diesen Fall. Er nehme daher an, dass womöglich von falschen Voraussetzungen ausgegangen werde.

Über nochmalige Aufforderung der Referentin, die Tätigkeit genau zu beschreiben, führte der Bw. mit Mail vom 12.4.2006 aus: Die Bezeichnung sei richtig Versicherungsmehrfachagentur. Die neue Gesetzlage sei allerdings wirklich kompliziert und für Außenstehende kaum durchschaubar. Im Regelfall benütze ein Versicherungsvertreter oder Ausschließlichkeitsagent die Ausstattung in seiner Versicherung und habe meist privat ein kleines Arbeitszimmer

zusätzlich zu Hause. Ein Versicherungsmakler oder Versicherungsmehrfachagent benötige für sämtliche Abwicklungen ein eigenes Büro, da er sämtliche Kundenverbindungen selbst verwalten müsse. Ausnahmen gebe es natürlich wieder bei nebenberuflicher Tätigkeit. Das bedeute für ihn: Ohne Büro hätte er ein Existenzproblem, da jeder Antrag, auch ein ev. nicht im Kundenbüro gezeichneter, erst durch Weiterverarbeitung durch mich oder Mitarbeiter im Kundenbüro entweder in elektronischer oder anderer Form (Fax, Scan, Post, usw.) und Weiterleitung zu entsprechenden Assekuranz, zum Vertrag werde, damit gültig erreicht und somit erst einen Umsatz für uns bringen könne. Die gesamte Deklaration der Kundenverbindung (z.B. Vollmacht, Antragskopien, Beratungsprotokolle, Schadensmeldungen, Meldebestätigungen und vieles mehr) werde im eigenen Büro verwaltet, zusätzlich elektronisch in ein eigenes Verwaltungsprogramm händisch eingespeist, was natürlich einen riesigen materiellen als auch personellen Aufwand entwerfe. Im Kundenbüro würden derzeit knapp 500 Kundenakten mit ca. 10.000 Stk. Schriftstücke in Papierform verwahrt und verwaltet. Diese müssten nämlich im Leistungs-, Schadens- oder Haftungsfall jederzeit von uns vorgelegt werden können. Ohne Kundenbüro wäre das Unternehmen nicht überlebensfähig.

Mit 22. November 2006 fand eine rückwirkende Änderung der Referentenbestellung statt.

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

#### 1) Reisekosten/Taggelder

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

Nach § 4 Abs. 5 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Der Berufungswerber führte im Jahr 2002 ausschließlich eintägige Fahrten in Ober- und Niederösterreich durch. Die Fahrten fanden im Zeitrahmen zwischen 7.00 und 20.00 Uhr statt, lediglich an einem Tag erfolgte die Rückkehr an den Wohnort erst um 20.10 Uhr (13. Mai). Die durchschnittliche Dauer der Fahrten wurde im Vorhalt vom 20. Oktober 2005 zum Berufungspunkt Arbeitszimmer ermittelt und blieb unwidersprochen. Es zeigt sich, dass die durchschnittliche Reisedauer im Jahr 2002 zwischen 5,44 h/Tag (Juli) und 8,7 h/Tag (Februar) liegt.

Im Erkenntnis vom 7. Oktober 2003, Zl. 2000/15/0151, verneinte der Verwaltungsgerichtshof die steuerliche Berücksichtigung von Taggeldern bei einem Vertreter, welchem auf Grund seiner langjährigen Tätigkeit in einem lokal eingegrenzten Gebiet in der gebotenen

typisierenden Betrachtungsweise unterstellt werden muss, die günstigen Verpflegungsmöglichkeiten des bereisten Gebietes zu kennen bzw. andernfalls einen Verpflegungsmehraufwand - allenfalls durch eine entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten oder die Mitnahme von Lebensmitteln - abzufangen. In diesem Erkenntnis verweist der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich auf sein Erkenntnis vom 26. Juni 2002, Zl. 99/13/0001, in dem er die steuerliche Anerkennung von Reisen eines Steuerpflichtigen in ein lokal eingegrenztes, drei aneinander angrenzende politische Bezirke umfassendes Gebiet wegen der zu unterstellenden Kenntnis der dort zur Verfügung stehenden günstigen Verpflegungsmöglichkeiten verneinte.

Während der VwGH in seiner bisherigen Rechtsprechung den Mehraufwandstatbestand indirekt und integriert im Reisetatbestand im Wege der Prüfung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit beurteilt hat, nimmt die Judikatur zu eintägigen Reisen nunmehr entweder eine getrennte Tatbestandsprüfung vor oder hat den Reisetatbestand um das Merkmal der Nächtigung erweitert. Für die Berücksichtigung von Reisediäten als Werbungskosten oder Betriebsausgaben muss auch der Mehraufwandstatbestand erfüllt sein. Dabei gelangt der VwGH in Abkehr von der Rechtsansicht des Erkenntnisses vom 27.6.1989, 88/14/0197 zu der Auffassung, dass nicht jede Reise zu erheblich höheren als die üblichen Kosten der Verpflegung führt, sondern bei bestimmten Arten von Reisen in der gebotenen typisierender Betrachtungsweise ein Verpflegungsmehraufwand überhaupt nicht vorliegt.

Fällt jedoch kein Verpflegungsmehraufwand an, können auch keine Taggelder berücksichtigt werden.

Die Rechtsauffassung, dass bei eintägigen Reisen üblicher Weise kein Verpflegungsmehraufwand entsteht, führt zu einer sachgerechten Differenzierung im Interesse der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen hinsichtlich der Verpflegungskosten. Mit dieser Rechtsauslegung wird auch den im Laufe der Jahre eingetretenen Veränderungen im Erwerbsleben und im Konsumentenverhalten sowie den geänderten Verpflegungsmöglichkeiten und Marktangeboten Rechnung getragen.

Höhere Verpflegungsausgaben entstehen bei der Berufsausübung - unabhängig vom Vorliegen einer Reise - aus verschiedenen Gründen. Zum Beispiel besteht für viele Steuerpflichtige die Notwendigkeit sich in hochpreisigen Innenstadtlagen oder Touristenorten verköstigen zu müssen, da ihnen die Zeit fehlt, für ihre Mahlzeiten weiter entfernte billigere Verköstigungsmöglichkeiten in Anspruch zu nehmen oder ihr Arbeitsort eben in solchen Tourismusorten gelegen ist, was die Einnahme der Mahlzeiten dort unumgänglich macht. Es macht somit keinen Unterschied, ob ein Steuerpflichtiger ständig an einem solchen Ort (im Innendienst) arbeitet oder ein Außendienstmitarbeiter solche Orte im Rahmen einer

beruflichen Fahrt aufsucht. (vgl. auch UFS Wien, RV/4358-L/02 und UFS Innsbruck, RV/0340-I/03).

In den meisten Fällen wird es auch nicht die Ortsunkenntnis sein, die die Inanspruchnahme der günstigsten Verpflegungsmöglichkeit verhindert, sondern werden vielmehr andere Ursachen den Ausschlag geben (vgl. Doralt, Kommentar zum EStG, RZ 172 zu § 16 RZ). So kann die beruflich zur Verfügung stehende Pausendauer zu kurz sein oder ein Fahrmittel fehlen, um eine bekannte günstigere Verpflegungsmöglichkeit wahrzunehmen. Vielfach ist es auch eine persönliche Wertentscheidung oder Geschmacksfrage, ob günstige Verpflegungsmöglichkeiten (z.B. Mitnahme von Speisen und Getränken, Einkauf von Fertiggerichten im Lebensmittelhandel, Menükost oder Fastfood) in Anspruch genommen werden oder aus Gründen der Qualität oder wegen der wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung, bewusst höhere Ausgaben für Verpflegung in Kauf genommen werden.

Diese Kostenunterschiede der Verpflegung treffen Steuerpflichtige an ihrer ständigen Arbeitsstätte genauso wie Steuerpflichtige während einer Reise. Dabei hat es aber auch der Tagesreisende in der Hand durch Erkundigung über die Verpflegungsmöglichkeiten sowie durch entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten oder durch Mitnahme von Verpflegung Mehraufwendungen zu vermeiden.

Ein Mehraufwand für Verpflegung liegt in typisierender Betrachtungsweise jedenfalls dann nicht vor, wenn der Steuerpflichtige durch regelmäßig oder unregelmäßig wiederkehrende oder durchgehende Bereisung eines Einsatzortes oder Einsatzgebietes bzw. durch bestimmte Fahrtätigkeiten Kenntnis der örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten hat.

Es ist offensichtlich, dass der Berufungswerber bereits seit Jahren ein bestimmtes Einsatzgebiet regelmäßig bereist und ihm dadurch zweifelsfrei die jeweiligen Verpflegungsmöglichkeiten in diesem Gebiet bekannt sind. Zudem besteht - wie bereits oben ausgeführt - auch die Möglichkeit, durch entsprechende zeitliche Lagerung der Mahlzeiten und - in Einzelfällen - auch Mitnahme von Verpflegung entsprechende reisebedingte Mehraufwendungen zu vermeiden. Beispielsweise wurde in B bereits im Jahr 1999 durch wiederkehrende Bereisung ein Mittelpunkt der Tätigkeit auch nach den bisherigen Kriterien begründet. Es ist davon auszugehen, dass die Verpflegungsmöglichkeiten in B nach wie vor bekannt sind. Gleiches gilt beispielsweise für den Bezirk C, der allein im Jahr 1999 15-mal bereist wurde und den Bezirk F, der im Jahr 2002 16-mal bereist wurde.

Dass dem Berufungswerbers tatsächlich reisebedingte Mehraufwendungen entstehen würden oder er keine ausreichende Gelegenheit gehabt hätte, sich über entsprechende Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren, wird weder in der Berufung noch im Vorlageantrag

behauptet. Die mit Vorhalt vom 24.11.2005 gestellte Frage nach dem tatsächlich angefallenen Verpflegungsmehraufwand blieb unbeantwortet.

Dass die vom Berufungswerber mit Schreiben vom 2. November 2005 vorgelegten Aussagen des Bundesministeriums für Finanzen im Lohnsteuerprotokoll 2002 sowie die Lohnsteuerrichtlinien für ihn eine günstigere Regelung beinhaltet, wird von der Referentin nicht bestritten, jedoch sind die Mitglieder des Unabhängigen Finanzsenates nicht an Weisungen und Erlässe des Ministeriums gebunden.

Da die Aufstellung der beruflich veranlassten Fahrten des Berufungswerbers ausschließlich eintägige Reisebewegungen enthält, sind nach obigen Ausführungen in Einklang mit der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes grundsätzlich keine Taggelder zu berücksichtigen.

Ein Vertrauensschutz, wie vom Bw. im Schreiben vom 2. November 2005 festgehalten, kommt diesfalls nicht in Betracht, da das Vertrauen in die Richtigkeit von Erlässen des BMF nicht geschützt ist (VwGH 17.8.1994, 91/15/0083).

Nach der Judikatur des VwGH (z.B. 18.12.1996, 94/15/0151) schützt der Grundsatz von Treu und Glauben nicht ganz allgemein das Vertrauen des Abgabepflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung für die Vergangenheit; die Behörde ist verpflichtet, von einer als gesetzwidrig anerkannten Verwaltungsübung abzugehen.

Durch die seit Ergehen der Berufungsentscheidung zur Einkommensteuer 1999 geänderte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes in Bezug auf eintägige Reisen konnten die gesamten geltend gemachten Taggelder nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden.

## 2) Arbeitszimmer

Zum Arbeitszimmer des Berufungswerbers wurde bereits in der Berufungsentscheidung vom 16. April 2003 (RV/0805-L/02) Stellung genommen und wurde die Anerkennung als Betriebsausgabe versagt.

Dies mit folgender Begründung:

"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 der Wohnung bei den einzelnen Einkünften 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.

Den folgenden Ausführungen wurden die unbestrittenen Angaben des Bw. hinsichtlich Nutzung, Einrichtung und Lage des strittigen Raumes zugrunde gelegt.

In einem ersten Schritt ist in diesem Zusammenhang zu prüfen, ob die Räumlichkeiten unter den Begriff "im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer" fallen. Unter Arbeitszimmer ist in diesem Zusammenhang ein Raum zu verstehen, dem der Charakter eines Wohnraumes oder eines Büroraumes zukommt. Nicht unter den Begriff Arbeitszimmer fallen im Wohnungsverband gelegene Räume, die auf Grund der funktionellen Zweckbestimmung und Ausstattung entsprechend der Verkehrsauffassung von vornherein der Betriebs- bzw. Berufssphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnen sind. Nicht vom Abzugsverbot betroffen sind daher Kanzleiräumlichkeiten, deren Einrichtung eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung typischerweise ausschließt. Dies ist der Fall, wenn die Kanzlei regelmäßig im Rahmen einer Beschäftigung von familienfremden Personen und/oder im Rahmen eines Parteienverkehrs (Vortragsraum, Verkaufsbüro) genutzt wird. Gelegentliche Besprechungen machen Räume nicht zu Kanzleiräumlichkeiten. Ein einzelner mit Schreibtisch und Regalen ausgestatteter Raum ist nach der Verkehrsauffassung typischerweise ein Arbeitszimmer und noch keine Kanzleiräumlichkeit. Der Beschäftigung der Ehefrau kommt in diesem Zusammenhang nicht die gleiche Indizwirkung wie die Beschäftigung einer familienfremden Person zu, zudem hat diese Beschäftigung im berufsgegenständlichen Jahr noch nicht bestanden. Aufgrund der umfangreichen Reisetätigkeit kann auch nur ein sehr untergeordneter Zeitraum für den Empfang von Kunden verbleiben. Von einer Kanzleiräumlichkeit kann daher nicht gesprochen werden. Es liegt ein ausschließlich beruflich genutztes Arbeitszimmer vor.

In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob das Arbeitszimmer "im Wohnungsverband" gelegen ist. Dies ist zu bejahen, da ein Arbeitszimmer dann im Wohnungsverband liegt, wenn es einen Teil eines Einfamilienhauses darstellt und über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumen verfügt. Dass sich im konkreten Fall das Arbeitszimmer im Erdgeschoss befindet, die Wohnräume aber im Obergeschoss, ist demnach ohne Belang.

Zu prüfen ist daher in einem dritten Schritt, ob dieses im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Bw. bildet, weil nur dann die darauf entfallenden Ausgaben einschließlich der Einrichtung abzugsfähig wären. Der Umstand, dass der Abgabepflichtige über keinen anderen Arbeitsraum verfügt, weist das häusliche Arbeitszimmer nicht zwangsläufig als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit aus. Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen.

Bei der Tätigkeit eines Versicherungsvertreters prägt die Tätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers das Berufsbild. Dies insbesondere auch deshalb, weil neben der umfangreichen Reisetätigkeit nur ein untergeordneter Zeitraum für die Nutzung des Arbeitszimmers verbleibt."

Im Unterschied zum in dieser Entscheidung berücksichtigten Sachverhalt war im Berufszeitraum die Ehefrau des Bw. als Angestellte für das Unternehmen des Bw. tätig (im Ausmaß von 32 Std. pro Woche). Weiters brachte der Bw. vor, aufgrund seiner Wochenarbeitszeit von ca. 60 Stunden würde sich trotz der Reisetätigkeit der Mittelpunkt der Tätigkeit im Arbeitszimmer befinden. Aus der Berufung geht hervor, dass der Berufungswerber die Auffassung vertritt, es handle sich um einen nicht vom Begriff Arbeitszimmer nicht umfassten Raum. Zudem brachte der Berufungswerber vor, die Bezeichnung "Versicherungsvertreter" sei bei ihm nicht zutreffend bzw. irreführend, er betreibe eine "Versicherungsmehrfachagentur".

Diese Argumente vermögen an der oben dargestellten Beurteilung nichts zu ändern.

Ein Raum in der Größe von 20 m<sup>2</sup> mit Büromöbeln eingerichtet und über einen gemeinsamen Eingang mit der Wohnung erreichbar entspricht genau dem typischen Arbeitszimmer im Wohnungsverband. Gelegentliche Kundenbesuche und die Beschäftigung der eigenen Ehefrau in diesem Zimmer machen daraus keine Geschäftsräumlichkeiten, auch wenn für Kundenbesuche fixe Öffnungszeiten zur Verfügung stehen. Der Umstand, dass dem Berufungswerber kein anderer Arbeitsraum zur Verfügung steht (wie der Bw. vorbringt, um sich von Versicherungsvertretern abzugrenzen, denen bei ihrer Versicherung ein Büro zur Verfügung steht) weist das Arbeitszimmer nicht zwangsläufig als Mittelpunkt seiner Tätigkeit aus. (vgl. auch VwGH 2.6.2004, 2003/13/0166). Weiters kommt das Abzugsverbot gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 grundsätzlich auch dann zum Tragen, wenn in dem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer eine Bürokraft beschäftigt wird. Dabei ist auch nicht entscheidend, ob die zu Büroarbeiten herangezogenen Dienstnehmerin als "familienfremd" anzusehen ist (vgl. VwGH 26.5.2004, 2001/14/0040; VwGH 2.6.2004, 2003/13/0166; auch UFS Linz, RV/0144-L/05 vom 31.1.2006).

Zum Argument, aus der Wochenarbeitszeit von 60 Stunden pro Woche würde sich trotz umfangreicher Reisetätigkeit eine überwiegende Tätigkeit im Arbeitszimmer ergeben, wird ausgeführt:

Aus den vorgelegten Fahrtenbüchern für 1999 bis 2002 ergibt sich folgende Stundenaufstellung für die im Außendienst verbrachte Zeit:

|              | <b>1999</b> | <b>2000</b> | <b>2001</b> | <b>2002</b> |
|--------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Jän.         | 197         | 148         | 122         | 106         |
| Feb          | 186         | 135         | 158         | 113         |
| Mär          | 191         | 162         | 170         | 87          |
| Apr          | 179         | 157         | 156         | 121         |
| Mai          | 158         | 137         | 157         | 114         |
| Jun          | 155         | 111         | 107         | 135         |
| Jul          | 119         | 108         | 127         | 87          |
| Aug          | 126         | 169         | 139         | 83          |
| Sep          | 198         | 159         | 94          | 130         |
| Okt          | 186         | 179         | 130         | 134         |
| Nov          | 165         | 166         | 104         | 130         |
| Dez          | 114         | 163         | 82          | 123         |
| <b>Summe</b> | <b>1974</b> | <b>1794</b> | <b>1546</b> | <b>1363</b> |

(Hinweis: die Stundenanzahl für Oktober 2002 wurde gemäß dem Berufungsvorbringen berichtigt)

Den weiteren Berechnungen wird eine durchschnittliche Arbeitszeit von 60 Stunden pro Woche (was als Durchschnitt ohnehin eher hoch gegriffen ist) für 50 Wochen pro Jahr (was auch eher hoch gegriffen ist, bedenkt man Urlaub und Krankheitsfälle), das entspricht einer Jahresarbeitsleistung von 3000 Stunden pro Jahr, zugrunde gelegt. Dies entspricht auch dem Vorbringen des Bw. im Mail vom 31.8.2005, wo er seine Monatsarbeitsleistung mit ca. 250 Stunden angibt.

Betrachtet man diese 3000 Stunden im Verhältnis zur obigen Stundenaufstellung so sieht man, dass in den Jahren 1999 bis 2001 die im Außendienst verbrachte Zeit jedenfalls überwiegt. Lediglich im Jahr 2002 würde bei dieser eher großzügigen Berechnung die Arbeitszeit im Arbeitszimmer überwiegen. Daraus kann nach Ansicht der Referentin noch nicht abgeleitet werden, dass die Tätigkeit des Bw. überwiegend im Arbeitszimmer stattfindet, hier ist eine Gesamtbetrachtung der letzten Jahre angebracht, die ein anderes Bild ergibt.

Nach der Entscheidung des VwGH vom 8.5.2003, ZI. 2000/15/0176 ist bei der Beurteilung des Mittelpunkts der Tätigkeit im Zweifel darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle genutzt wird. Wenn dieses Erkenntnis vom Berufungswerber herangezogen wird, um die Absetzbarkeit des Arbeitszimmers zu begründen, so ist ihm entgegenzuhalten, dass er eben nicht nur nach seinem Berufsbild sondern auch nach den tatsächlichen Gegebenheiten seinen Mittelpunkt der Tätigkeit nicht im Arbeitszimmer hat. Aus diesem Erkenntnis ist daher für ihn nichts zu gewinnen. Die überwiegende Tätigkeit der letzten Jahre fand nicht im Arbeitszimmer statt, die Anerkennung der Aufwendungen war zu versagen.

Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass hinsichtlich der Aufwendungen für die Reinigungsarbeiten durch die Mutter auch nach der Rechtsprechung des VwGH zu Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen die Anerkennung vermutlich zu versagen

wäre. Diesbezügliche weitere Ermittlungen im Sachverhalt wurden aber aufgrund der Nichtanerkennung nach der Arbeitszimmerjudikatur unterlassen.

3) UFS-Änderungsbefugnis:

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO darf die Abgabenbehörde zweiter Instanz den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abändern, aufheben oder die Berufung als unbegründet abweisen. Es besteht kein Verböserungsverbot.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 15. Februar 2007