

GZ. RV/0057-S/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des BW gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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 bezog im Jahr 2000 durchgehend Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit von der Firma X und vom Korpskommando II (§ 69 Abs. 3 EStG). Daneben erklärte er aus einer Versicherungsagentur bei einem Jahresumsatz von ATS 27.967 einen Verlust aus selbstständiger Arbeit in Höhe von ATS 48.874,78. Basierend auf der

Einkommensteuererklärung 2000 erließ das Finanzamt mit 6. September 2001 den Einkommensteuerbescheid 2000.

Abweichend von der Erklärung behandelte das Finanzamt die Einkünfte aus der Versicherungsagentur als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und verweigerte den Abzug von Aufwendungen in Höhe von ATS 22.497 als Betriebsausgaben. Diese Aufwendungen betrafen die Nutzung eines Arbeitszimmers. Das Finanzamt begründete dies damit, dass die Kosten laut Einkommensteuergesetz (berufsbildbezogene Betrachtung) nicht anerkannt würden (wie dem BW bereits von einem Außendienstmitarbeiter der Finanzverwalter mitgeteilt worden sei).

In der dagegen erhobenen fristgerechten Berufung bekämpft der BW ausschließlich die Beurteilung der Aufwendungen für das Arbeitszimmer und begründet dies damit, dass die gewählte Betrachtung nicht wirklich berufsbildbezogen sei. Er benötige einen entsprechenden Raum für die gesetzlich vorgeschriebene Führung und Aufbewahrung der Bücher und dazugehörigen Unterlagen. Die Kosten für diesen Raum seien absolut nicht der privaten Lebensführung zuzuordnen, sondern seien ausschließlich betrieblich veranlasst. Dies verband er mit einer umfangreichen Auflistung von Tätigkeiten, für deren Ausführung ein Arbeitszimmer notwendig sei (Blatt 27+28 des Steueraktes).

Das Finanzamt entschied über diese Berufung mittels abweisender Berufungsvorentscheidung. Zur Begründung führte das Finanzamt unter Hinweis auf die Rechtslage zu einem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer ergänzend aus, bei einer Vertretertätigkeit bestimme die außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübte Tätigkeitskomponente das Berufsbild entscheidend (Kundenakquisition und -betreuung im Außendienst). Die mit der Tätigkeit auch verbundene Tätigkeitskomponente, die auf das Arbeitszimmer entfällt (Führung und Aufbewahrung von Unterlagen), sei demgegenüber bei Beurteilung des Berufsbildes typischerweise nicht wesentlich. Es bestehe nach dem typischen Berufsbild eines Vertreters keine Notwendigkeit, dass die Tätigkeit in zeitlicher Hinsicht zu mehr als 50 % im Arbeitszimmer ausgeübt werde. Aus den vorgelegten Unterlagen ergäben sich hierfür auch keine Anhaltspunkte. Laut amtlichen Erhebungen verfüge das Haus des BW in P - abgesehen von einem Kellereingang - über nur eine Eingangstür und im Eingangsbereich befände sich kein Hinweis darauf, dass der BW an der angegebenen Adresse ein Büro für Versicherungsvermittlung betreibe (Firmenschild). Das Arbeitszimmer diene demnach ausschließlich der Durchführung der anfallenden Verwaltungsarbeit. Die berufstypische Tätigkeit des Versicherungsvertreters (Kundenkontakt) fände demnach außerhalb des Arbeitszimmers statt.

Der BW beantragte daraufhin fristgerecht die Vorlage an die Abgabenbehörde 2. Instanz. Er führte darin aus, dass er in seiner Berufung nie behauptet habe, dass das Arbeitszimmer ausschließlich der Durchführung der anfallenden Verwaltungsarbeit diene. Schon als angestellter Versicherungsvertreter habe er unter anderem aus wirtschaftlichen Gründen, obwohl ihm sein Arbeitgeber einen Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt habe und demnach ein Arbeitszimmer nicht zwingend erforderlich gewesen sei, viel zu Hause gearbeitet. Nun sei das anders und es sei sein Büro unbedingt erforderlich. Die Anwendung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG für Unternehmer, was ein konzessionierter Versicherungsagent zweifelsfrei sei, erscheine ganz ausgeschlossen.

Das Finanzamt forderte den BW daraufhin zur Beantwortung folgender Fragen und zur Beibringung folgender Unterlagen auf:

- Nachweis der aktivierten Gesamtanschaffungskosten des Gebäudes
- Vorlage eines Bauplanes und Kennzeichnung des Arbeitszimmers
- Erörterung des zeitlichen Ausmaßes der Vertretertätigkeit
- Vorlage des Fahrtenbuches

Der BW reagierte auf diese Aufforderung mit Schreiben vom 10. März 2003. Darin erklärte er (neben anderen Ausführungen) dezidiert, dass er erst nachdem eine rechtskräftige Entscheidung vorliege, welche besage, die Abgabenbehörde anerkenne die von ihm geltend gemachten Kosten für sein Büro, bereit sei, an der Überprüfung der Höhe dieser Kosten mitzuwirken. Allerdings sehe er keinen Grund - und sei auch nicht verpflichtet - seine Zeit und sein Geld damit zu vergeuden, die Höhe von Kosten nachzuweisen, welche bis dato von der Abgabenbehörde nicht anerkannt würden. Er sei auch weder verpflichtet noch gewillt, der Abgabenbehörde das zeitliche Ausmaß seiner Tätigkeit zu erörtern, noch sei die Abgabenbehörde befugt, sein unternehmerischen Handeln zu werten. Die Einsichtnahme in sein Fahrtenbuch sei jederzeit möglich. Allerdings sehe er keinen Grund, seine Zeit und sein Geld damit zu vergeuden - entgegen der gesetzlichen Anordnung - zur Abgabenbehörde zu pilgern.

Das Finanzamt legte die Berufung daraufhin mit 21. März 2003 an den Unabhängigen Finanzsenat vor. Dieser forderte den BW mit Schreiben vom 3. April 2003 nochmals auf, der Aufforderung des Finanzamtes nachzukommen, und wies ihn unter anderem darauf hin, dass die Beurteilung widrigenfalls aufgrund des Akteninhaltes erfolgen müsse. Im gleichen Schreiben wurde der BW zusätzlich aufgefordert bekannt zu geben,

- seit wann er das Arbeitszimmer für seine Tätigkeit als selbständiger Versicherungsagent nutze,
- ob sich seitdem etwas geändert habe und
- welche Tätigkeit(en) er derzeit ausübe.

Mit Schreiben vom 10. April 2003 beantragte der BW daraufhin eine mündliche Verhandlung, legte einen Bauplan vor, machte Angaben über die Höhe der Anschaffungs-/ Herstellungskosten und führte unter anderem aus, dass er kein Büro-Logbuch führe. Er sei dazu nicht verpflichtet und die Abgabenbehörde sei daher nicht berechtigt, eine solche Aufzeichnung einzufordern.

Er gab an, dass er in seinem Büro nicht nur Verwaltungsarbeiten erledige, sondern dort auch viele Kundengespräche führe. Generell sei zu sagen, dass die Vorbereitung der Akquisition im Büro und die Akquisition meistens im Außendienst erfolge. Die Vorbereitung der weiteren Kundenbetreuung erfolge im Büro und die Kundenbetreuung entweder im Büro oder im Außendienst. Gleichzeitig legte der BW nun doch eine Kopie eines Fahrtenbuches vor.

Er gab weiters an, er nutze sein Büro schon seit der Zeit, in welcher er noch bei der Versicherungsgesellschaft angestellt gewesen sei. Es habe sich noch nichts geändert. Um den Kundenverkehr durch sein Wohnhaus zu verringern, verlege er das Büro. Dabei verwies er auf den vorgelegten Bauplan, in dem er auf dem Blatt "Schnitt A-A" das Büro unter der Bezeichnung "Büro ALT" eingetragen hatte. Aktuell arbeite er als Bilanzbuchhalter und als Versicherungsagent.

Über die Berufung wurde erwogen:

Weder in der Berufung vom 15. September 2001 noch im Vorlageantrag vom 2. Februar 2003 wurde eine mündliche Verhandlung beantragt. Erst im Schreiben vom 10. April 2003 beantragte der BW erstmals eine mündliche Verhandlung vor dem Unabhängigen Finanzsenat.

Gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO hat eine mündliche Verhandlung dann stattzufinden, wenn es in der Berufung oder im Vorlageantrag beantragt wird. Ein Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung setzt einen rechtzeitigen Antrag des Berufungswerbers voraus. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) genügt es nicht, wenn ein Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat erst in einem ergänzenden Schriftsatz gestellt wird (siehe etwa VwGH 23.4.2001, 96/14/0091).

Eine mündliche Verhandlung war deshalb nicht durchzuführen.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF lautet:

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.

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 VwGH 13.10.1999, 99/13/0093).

Der Beschwerdeführer bestreitet nicht, dass das Arbeitszimmer über keinen vom Eingang seines Hauses getrennten Zugang verfügt. Im Gegenteil ist aus der von ihm im vorgelegten Bauplan eingezeichneten Angabe des Ortes des "Büro ALT" eindeutig ersichtlich, dass sich das behauptete Arbeitszimmer im Bereich des Stiegenaufgangs oberhalb des letzten Obergeschosses befand. Um dorthin zu gelangen, muss man die gemeinsame Eingangstür und den gemeinsamen inmitten des Hauses gelegenen und nicht abgetrennten Stiegenaufgang benutzen. Somit ist die Abzugsfähigkeit der auf diesen Raum entfallenden Ausgaben oder Aufwendungen ohne Zweifel und entgegen der Ansicht des BW nach der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 zu beurteilen.

Daran ändert auch die behauptete Tatsache nichts, dass dieser Raum ausschließlich berufsbedingt genutzt wird. Die ausschließliche oder nahezu ausschließliche betriebliche bzw. berufliche Verwendung eines Raumes ist vielmehr notwendig, um überhaupt von einem Arbeitszimmer im steuerlichen Sinn sprechen zu können. Eine private Nutzung des Raumes wurde vom Finanzamt ohnehin nicht angenommen.

Zu prüfen ist daher, ob dieses im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des BW bildet, weil nur dann die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig wären. Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist einkünftebezogen und 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 benutzt wird (vgl. Hofstätter/Reichel aaO und VwGH 28.11.2000, 99/14/0008 und VwGH 29.12.2000, 99/14/0283).

Dem Unabhängigen Finanzsenat sind die nachstehenden Fakten zur Beurteilung der Abzugsfähigkeit des Arbeitszimmers zugänglich. Weitere Auskünfte und Unterlagen hat der BW trotz mehrmaliger Aufforderung nicht beigebracht. Unstrittig ist dabei, dass dieser Prüfung die Nutzung im Rahmen der Tätigkeit als Versicherungsagent zugrunde zu legen ist.

- Der BW war während des gesamten Kalenderjahres 2000 in einem nichtselbständigen Vollbeschäftigteverhältnis. Dieses Angestelltenverhältnis wurde nur für wenige Tage unterbrochen, an denen der BW Bezüge im Sinne § 69 Abs. 3 EStG 1988 bezog. Die Tätigkeit als Versicherungsagent wurde somit nebenberuflich ausgeübt.
- Das Arbeitszimmer verfügt über keinen eigenen Eingang. Am gemeinsamen Hauseingang findet sich keine Hinweis auf das Büro eines Versicherungsagenten (Firmenschild etc.).
- Aus den Angaben des BW geht klar hervor, dass er seine Tätigkeit als Versicherungsagent zu einem erheblichen Teil im Außendienst verbrachte, was für die Tätigkeit eines Versicherungsagenten durchaus auch als berufstypisch eingestuft werden kann.
- Auch aus der vorgelegten Kopie eines Fahrtenbuches geht hervor, dass sich der BW in erheblichem Maße im Außendienst aufgehalten hat. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die dabei im Außendienst verbrachte Zeit in Relation zum gesamten Umfang der Tätigkeit (Einnahmen unter ATS 30.000) und unter dem Aspekt der nebenberuflichen Ausübung derselben beurteilt werden muss.
- Der BW wendete nach eigenen Angaben im Jahre 2000 insgesamt 1.117 Stunden für Eigenleistungen im Rahmen der Herstellung seines Hauses auf. Durchschnittlich nahm ihn diese Tätigkeit somit pro Woche etwa 21 Stunden in Anspruch. Diese Eigenleistungen wurden nach den Angaben des BW also noch neben der nichtselbständigen Tätigkeit und neben der Tätigkeit als Versicherungsagent erbracht.
- Der BW verweigerte exakte Auskünfte über die zeitliche Aufteilung seiner Tätigkeit vorerst zur Gänze und bemerkte dazu, dass er weder verpflichtet noch gewillt sei, der Abgabenbehörde das zeitliche Ausmaß seiner Tätigkeit zu erörtern und dass die Abgabenbehörde nicht befugt sei, sein unternehmerisches Handeln zu werten. Auch nach einer weiteren Aufforderung durch den Unabhängigen Finanzsenat verwies er darauf, dass er kein "Büro-Logbuch" führe und die Abgabenbehörde auch nicht berechtigt sei, eine solche Aufzeichnung einzufordern.
- Der BW selbst behauptet nicht, dass seine Tätigkeit in zeitlicher Hinsicht überwiegend im Rahmen seiner Tätigkeit als Versicherungsagent benutzt wurde. Im Gegenteil verweigert

er exakte Auskünfte über das Ausmaß der Nutzung und beschränkt sich auf die Beschreibung von Tätigkeiten. Die diesbezüglichen konkretesten Aussagen macht der BW im Schreiben vom 10. April 2003, was er wie folgt formuliert: "Vorbereitung der Akquisition erfolgt im Büro, Akquisition erfolgt meistens im Außendienst, Vorbereitung der weiteren Kundenbetreuung erfolgt im Büro, Kundenbetreuungen erfolgt entweder im Büro oder im Außendienst."

Auf Basis dieser Fakten hält es der Unabhängiger Finanzsenat für erwiesen, dass eine überwiegende zeitliche Nutzung des Arbeitszimmers für die Tätigkeit als Versicherungsagent nicht vorliegt. Wenn wie im Fall des BW die (ortsungebundene) außerhäusliche Arbeit berufstypisch ist, ein derartiges Ausmaß beansprucht, er detailliertere Auskünfte verweigert und nicht einmal selbst behauptet, dass er sein Arbeitszimmer zeitlich überwiegend benutzt, kann das häusliche Arbeitszimmer nicht als Mittelpunkt der Tätigkeit bezeichnet werden. Die Aufwendungen fallen somit unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988. Die Behauptung, dass diese Gesetzesbestimmung für Unternehmer nicht anwendbar sei, entbehrt einer gesetzlichen Grundlage.

In der Folge konnte auf die nähere Untersuchung der Aufwendungen, die dem Arbeitszimmer zuzuordnen sein könnten, verzichtet werden.

Der Unabhängige Finanzsenat erlaubt sich in diesem Zusammenhang darauf hinzuweisen, dass der Verpflichtung des BW, zur Ermittlung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen sowie alle für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände offenzulegen (§ 119 BAO), dort besondere Bedeutung zukommt, wo ein Sachverhalt nur im Zusammenwirken mit der Partei geklärt werden kann. Kommt der BW seiner Mitwirkungspflicht nicht nach, so kann es der belangten Behörde nicht zum Vorwurf gereichen, wenn sie sich auf den von ihr in einem eingehenden Ermittlungsverfahren festgestellten Sachverhalt stützt (siehe etwa VwGH 19.11.1976, 1031/75). Die Ermittlung des zeitlichen Ausmaßes der Nutzung des Arbeitszimmers ist eine solche Tatsache. Nur der BW kennt das exakte Ausmaß und wenn dieser exakte Auskünfte trotz zweimaliger Aufforderung verweigert und nicht einmal das Vorliegen einer überwiegenden Nutzung behauptet, hat die Beurteilung aufgrund der für die Abgabenbehörde zugänglichen Fakten zu erfolgen. Allfällige negative Folgen dieses Verhaltens fallen in den Verantwortungsbereich des BW.

Der Berufung konnte deshalb kein Erfolg beschieden sein. Sie musste als unbegründet abgewiesen werden.

Salzburg, 10. Juli 2003