



GZ. RV/0326-G/07

miterledigte RV/0327-G/07

RV/0328-G/07

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Eduard Haberl, Wirtschaftstreuhänder, 8786 Rottenmann, Hauptstraße 7, vom 10. November 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Judenburg Liezen vom 16. Oktober 2006 betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004 bzw. Einkommensteuer für den Zeitraum 2003 bis 2005 sowie gegen den Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2004 entschieden:

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 wird *teilweise Folge* gegeben und die Einkommensteuer **2004** wird mit **€ 35.015,95** festgesetzt (*bisher laut angefochtenem Bescheid: € 35.073,45; Differenz sohin € 57,50*).

Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet *abgewiesen*.

Die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 2003 und 2004 bzw. Einkommensteuer 2003 und 2005 sowie betreffend Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2004 bleiben unverändert.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die Abgabeberechnung für das Jahr 2004 (Einkommensteuer) sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, welches einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

### Entscheidungsgründe

(1) Der Berufungswerber (Bw.) ist seit dem Jahre 1995 Inhaber der Bewilligung zur Ausübung des Gewerbes „Technisches Büro auf dem Gebiete der Kunststofftechnik“. Im anlässlich der

Aufnahme seiner betrieblichen Tätigkeit an das Finanzamt übermittelten Fragebogen gab er an, als Konsulent tätig zu sein (frühere Tätigkeit: technischer Angestellter). Einer im Akt befindlichen umfassenden Leistungs-(bzw. Tätigkeits-)Beschreibung ist zu entnehmen, dass der Bw. ua. als Qualitätsmanager, Sicherheitsfachkraft und Umweltgutachter tätig ist. Zudem sind darin ua. „Referententätigkeiten“ (Vorträge, Referate, Symposien, Workshops) angeführt. Die vom Bw. angebotenen Leistungen werden in dieser (von ihm selbst erstellten) Beschreibung – auszugsweise wörtlich wieder gegeben – wie folgt näher umrissen:

*„Einführung von Umweltmanagementsystemen:*

*Durchführen eines Einführungsworkshops, Festlegen der umweltrelevanten Auswirkungen, Durchführen einer (ersten) Umweltprüfung mit Input/Outputanalyse, Erheben der Verbesserungspotentiale, Entwickeln der Umweltpolitik, ....., Aufbau eines Umweltmanagementsystems, ....., Erstellen eines Umweltprogrammes, Auditorenschulung, Durchführen des internen Audits (Umweltbetriebsprüfung), Einleiten von Korrekturmaßnahmen, bei Bedarf Hilfestellung bei der Umwelterklärung und in weiterer Folge bei der Eintragung in das Standortverzeichnis, Projektverfolgung mit Darstellung des Erfüllungsgrades.*

*Einführung von Qualitätsmanagementsystemen:*

*Durchführen eines Einführungsworkshops mit Istzustandsanalyse, Hilfestellung bei der Entwicklung der Qualitätspolitik, Hilfestellung bei der Erarbeitung von Zielvorgaben ....., Mitwirken bei der Erstellung von Verfahrensanweisungen, Einbinden von Prüf- und Arbeitsanweisungen, Entwickeln der Elemente bezüglich der Normforderungen, Einbinden der Verantwortlichkeiten in eine Verantwortlichkeitsmatrix ....., laufende Schulungen der Mitarbeiter, Hilfestellung bei der Erstellung des Qualitätsmanagementhandbuches, Durchführen von Fehlermöglichkeits- und Einflussanalysen, Auditierung des Systems in der Endphase und Einleiten von Korrekturmaßnahmen, Hilfestellung bei der QM-Bewertung durch die oberste Leitung, Vorbereitung zur Zertifizierung.*

*Prozessanalyse/Prozessoptimierung:*

*Identifikation von Schlüsselprozessen, Darstellung der Prozesse,, Bewertung der Prozesse ....., Aufbau eines Prozessverbesserungssystems.*

*FMEA:*

*Einschulung in die Fehlermöglichkeits- und Einflussanalyse, Durchführung von Fehlermöglichkeits- und Einflussanalysen, Risikobewertung .....*

*Quality Circles:*

*Einschulung der Mitarbeiter in Quality Circles, Durchführung von Quality Circles, Problem-  
analysen, Bewertung von Lösungsvorschlägen, Durchführung von Wirkungsanalysen, Aktivi-  
tätenpläne erstellen, Erfolgskontrollen.*

*Sicherheitsfachkraft/Arbeitssicherheit:*

*Beratende Unterstützung der Geschäftsführung in allen Fragen der Arbeitssicherheit ..., bei  
der Planung von Arbeitsstätten, bei der Beschaffung oder Änderung von Arbeitsmitteln, bei  
der Einführung oder Änderung von Arbeitsverfahren, bei der Erprobung und Auswahl persön-  
licher Schutzausrüstungen, in arbeitsphysiologischen, arbeitspsychologischen und sonstigen  
ergonomischen sowie arbeitshygienischen Fragen, insbesondere der Gestaltung der Arbeits-  
plätze und des Arbeitsablaufes, bei der Organisation des Brandschutzes, bei der Ermittlung  
und Beurteilung von Gefahren, bei der Festlegung von Maßnahmen zur Gefahrenverhütung,  
bei der Organisation und Unterweisung und Erstellung von Betriebsanweisungen, bei Ver-  
waltungsverfahren."*

(2) Im Rahmen einer beim Bw. durchgeführten, die Jahre 2003 bis 2005 umfassenden  
Außenprüfung traf das Finanzamt im Prüfungsbericht vom 12. Oktober 2006 ua. folgende  
Feststellungen:

*„Tz 2 – Dienstverhältnisse mit nahen Angehörigen:*

*(.....) Weiters war im Jahr 2005 der Sohn BH ebenfalls in den Ferien vom 11. Juli bis  
5. August 2005 als Ferialpraktikant beschäftigt, er besucht die HTL in T. Für das  
Beschäftigungsverhältnis ..... wurde keine schriftliche Vereinbarung vorgelegt, laut Angaben  
des Steuerberaters gibt es in der EDV einen Dienstzettel. BH war mit 20 Wochenstunden  
angemeldet. Anlässlich der Vorbesprechung wurde auf Verlangen die Stundenaufzeichnung  
vorgelegt. Den Stundenaufzeichnungen sind Beginn und Ende der Arbeitszeit nicht zu  
entnehmen, eingetragen ist die Dauer von täglich vier Stunden. Die Angaben der Tätigkeiten  
sind allgemein gehalten, weiters sind Arbeitsverrichtungen wie Rasen mähen, Platten säubern,  
ECDL lernen angeführt. .... Auf Grund der vorgelegten Unterlagen sind die Tätigkeiten des  
Sohnes als familienhafte Mitarbeit zu werten. Das Beschäftigungsverhältnis ..... wird steuerlich  
nicht anerkannt, die Aufwendungen sind aus den Betriebsausgaben auszuscheiden  
(Gewinnzurechnung im Jahr 2005: € 1.261,--).*

*(.....)*

*Tz 4 – Ausgaben gemäß § 20 EStG:*

*1. Repräsentationsaufwendungen: (.....)*

*Die Ausgaben für den Gasthof H-Wirt sind mangels eindeutigem Werbezweck (keinerlei Vermerk am Beleg, keine Reisebewegung am Samstag, 24. Oktober 2004, vier Personen) zur Gänze auszuscheiden. Ebenfalls auszuscheiden ist der Besuch in der Eurotherme (vier Personen).*

*Angaben [des Bw.]:*

*H-Wirt: Essen (Bw. und Gattin) mit dem Geschäftsführer der Fa. P (Herr K und Gattin), Herr K ist Berufskollege und der Bw. hat den Teil eines Auftrages an die Fa. P weiter gegeben.*

*Da es sich um kein Geschäftsessen vor Abschluss eines Geschäftes gehandelt hat, sind die Aufwendungen nicht abzugsfähig.*

*Besuch der Eurotherme: Betriebsausflug mit der Gattin (Dienstnehmerin) und den Kindern. Diese Ausgaben sind der privaten Sphäre zuzuordnen.*

## *2. Nichtabzugsfähige Aufwendungen gemäß § 20 EStG:*

*(.....) Anastacia-Konzert 2004: € 115,50. (Geschenk für die Gattin)*

*Tz 5 – Arbeitszimmer im Wohnungsverband:*

*Nutzungseinlage „Büroanteil“ und Betriebs- und Geschäftsausstattung und Arbeitszimmer im Wohnungsverband*

*Der Abgabepflichtige hat ab dem Jahre 1997 für die Nutzung eines Büroraumes 9 m<sup>2</sup> dem Anlagevermögen zugeführt und hierfür AfA in Höhe von 3% geltend gemacht (insgesamt 7% der Gesamtfläche). Ab Oktober 1999 wurde dann ein zweiter Büroraum im Ausmaß von 11,67 m<sup>2</sup> als Anlagevermögen aktiviert, die AfA wurde in Höhe von 3,33% auf die Restnutzungsdauer von 31 Jahren bemessen. Ab diesem Zeitraum hat sich die Nutzungseinlage auf 16% erhöht.*

*In den folgenden Jahren wurden der Vorplatz gepflastert und die Garage saniert, die Aufwendungen hierfür wurden ebenfalls anteilig geltend gemacht.*

*Im Dezember 2004 wurde eines der beiden Büros mit einer neuen Büroeinrichtung ausgestattet. Preis für Planung und Montage netto € 17.049,69. Hierfür wurde die Investitionszuschussprämie geltend gemacht.*

*Die beiden Büroräume befinden sich im Erdgeschoß des Einfamilienhauses und sind räumlich von den übrigen Wohnräumen abgetrennt. Sie sind über einen gemeinsam genutzten Vorraum erreichbar. Die Einrichtung entspricht jener von typischen Büroräumen und werden diese auch als solche genutzt.*

*(.....)*

*[Der Bw.] ist überwiegend als „Zertifizierer“ bzw. Gutachter im Bereich Umwelt tätig. Hauptauftraggeber ist die Fa. QA Trainings-, Zertifizierungs- und Begutachtungs GmbH.*

*Er führt die Begutachtungen bzw. Überprüfungen in den Räumlichkeiten der zertifizierungswilligen Unternehmen durch, er ist für diese Tätigkeiten mehr als die Hälfte der Arbeitstage zwischen Montag und Freitag in den Unternehmen vor Ort tätig. Dies lässt sich anhand der monatlichen Diätenabrechnungen, Fahrtenbücher und Aufstellung über die Reisebewegungen nachvollziehen.*

*Die betrieblich gefahrenen Kilometer betrugen 2003: 47.664 km; 2004: 46.619 km; 2005: 49.119 km.*

*(.....) Einkunftsquelle ist [beim Bw.] die Überprüfung bzw. Zertifizierung in Unternehmen vor Ort, dh. Überwiegend im Außendienst. Die Gattin als Dienstnehmerin ist im Innendienst ua. für die Reinschrift der im zu überprüfenden Unternehmen erstellten Auditberichte zuständig.*

*Die Aufwendungen im Zusammenhang mit den Büroräumlichkeiten sind daher aus den Betriebsausgaben auszuscheiden. (.....)*

*Gewinnzurechnung (Büro) gesamt: € 1.880,57 (2003); € 2.708,07 (2004); € 4.160,52 (2005).*

*Tz 6 – Investitionszuwachsprämie:*

*Für die im Jahre 2004 angeschaffte Büroeinrichtung wurde Investitionszuwachsprämie iHv. € 1.607,38 geltend gemacht. Auf Grund der Feststellung in Tz 4 (Anmerkung des Referenten: gemeint wohl: „5“), wonach die Aufwendungen für die Büroräume aus den Betriebsausgaben auszuscheiden sind, ist auch die Investitionszuwachsprämie zu versagen."*

Die Art der Tätigkeit des Bw. bzw. dessen Betriebsgegenstand wird im Prüfungsbericht mit „Wirtschaftsberatung“ angegeben (S. 2 des Berichtes).

(3) Im Akt befindet sich überdies die Kopie eines zwischen dem Bw. (als „Produktmanager“) und der QA Trainings-, Zertifizierungs- und Begutachtungs GmbH abgeschlossenen Kooperationsvertrages. Darin heißt es auszugsweise:

*„§ 1 – Rechtsstellung des Produktmanagers, Verantwortungsgebiet:*

*(.....) Das Verantwortungsgebiet des Produktmanagers bezieht sich auf das Produkt „Umwelt“. Dies schließt ua. ein:*

*Sämtliche Konformitätsbewertungsaktivitäten, Akquisition Neukunden, Betreuung bestehender Kunden – Kundenbindung, Unterhaltung von Informationsbeziehungen zu den zuständigen öffentlichen Organen und Körperschaften, Marketing-, Zeit- und Geschäftsplanung, Persönliche Weiterbildung im Bereich, Durchführung von Schulungen auf dem Gebiet des Um-*

*weltmanagements, Mitarbeit in Normungsgremien auf nationaler und internationaler Ebene, Zusammenarbeit mit allen Prozess-, Branchen- und Produktverantwortlichen der QA, Teilnahme an QA-Veranstaltungen und Besprechungen.*

*(.....)*

#### *§ 4 – Pflichten des Produktmanagers:*

*1. Der Produktmanager ist verpflichtet, das Verantwortungsgebiet intensiv und sorgfältig zu bearbeiten, sich technisch auf dem neuesten Wissensstand zu halten, die Konkurrenz und deren Produkte im Verantwortungsgebiet zu beobachten und den Unternehmer hierüber informiert zu halten. Der Produktmanager ist auch verpflichtet, regen und guten Kontakt zu den Kunden und öffentlichen Organen im Verantwortungsgebiet zu halten und um die Erwerbung von Neukunden ständig bemüht zu sein.*

*(.....)*

*3. Der Produktmanager hat im Rahmen des Focusprogrammes der ÖQS dem Unternehmer unverzüglich von jeder Geschäftsvermittlung Nachricht zu geben. (.....)"*

(4) In den berufungsgegenständlichen Bescheiden setzte das Finanzamt die Abgaben unter Berücksichtigung der oben unter (2) angeführten Feststellungen der Prüferin fest.

(5) Die gegen die Einkommensteuerbescheide 2003 bis 2005, die Umsatzsteuerbescheide 2003 und 2004 sowie den Bescheid über die Festsetzung der Investitionszuwachsprämie 2004 erhobene Berufung wird im Wesentlichen wie folgt begründet:

ad Tz 2 – Dienstverhältnis mit dem Sohn:

Für das Beschäftigungsverhältnis gebe es Stundenaufzeichnungen und einen Dienstzettel. Die Arbeitsleistung sei fremdüblich und gehe über die familienhafte Beistandspflicht hinaus. Neben den im Prüfungsbericht angeführten Tätigkeiten habe der Sohn auch Tätigkeiten verrichtet, die seinem Ausbildungsstand als HTL-Schüler entsprechen würden und die einem fremden Praktikanten ebenfalls übertragen worden wären. Der Lehrplan der HTL sehe Pflichtpraktika für die Schüler vor.

ad Tz 4 – Ausgaben gemäß § 20 EStG:

H-Wirt: Herr K sei zwar als Berufskollege zu sehen, es gelte jedoch neue Auftragsmöglichkeiten für das Technische Büro des Bw. zu akquirieren. Im Jahr 2003 seien etwa € 847,90 vom Büro des Bw. an die Fa. P verrechnet worden. Weitere Möglichkeiten der Auftragsabwicklung seien immer wieder in Aussicht gestellt worden.

Eurotherme: Hierbei handle es sich um einen Betriebsausflug mit der Mitarbeiterin (Gattin), für die Kinder sei ein Privatanteil (50%) auszuscheiden.

Anastacia: Bei den Konzertkarten habe es sich um ein Weihnachtsgeschenk für die Mitarbeiterin gehandelt.

ad Tz 5 – Arbeitszimmer:

Der Bw. habe das von ihm betriebene Technische Büro gemeinsam mit seiner Gattin als qualifizierter Mitarbeiterin aufgebaut. Von Beginn an habe er sich auf die Prozessanalyse und Prozessoptimierung unter Berücksichtigung von Qualität, Umweltschutz und Sicherheit spezialisiert. Im Jahre 1998 kam - nach Ablegung entsprechender Prüfungen durch den Bw. – neben der ursprünglichen Haupttätigkeit der Beratung von Organisationen die Überprüfung bzw. Begutachtung von Organisationen hinzu. In weiterer Folge sei der Bw. als Kooperationspartner der damaligen nationalen Zertifizierungsorganisation ÖQS Zertifizierungs- und Begutachtungs GmbH für die Weiterentwicklung des Produktbereiches Umwelt zuständig geworden. Die Schwerpunkttätigkeiten des Technischen Büros würden somit auf drei Säulen basieren:

1. Übliche Tätigkeiten im Rahmen von Beratungstätigkeiten:

Akquisition, Angebotserstellung, Konzept- und Dokumenterstellung, Erstellen von Schulungsunterlagen, Umsetzungsarbeiten, Durchführung von Umweltprüfungen mit Berichterstellung, Interne Audits, allgemeine Vor- und Nachbereitungsaufgaben, Durchführung von Risikoanalysen.

2. Bei den Zertifizierungen bzw. Begutachtungen für die QA GmbH (vormals ÖQS) stelle sich neben den Tätigkeiten vor Ort bei den Organisationen folgender Aufgabenbereich im Technischen Büro dar:

Planung der Audits bzw. Begutachtungen, Erstellen von Audit- und Begutachtungsprogrammen, Erstellen von Berichten.

3. Tätigkeiten entsprechend der Kooperation mit der QA im Rahmen der Weiterentwicklung des Produktbereiches Umwelt:

Koordination des Angebotswesens, Medien und Öffentlichkeitsarbeit, Analysen und Planung, Erstellen von Aktivitätsberichten, Medienbeobachtung, Ansprechpartner für sowie Aufgabenverteilung an Umweltauditoren, Kommunikationsplattform, Auditorenpoolverwaltung und –rekrutierung, Zulassungsaktivitäten, Unterhaltung von

Informationsbeziehungen zu den öffentlichen Organen und Körperschaften, Kontaktpflege zu den Beratern.

Der Anteil zwischen den Beratungsdienstleistungen, Kooperationstätigkeiten und Zertifizierungsdienstleistungen sei naturgemäß schwankend. Natürlich werde ein Anteil der Tätigkeiten – wie bei Dienstleistern üblich – vor Ort erbracht. Auch Samstage und Sonntage seien als Arbeitstage zu berücksichtigen.

Für das Berufsbild „Inhaber eines Technischen Büros“ sei die Infrastruktur von Büroräumlichkeiten unbedingt erforderlich.

Entgegen der Darstellung im Prüfungsbericht des Finanzamtes würden die Erstellung der Auditberichte sowie weitere wesentliche Tätigkeiten in den Büroräumlichkeiten des Bw. erfolgen. Vor Ort würden die Daten für die Berichte erhoben werden. Ohne die Büroräume könnte der Bw. seine Berufstätigkeit nicht ausüben. Aus den LStR 2002 gehe hervor, dass sich der Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. im Arbeitszimmer befinde; in den dort aufgezählten Beispielen werde ua. ein Gutachter angeführt.

Der von der Abgabenbehörde erster Instanz für die Beurteilung angewandte Maßstab, die Arbeitstage von Montag bis Freitag zugrunde zu legen bzw. nur die Stundenaufzeichnungen der verrechenbaren Stunden und die Diätenaufstellungen heranzuziehen und daraus den Mittelpunkt der Tätigkeit zu bestimmen, sei nicht richtig.

ad Tz 6 – Investitionszuwachsprämie:

Im Hinblick auf die vorstehenden Ausführungen werde die (Wieder-)Gewährung der Investitionszuwachsprämie beantragt.

(6) In seiner anlässlich der Vorlage der Berufung an den UFS erstatteten Stellungnahme (welche auch der an den Bw. ergangenen Vorlageverständigung beigelegt war) führt das Finanzamt zunächst aus, dass die Konzertkarten als übliche Sachzuwendung an Dienstnehmer zu qualifizieren und der dafür aufgewendete Betrag sohin zum Abzug zuzulassen sei.

Hinsichtlich der Frage des Arbeitszimmers legt das Finanzamt ergänzend dar, dass der Bw. seine Beratungs-, Kooperations- und Zertifizierungstätigkeiten überwiegend im Außendienst verrichtet habe. Dies gehe aus den im Zuge der Prüfung vorgelegten monatlichen Leistungsscheinen für die Jahre 2004 und 2005 hervor: Demnach habe der Bw. im Jahr 2004 insgesamt 2.741,5 Stunden im Außendienst verbracht, im Jahr 2005 seien es 2.728,5 Stunden gewesen. Umgelegt auf einen 8-Stunden-Tag wären dies durchschnittlich 343 bzw. 341 Außendiensttage pro Jahr; bei einem 10-Stunden-Tag würden sich immer noch 274 bzw. 273 Außendiensttage ergeben. Die diesbezüglichen Berufungsausführungen (Eigendarstellung



„Leistungsbewertung 2005“) seien nicht nachvollziehbar. Auch eine (beigelegte) E-Mail des Bw. vom 15. Februar 2007, welche eine Terminvereinbarung des Finanzamtes mit dem Bw. betreffend Einsichtnahme in diverse Dateien zum Inhalt hatte, würde bestätigen, dass der Schwerpunkt der Tätigkeit des Bw. auf Grund seiner zahlreichen Abwesenheiten außerhalb des Arbeitszimmer liege (Anmerkung des Referenten: In dieser Mail teilte der Bw. der Abgabenbehörde mit, dass er am 16. Februar, weiters von 19. bis 22. Februar, von 26. Februar bis 2. März sowie von 5. bis 8. März 2007 jeweils aus beruflichen Gründen in Wien sei).

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

#### *1.) Ferialpraktikum des Sohnes:*

Verträge zwischen nahen Angehörigen werden – selbst bei zivilrechtlicher Gültigkeit – für den Bereich des Steuerrechtes 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).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (*Doralt/Renner*, EStG 8. Auflage, § 2 Tz 160).

Liegt eine schriftliche Vereinbarung nicht vor, so müssen zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit fixiert sein (zB VwGH vom 8. September 1992, 87/14/0186). Wird in einem Vertrag Art und Umfang der zu erbringenden Leistung in keiner Weise spezifiziert, so kann dieser Vertrag (steuerlich) nicht anerkannt werden (*Doralt/Renner*, aaO, § 2 Tz 164/1).

Ein Dienstvertrag hält einem Fremdvergleich dann nicht stand, wenn zB keine Vereinbarung über Dienstbeginn und –ende besteht (zB VwGH vom 22. Februar 2000, 99/14/0082).

Nach der zu Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen entwickelten Rechtsprechung ist es für die steuerliche Anerkennung erforderlich, dass die Leistungen über eine rechtlich bzw. sittlich gebotene familienhafte Beistandspflicht hinausgehen. Helfen Familienmitglieder im Betrieb eines Familienangehörigen mit, dann tun sie dies in der Regel in ihrer Freizeit und nicht aus rechtlicher Verpflichtung, sondern aus familiärer Solidarität. Entschließt sich der von seiner Familie unterstützte Abgabepflichtige dazu, seinen Angehörigen als Ausgleich für ihre Leistung etwas zukommen zu lassen, dann entspringt eine solche Zuwendung nicht einer

rechtlichen Verpflichtung, sondern Beweggründen wie Dankbarkeit, Anstand und dergleichen. Im Zweifel ist deshalb davon auszugehen, dass die Familiendienste der Erfüllung familiärer Beistands- und Mitwirkungspflichten gelten, und es wird familienhafte Mitarbeit oder Mitarbeit aus Gefälligkeit angenommen. Ein solches bloß familienhaftes Tätigwerden führt beim Leistenden einerseits zu keinen Betriebsausgaben oder Werbungskosten (Akt der Einkommensverwendung, der bei Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens unberücksichtigt bleiben muss) bzw. beim Leistungsempfänger andererseits nicht zu steuerlich relevanten Einnahmen. Der VwGH geht dabei davon aus, dass vom Regelfall typischer familienhafter Arbeit abweichende Gestaltungen nur dann bejaht werden können, wenn "schuldrechtlich exakt nachvollziehbare Leistungsbeziehungen" im Sinne der zuvor genannten Anforderungen vorliegen (vgl. VwGH vom 11. Mai 2005, 2001/13/0209).

Zwar bestehen für die zivilrechtliche Gültigkeit von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen 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 Beweis des Abschlusses und der tatsächlichen Durchführung des Vertrages** der mit dem nahen Angehörigen abgeschlossene Vertrag auch ohne Schriftform steuerlich anerkannt wird. Die Schriftlichkeit des Vertrages ist aber doch ein wesentliches Beweismittel (vgl. *Doralt/Renner*, aaO, § 2 Tz 160 f). Auch die Erfüllung vertraglicher Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (vgl. nochmals VwGH vom 11. Mai 2005, 2001/13/0209).

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 (so zB VwGH vom 7. Dezember 1988, 88/13/0009).

Bei Leistungen im Familienverband hat sohin eine besonders strenge Prüfung zu erfolgen. Typische Beispiele einer familienhaften Mitarbeit sind zB: Rasenbetreuung, PKW-Reinigung, Telefondienst, Bankerledigungen uä. (*Doralt/Renner*, aaO, § 2 Tz 167/4, mwN).

Angesichts obiger Rechtsausführungen erfüllt die vom Bw mit seinem mj. Sohn abgeschlossene Vereinbarung nach Ansicht des UFS nicht die eben dargelegten Kriterien eines steuerlich anzuerkennenden Vertrages zwischen einander Nahestehenden: Der Dienstvertrag mag zwar durch die Ausstellung eines Dienstzettels und Meldung an die Gebietskrankenkasse nach außen zum Ausdruck gekommen sein, ein eindeutiger, klarer und jeden Zweifel ausschließender Inhalt kommt dieser Vereinbarung jedoch nicht zu. Es liegt lediglich eine – allgemein gehaltene – Stundenaufzeichnung vor, wobei nicht erkennbar ist, von wem bzw.

wann (zeitnah oder im Nachhinein) diese erstellt wurde. Auch gehen daraus weder Dienstbeginn noch Dienstende hervor. Eine hinreichend deutliche Fixierung der wesentlichen Vertragsbestandteile – wie rechtlich gefordert (s. oben) – liegt somit im Berufungsfall nicht vor.

Darüber hinaus sind in der Stundenaufzeichnung Tätigkeiten enthalten, die wohl kaum den Anforderungen eines HTL-Pflichtpraktikums entsprechen, wie insbesondere zB Rasen mähen und Platten säubern, sondern vielmehr der typischen Mitarbeit im Familienverband zuzurechnen sind (s. wiederum oben). Ebenso wenig ist davon auszugehen, dass die genannten Tätigkeiten Inhalt einer mit einem Fremden begründeten Vereinbarung geworden wären. Dazu kommt, dass es einem Fremden wohl nicht gewährt worden wäre, im Rahmen eines Praktikums während der (bezahlten) Dienstzeit für den ECDL (= Europäischer Computerführerschein) zu lernen.

Schließlich kommt hinzu, dass wesentliches Charakteristikum eines Praktikums ist, dass der Praktikant in seiner Tätigkeit angeleitet wird, sohin „unter der Leitung des Arbeitgebers“ steht (VwGH vom 31. März 1987, 86/14/0163). Der Sohn des Bw. war vom 11. Juli bis zum 5. August 2005 – jeweils von Montag bis Freitag jeweils vier Stunden - im Betrieb des Bw. beschäftigt. Den vorgelegten Leistungsscheinen ist zu entnehmen, dass der Bw. im Juli 2005 jeweils von Montag bis Freitag Außendienst verrichtet hat und im Regelfall pro Tag 11 bzw. 12 Stunden lang unterwegs war (mit zwei Ausnahmen, nämlich dem 5. Juli bzw. dem 22. Juli mit vier bzw. acht Außendienststunden; ein Leistungsschein für den Monat August 2005 liegt im Akt nicht auf). Wenn der Bw. der oa. „Anleitungspflicht“ tatsächlich nachgekommen ist, so kann dies allenfalls außerhalb der gewöhnlichen Arbeitszeiten (also abends oder an den Wochenenden) passiert sein, was wiederum bei Anstellung eines Fremden keinesfalls so gehandhabt werden hätte können. Auch unter diesem Aspekt hält das Praktikum des Sohnes im Betrieb des Bw. einem Fremdvergleich nicht stand.

Aus den angeführten Gründen war den bezüglichen Aufwendungen die Abzugsfähigkeit zu verwehren.

## *2.) Repräsentationsaufwendungen:*

Strittig ist vor dem UFS die Abzugsfähigkeit von Ausgaben des Bw. für ein Essen mit einem Berufskollegen beim H-Wirt sowie für einen Besuch der Eurotherme mit Gattin und Kindern. Die Kosten für die Karten eines Anastacia-Konzertes wurden vom Finanzamt zwischenzeitig als Betriebsausgaben anerkannt (s. Beilage zur Vorlageverständigung Verf 46a) und sind daher nicht mehr Gegenstand des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften ua. nicht abgezogen werden:

-- die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (Z 1);

-- Aufwendungen für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (Z 2a);

-- Repräsentationsaufwendungen oder –ausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Pflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden (Z 3).

*a) Geschäftsessen beim H-Wirt mit einem Berufskollegen (Geschäftsführer der Fa. P) und dessen Mitarbeiterin (€ 234,--):*

Der Bw. bringt vor, die im Jahre 2004 im Zusammenhang mit dem angeführten Essen angefallenen Ausgaben hätten insbesondere dazu gedient, um neue Auftragsmöglichkeiten für sein Technisches Büro zu akquirieren. Er führt dazu ins Treffen, im Jahre 2003 einen Betrag von € 847,90 an die Fa. P verrechnet zu haben.

Wie bereits oben ausgeführt sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG Repräsentationsaufwendungen grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Nach der Judikatur sind unter Repräsentationsaufwendungen (oder Repräsentationsausgaben) alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften bewirkenden Einnahmen anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen, zu „repräsentieren“ (*Doralt/Kofler*, EStG 11. Auflage, § 20 Tz 83, mwN).

Inhaltlich beschränkt sich die Z 3 auf Bewirtungsspesen und diesen vergleichbaren Aufwendungen. Der VwGH versteht darunter alle Aufwendungen, die dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen und zu pflegen (*Doralt/Kofler*, aaO, § 20 Tz 84, und die dort angeführte Rechtsprechung). Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen zur Hälfte abgezogen werden (§ 20 Abs. 1 Z 3 dritter Satz).

Der Begriff der Werbung ist im Wesentlichen als Produkt- oder Leistungsinformation zu verstehen. Der Steuerpflichtige hat zumindest darzutun, dass er anlässlich der Bewirtung eine auf seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit bezogene Leistungsinformation geboten hat. Beispiele für zur Hälfte abzugsfähige Ausgaben sind etwa Bewirtungsspesen anlässlich einer

Projektvorstellung, bei Geschäftsbesprechungen im Betriebsraum sowie Geschäftsessen im Vorfeld eines konkret angestrebten Geschäftsabschlusses (*Doralt/Kofler*, aaO, § 20 Tz 92ff.).

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 2. August 2000, 94/13/0259, welches einen Rechtsanwalt betraf, ausgesprochen, es sei nicht erkennbar, dass Geschäftsessen als solche von vornherein bzw. dass Bewirtungen „zur Sicherstellung künftiger Mandatserteilungen“ der Werbung dienen würden. Weiters brachte er zum Ausdruck, dass Aufwendungen zur Kontaktpflege, somit letztlich zur Herstellung einer gewissen positiven Einstellung zum „Werbenden“, nur als werbeähnlicher und somit im Sinn des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG nicht abzugsfähiger Aufwand zu beurteilen sind.

Die in oa. Gesetzesstelle vorgesehene Ausnahme von dem grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben ist von dem der Partei obliegenden Nachweis zweier Voraussetzungen - Werbezweck und erhebliches Überwiegen der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung - abhängig. Eine bloße Glaubhaftmachung dieser Voraussetzungen reicht daher für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen (Ausgaben) nicht aus (vgl zB das VwGH-Erkenntnis vom 3. Mai 2000, 98/13/0198).

Diesen Nachweis hat der Bw. im vorliegenden Fall nicht erbracht: Dass er anlässlich der Bewirtung eine auf seine berufliche Tätigkeit bezogene Leistungsinformation geboten habe, wird von seiner Seite nicht behauptet. Ebenso wenig legt er dar, inwiefern die in Frage stehende Bewirtung einem konkreten Werbezweck oder einem konkret angestrebten Geschäftsabschluss für sein Technisches Büro gedient habe. Wenn der Bw. darauf verweist, im Jahr 2003 – sohin ca. ein Jahr *vor* dem strittigen Geschäftsessen – einen Betrag von € 847,-- an die Fa. P verrechnet zu haben, so bleibt unklar, in welchem Zusammenhang die beiden Ereignisse stehen sollen: Da der behauptete Geschäftsabschluss lange vor dem strittigen Geschäftsessen zustande kam, kann im Zuge des Essens im Oktober 2004 eine auf Abschluss dieses Geschäftes gerichtete Leistungsinformation bzw. Anbahnung nicht erfolgt sein. Dass – wie der Bw. ganz allgemein vorbringt - „*immer wieder weitere Möglichkeiten der Auftragsabwicklung in Aussicht gestellt*“ worden seien, reicht nicht aus, um vom Vorliegen konkreter Werbezwecke im oa. Sinne auszugehen. Die betreffenden Aufwendungen sind daher allenfalls als solche der Kontaktpflege zu qualifizieren, welche jedoch auf Grund der oa. Judikatur von einem Abzug ausgeschlossen sind.

*b) Besuch der Eurotherme gemeinsam mit der Familie (€ 214,--):*

Im Jahr 2003 besuchte der Bw. mit seiner Ehegattin und den beiden Kindern die Eurotherme. Er begehrt nun den Abzug der Hälfte der oa. Ausgaben, da es sich um einen Betriebsausflug mit seiner Mitarbeiterin (Gattin) gehandelt habe.

§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG (siehe oben) normiert ein Abzugsverbot für Aufwendungen, die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und/oder für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendet werden. Dazu gehören zB Ausgaben für Bekleidung, Ernährung, Wohnung, aber auch etwa für Unterhaltung und Urlaub (*Doralt/Kofler*, aaO, § 20 Tz 11, mwN).

Der Umstand, dass die Gattin des Bw. in dessen Betrieb angestellt ist (25 Stunden/Woche), vermag nichts daran zu ändern, dass der Besuch einer Freizeiteinrichtung gemeinsam mit der (gesamten) Familie der Privatsphäre zuzurechnen ist. Im Mittelpunkt stand dabei die (private) Freizeitgestaltung des Bw. und seiner Angehörigen, eine betriebliche Veranlassung ist nicht zu erkennen. Selbst wenn man auf Grund der Mitarbeit der Gattin im Betrieb des Bw. eine betriebliche Mitveranlassung unterstellen wollte, so würde diese dennoch gegenüber der privaten Veranlassung ganz klar in den Hintergrund treten. Nach Ansicht des UFS ist jedoch der bezügliche Aufwand ausschließlich der privaten Lebenssphäre des Bw. zuzuordnen.

In diesem Zusammenhang ist ergänzend darauf hinzuweisen, dass im Falle einer zum Steuerpflichtigen „fremden“ Arbeitskraft deren Kinder mit größter Wahrscheinlichkeit nicht am „Betriebsausflug“ teilgenommen hätten (bzw. diese nicht in die Therme mitgenommen worden wären).

### *3.) Arbeitszimmer:*

Gemäß § 20 Abs. 1 lit. d EStG dürfen Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden (Grundsatz). Lediglich dann, wenn ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet, sind die darauf entfallenden Aufwendungen einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig (Ausnahme vom vorangeführten Grundsatz).

Das entscheidende Kriterium für die Nichtabzugsfähigkeit der Aufwendungen besteht der zitierten Bestimmung zufolge allein darin, ob das Arbeitszimmer im Wohnungsverband liegt. Nicht die Notwendigkeit des Arbeitszimmers für die Berufsausübung entscheidet, sondern die Zugehörigkeit zum Wohnungsverband. Obwohl vereinzelt Bedenken gegen diese Bestimmung geäußert wurden, halten sowohl der VfGH als auch der BFH diese Regelung nicht für verfassungswidrig (s. *Doralt/Kofler*, aaO, § 20 Tz 104/1 und die dort angeführten Nachweise).

Es erübrigt sich daher auch, auf das (vom Finanzamt ohnehin nicht in Abrede gestellte) Vorbringen des Bw., „*die Infrastruktur von Büroräumlichkeiten sei für das Berufsbild des Bw. unbedingt erforderlich*“, näher einzugehen.

Ein Arbeitszimmer liegt dann „im Wohnungsverband“, wenn es einen Teil der Wohnung oder eines Eigenheimes darstellt und über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumen verfügt; dies selbst dann, wenn das Arbeitszimmer ohne Betreten des Wohnbereiches unmittelbar vom Eingang her erreicht werden kann (zB *Doralt/Kofler*, aaO, § 20 Tz 104/3, mwN).

Das in Rede stehende Arbeitszimmer ist unstrittig im Wohnungsverband gelegen (s. zB Tz 5 Punkt 1. des Prüfungsberichtes der Abgabenbehörde erster Instanz). Ebenso wenig steht in Streit, dass das Arbeitszimmer beruflich veranlasst ist und es (zumindest) überwiegend beruflich genutzt wird.

Streitgegenständlich ist allein die Frage, ob das Arbeitszimmer – wie von der gesetzlich normierten Ausnahme vom grundsätzlichen Abzugsverbot gefordert – „den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen“ darstellt.

Diese Beurteilung hat nach der Verkehrsauffassung und damit nach dem „typischen Berufsbild“ zu erfolgen. Der Umstand, dass der Steuerpflichtige über keinen anderen Arbeitsraum verfügt, weist das häusliche Arbeitszimmer noch nicht zwangsläufig als Mittelpunkt der Tätigkeit aus (s. wiederum *Doralt/Kofler*, aaO, § 20 Tz 104/4, und die dort zitierten Nachweise).

Maßgeblich ist die in der fraglichen Besteuerungsperiode ausgeübte Tätigkeit. Lässt sich der materielle Schwerpunkt nicht eindeutig festlegen, so ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (*Doralt/Kofler*, aaO, § 20 Tz 104/6).

Der Bw. betreibt ein Technisches Büro bzw. ein Ingenieurbüro (Tätigkeitsfeld: Kunststofftechnik). Er bezeichnet sich selbst als Konsulent (s. Fragebogen anlässlich der Betriebsöffnung), im Prüfungsbericht der Abgabenbehörde erster Instanz wird seine Tätigkeit – unwidersprochen – mit „Wirtschaftsberatung“ angegeben. Auf der Homepage des Fachverbandes der Ingenieurbüros (<http://www.ingenieurbueros.at>) wird die Tätigkeit wie folgt näher beschrieben:

*„Ingenieurbüros beraten, planen, berechnen, untersuchen und überwachen. Sie befassen sich ausschließlich mit der Beratung, der Erstellung von Plänen, Berechnungen, Gutachten und Studien, der Durchführung von Untersuchungen und Messungen, auch mit der Überwachung der Durchführung und Abnahme von Projekten, der Prüfung der projektgerechten Ausführung und der projektbezogenen Rechnungen, Vertretung des Auftraggebers vor Behörden sowie mit der Überprüfung und Überwachung von Anlagen und Einrichtungen. Sie sind vom Anfang bis zum Ende für ihren Auftraggeber da, von der Überprüfung der Angebote der Erzeugungsunternehmen bis zur Überwachung, Überprüfung und Abnahme bei der Herstellung eines*

*Werkes, von der Beratung über die Planung und Berechnung bis zur Fertigstellung einer Studie, Untersuchung oder Messung."*

Der Bw. ist – seiner eigenen, eingangs dargestellten Leistungsbeschreibung zufolge – im Wesentlichen als Umweltauditor, Qualitätsmanager, Umweltgutachter, Sicherheitsfachkraft und Referent tätig. Er führt ua. Schulungen von Auditoren bzw. Mitarbeitern der von ihm betreuten Unternehmen durch, macht Umwelt- und Qualitätsprüfungen, erstellt Umweltprogramme, führt interne Audits durch und leistet seinen Auftraggebern diverse Hilfestellungen in Umwelt- und Qualitätsmanagementangelegenheiten (zur ausführlichen bzw. genauen Beschreibung: siehe Sachverhaltsdarstellung, ganz oben). Er hat sich auf die Prozessanalyse und Prozessoptimierung unter Berücksichtigung von Qualität, Umweltschutz und Sicherheit spezialisiert. Neben der Beratung von verschiedenen Unternehmen und Organisationen erfolgt auch deren Überprüfung bzw. Begutachtung (s. Berufungsschrift S. 2 und 3).

Aus dem oa. Vertragsverhältnis des Bw. mit der QA GmbH geht hervor, dass ua. die Akquisition von Neukunden, die Betreuung bzw. Kontaktpflege zu bestehenden Kunden, die Mitarbeit in verschiedenen Gremien, die Durchführung von Schulungen etc. wesentlicher Bestandteil der Tätigkeit des Bw. sind.

Aus obigen Ausführungen, insbesondere aus der vorliegenden Tätigkeitsbeschreibung, ergibt sich, dass der Bw. einerseits häufig vor Ort (insbesondere bei den von ihm betreuten Auftraggebern) tätig ist (etwa zur Datenerhebung, Schulung von Mitarbeitern, Kundenbetreuung, Beratung und Hilfeleistung, Projektüberwachung und –begleitung uä.). Andererseits werden zweifelsohne verschiedene Tätigkeiten im „Innendienst“ verrichtet, wie zB das Erstellen von Berichten oder die Planung von Audits oder Begutachtungen). Der Bw. legt in seiner Berufungsschrift selbst dar, dass er im Rahmen seiner Einkunftsquelle wesentliche Tätigkeiten sowohl vor Ort als auch im Büro entfaltet.

Der „materielle Schwerpunkt“ der vom Bw. ausgeübten Tätigkeit lässt sich sohin nicht eindeutig festlegen, weshalb das Finanzamt nach ha. Ansicht zu Recht eine Beurteilung an Hand der überwiegenden zeitlichen Nutzung des Arbeitszimmers vorgenommen hat.

Der Bw. hat in den Streitjahren zwischen 46.600 und 49.100 betrieblich gefahrene Kilometer zurück gelegt. Das Finanzamt hat auf Grundlage der Unterlagen des Bw. („Leistungsscheine“) für das Jahr 2004 eine Außendienstzeit von 2.741 Stunden bzw. für 2005 eine solche von 2.728 Stunden errechnet. Unterstellt man einen durchschnittlichen 10-Stunden-(Arbeits)Tag, so entspricht dies 274 bzw. 273 Tagen im Jahr. Geht man von einer Arbeitszeit von 12 Stunden pro Außendiensttag aus, so ergeben sich immer noch 228 Außendiensttage pro Jahr.



Der Bw. bezeichnet diese Ermittlung des Finanzamtes in seiner Berufung als „*unvollständig und unrichtig*“, da nur die Arbeitstage von Montag bis Freitag bzw. nur die von ihm (seinen Auftraggebern tatsächlich) verrechneten Stunden sowie die Diätenaufstellungen herangezogen worden seien. Diesem Einwand vermag der UFS nicht zu folgen: Der Bw. übersieht offenbar, dass das Finanzamt nur die Außendienststunden, und nicht etwa (auch) die Bürostunden ermittelt hat. Wenn die vom Finanzamt vorgenommene Ermittlung der Außendienststunden unvollständig sein sollte, so würden sich bei Berücksichtigung allfälliger an den Wochenenden verrichteter Außendienste bzw. allfälliger nicht verrechneter oder in den Leistungsscheinen nicht enthaltener Außendienste – zu Lasten des Bw. – unzweifelhaft eine höhere Außendienstzeit ergeben. Wenn der Bw. vermeint, die Ermittlung des Finanzamtes sei unrichtig, so stellt er die Richtigkeit seiner eigenen Unterlagen (in concreto der Leistungsscheine) in Frage. Dass der Abgabenbehörde erster Instanz bei Summierung der Außendienststunden ein Rechenfehler unterlaufen wäre, wird nicht behauptet.

Aber auch die vom Bw. mit der Berufung vorgelegte „Leistungsbewertung 2005“ vermag nicht zu überzeugen: Zum Einen sind darin die Arbeitsstunden seiner Mitarbeiterin (Gattin) enthalten. Die von dieser verrichtete (Verwaltungs- und Schreib-)Arbeit vermag aber nichts über Kennzeichen und materiellen Schwerpunkt der (gesamten) Tätigkeit des Bw. als Umweltgutachter, Qualitätsmanager etc. auszusagen. Zum Anderen beruhen die in der „Leistungsbewertung 2005“ angesetzten Bürostunden größtenteils auf Schätzungen und werden vorwiegend als Vor- und Nachbereitungstätigkeiten zu den Audits und Schulungen beschrieben (allein daraus ergibt sich, dass diese wohl nicht den „Kern“ der Tätigkeit ausmachen). Unklar bleibt zudem, wieso bei Besprechungen sowohl für das Büro als auch den Außendienst jeweils 5 Stunden angesetzt werden, wenn doch nach den Angaben des Bw. die Besprechungen extern durchgeführt werden. Unklar bleibt letztlich, warum der vom Bw. in seiner Leistungsbewertung schätzungsweise (!) ermittelten Außendienstzeit von 1.434 Stunden für die Beurteilung der überwiegenden zeitlichen Nutzung des Arbeitszimmers größere Aussagekraft zukommen soll als jener, die vom Finanzamt an Hand von realen Zeiten (die zudem aus Unterlagen des Bw. stammen) vorgenommen wurde.

Letzten Endes ergibt auch die vom Bw. angestellte – nach Ansicht des UFS aus obigen Gründen jedoch unrichtige bzw. nicht nachvollziehbare – Gegenüberstellung der Bürostunden und der Außendienststunden („Leistungsbewertung 2005“), dass die Außendienstzeit überwiegt: Der Bw. kommt darin auf 1.434 Außendienststunden; diesen stehen 1.214 Bürostunden gegenüber (hingegen hat der Bw. lediglich 419 Bürostunden tatsächlich verrechnet). Sohin würde selbst nach der Rechnung des Bw. das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für weniger als die Hälfte seiner Tätigkeit benützt. Dass die Anwesenheit der Mitarbeiterin (Gattin) im Büro für die Beurteilung des Tätigkeitsschwerpunktes des Bw. nicht von Relevanz ist und

deren Bürostunden sohin bei Ermittlung des zeitlichen Überwiegens nicht berücksichtigt werden können, wurde bereits oben erwähnt.

Nach Auffassung des UFS kommt der „Stundenermittlung“ des Finanzamtes hinsichtlich der Frage der zeitlichen Nutzung des Arbeitszimmers weitaus größere Aussagekraft zu: Diese beruht schließlich auf realen Angaben des Bw. in seinen für Zwecke der Reisekostenermittlung selbst erstellten Leistungsscheinen. Demnach ergibt sich in den Streitjahren eine Außendienstzeit von jeweils rund 2.700 Stunden. Selbst wenn man nun den für den Bw. „günstigsten Fall“ unterstellen und davon ausgehen würde, dass er auch an sämtlichen Wochenenden (im Büro) gearbeitet hat (der Bw. moniert in der Berufung, dass die Wochenenden in der Rechnung des Finanzamtes unberücksichtigt geblieben seien) und sich sein durchschnittlicher Außendienstarbeitstag auf ca. 12 Stunden beläuft, stünden rund 225 Außendiensttagen lediglich 140 „Bürotage“ gegenüber. Tatsächlich werden es jedoch deutlich weniger „Bürostunden bzw. Bürotage“ sein, da einerseits auch Urlaubszeiten und andere „Abwesenheiten“ zu berücksichtigen sind und andererseits nicht davon auszugehen ist, dass der Bw. an sämtlichen (!) Wochenenden jeweils 12 Stunden pro Tag aus beruflichen Gründen im Büro verbracht hat.

In diesem Zusammenhang ist auf das einen Versicherungsvertreter betreffende Erkenntnis des VwGH vom 2. Juni 2004, 2003/13/0166, zu verweisen. Der do. Beschwerdeführer verbrachte etwa 1.700 Stunden im Jahr im Außendienst. Der Gerichtshof hatte daher in diesem Fall keine Bedenken gegen die Annahme der Abgabenbehörde, dass der Steuerpflichtige zeitlich überwiegend im Außendienst tätig gewesen sei.

Nichts Anderes hat für den vorliegenden Berufungsfall zu gelten: Der Bw. verbrachte rund 2.700 Stunden im Außendienst (somit wesentlich mehr als im angeführten Erkenntnisfall). Die vom Bw. im Rahmen des Berufungsverfahrens vorgelegte Rechnung („Leistungsbewertung 2005“) erscheint auf Grund der oa. Umstände nicht nur wenig plausibel, sondern ergibt – unter Außerachtlassung der für die Ermittlung des Tätigkeitsmittelpunktes unbeachtlichen Bürozeit der Mitarbeiterin – sogar ebenfalls ein zeitliches Überwiegen der Außendienstzeit.

Aus den vom Bw. erstellten Leistungsscheinen geht hervor, dass er seine Tätigkeit (ie. vorwiegend Beratung, Audits, Schulungen, aber auch die Abhaltung von Besprechungen) schwerpunktmäßig beim jeweiligen Auftraggeber verrichtet. Damit zeigt sich ein Berufsbild, für das die Tätigkeit vor Ort typisch ist. Da die „außerhäusliche“ Arbeit das oa. Ausmaß (von rund 2.700 Stunden pro Jahr) beansprucht, kann daher das Arbeitszimmer nicht Tätigkeitsmittelpunkt des Bw. sein (vgl. zB VwGH vom 28. November 2000, 99/14/0008; s. weiters auch das einen Ziviltechniker betreffende – abweisende - Erkenntnis des VwGH vom

24. Juni 1999, 97/15/0070; sowie die Berufungsentscheidung des UFS Wien vom 18. März 2005, RV/0308-W/03, einen Unternehmensberater betreffend).

Ein Abzug der Aufwendungen oder Ausgaben für die im Wohnungsverband des Bw. gelegenen Büroräume kommt daher nicht in Betracht.

#### *4.) Umsatzsteuer:*

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG gelten Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Aufwendungen oder Ausgaben iSd. § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG sind, nicht als für das Unternehmen ausgeführt.

Strittig ist vor dem UFS der auf das oa. Geschäftsessen sowie den Thermenbesuch mit der Familie entfallende Vorsteuerabzug. Oben unter Punkt 2.) wurde eingehend dargelegt, dass die bezüglichen Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 EStG ertragsteuerlich überwiegend nicht abzugsfähig sind. An obige Ausführungen anknüpfend sind auch die darauf entfallenden Vorsteuerbeträge auf Grund der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG von einem Abzug ausgeschlossen.

#### *5.) Investitionszuwachsprämie:*

Hinsichtlich der Versagung der Investitionszuwachsprämie für die Büroeinrichtung eines Arbeitszimmers kann auf obige unter 3.) getätigte Ausführungen verwiesen werden. Da die Aufwendungen für das (bzw. die) Arbeitszimmer beim Bw. ertragsteuerlich nicht abzugsfähig sind, kann hierfür eine Investitionszuwachsprämie nicht in Anspruch genommen werden.

#### *6.) Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer 2004:*

Wie bereits oben angeführt steht die Abzugsfähigkeit eines Betrages von € 115,- für freiwilligen Sozialaufwand (Konzertkarten für Mitarbeiterin) im Jahr 2004 vor dem UFS nicht mehr in Streit. Die vom Finanzamt im angefochtenen Bescheid angesetzten gewerblichen Einkünfte des Jahres 2004 iHv. € 86.646,29 sind daher um € 115,- zu vermindern, woraus sich nunmehr für die Abgabeberechnung eine Bemessungsgrundlage von € 86.531,29 ergibt (zur Berechnung der Einkommensteuer 2004 siehe beiliegendes Berechnungsblatt).

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (Einkommensteuer 2004)

Graz, am 12. Juni 2008