



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des P.W. und Mitgesellschafter, vertreten durch P WTH OEG, vom 15. Jänner 2002 gegen die Bescheide des Finanzamtes Ried im Innkreis vom 22. November 2001 betreffend Umsatzsteuer sowie einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte gemäß § 188 BAO für den Zeitraum 1997 bis 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Personengesellschaft, an der Herr P.W. zu 60 % und seine Ehegattin P.G. zu 40 % beteiligt sind. Es handelt sich dabei um eine Künstler- und Musikagentur GesbR.

Im Zuge einer die Jahre 1997 bis 1999 umfassenden Betriebsprüfung stellte der Prüfer u.a. Folgendes fest:

Tz. 23 des BP-Berichtes:

Aufwand Miete für Eigentumswohnung S

Aufwand	1997	1998	1999
	69.642,00 S	72.000,00 S	72.000,00 S

Durch die Betriebsprüfung erfolgt keine Anerkennung der Miete als Betriebsausgabe. Verwiesen wird auf die ausführliche Begründung im Schlussbesprechungsprogramm. Ergänzend wird auf den Abschnitt 19 der Einkommensteuerrichtlinien hingewiesen.

Aus den Prüfungsfeststellungen im Schlussbesprechungsprogramm ist folgendes zu entnehmen:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

1. Darstellung des Sachverhaltes:

Kaufvertrag vom 9. August 1996 über den Kauf einer Eigentumswohnung in S.

Käufer bzw. Eigentümer:

P.W. 50 %

P.G. 50 %

Diese Wohnung wird vermietet an:

P.W. und Mitgesellschafter

Gesellschafter:

P.W. 60 %

P.G. 40 %.

Dem Jahresabschluss 1997 der P.W. und Mitgesellschafter ist eine Überschussermittlung aus Vermietung und Verpachtung beigelegt. Bei dieser Überschussermittlung erfolgte keine Aufteilung des Einnahmenüberschusses auf die Vermieter bzw. Eigentümer. Die Übernahme dieses Überschusses in den entsprechenden Steuererklärungen wurde nicht vorgenommen.

Bei der Überschussrechnung für 1998 wurden die gesamten Einkünfte P.W. zugerechnet. Eine Aufteilung auf beide Eigentümer unterblieb in den entsprechenden Steuererklärungen. Durch die Veranlagungsabteilung wurde die eingereichte Überschussrechnung abgeändert. Gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 wurde eine Berufung eingebracht.

Für das Jahr 1999 wurde ebenfalls eine Überschussermittlung eingereicht. Eine Veranlagung wurde noch nicht durchgeführt.

2. Feststellungen der Betriebsprüfung:

Es liegt kein schriftlicher Mietvertrag vor. Ein Zahlungsfluss der Miete erfolgte nicht.

3. Folgerung der Betriebsprüfung:

Die Vermietung findet keine steuerliche Anerkennung. Der Aufwand "Büro S " wird nicht als Betriebsausgabe anerkannt. Bei P.W. und P.G. sind keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung anzusetzen.

Begründung:

Rechtsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen hinsichtlich Mietverträgen:

Das Naheverhältnis zwischen den Vertragsparteien rechtfertigt bei derartigen Verträgen eine genaue Prüfung, ob sie durch eine Leistungsbeziehung oder familienhaft bestimmt sind. Die Fremdüblichkeit ist aus Sicht beider Vertragsteile zu beurteilen. Zwar bedarf der Abschluss (zivilrechtlich) nicht der Schriftform, liegt jedoch kein schriftlicher Bestandsvertrag vor, so müssen die wesentlichen Vertragsbestandteile (zeitlicher Geltungsbereich, Mietzinshöhe, Wertsicherungsklauseln, Schicksal von Mieterinvestitionen, Instandhaltungspflichten, Tragung der Betriebskosten) mit genügender Deutlichkeit fixiert sein, wobei diesen Kriterien Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung zukommt.

Laut Betriebsprüfung ist die Fremdüblichkeit nicht gegeben. Es liegt kein schriftlicher Bestandsvertrag vor, in dem die wesentlichen Vertragspunkte geregelt werden. Es erfolgte kein Zahlungsfluss der Miete im Prüfungszeitraum.

Am 22. November 2001 erließ das Finanzamt den Ausführungen der Betriebsprüfung folgend die Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide (gem. § 188 BAO) für die Jahre 1997 bis 1999, wobei in den Jahren 1997 und 1998 die neue Sachentscheidung nach Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 4 BAO ergangen ist.

Der steuerliche Vertreter Herr W.K. ersuchte am 27. Dezember 2001, die Frist zur Einbringung eines Rechtsmittels gegen die Umsatz- und Feststellungsbescheide 1997 bis 1999 bis zum 15. Jänner 2002 zu verlängern. Zur Einbringung einer eventuellen Berufung müssten noch Besprechungen geführt und Unterlagen besorgt werden. Dies wäre in der zur Verfügung stehenden Zeit leider nicht möglich, da in dieser Zeit bei Herrn P.W. das größte Geschäftsaufkommen vorliege.

Mit Bescheid vom 4. Februar 2004 ersuchte das Finanzamt die Bw. um Mängelbehebung der Berufung. Frist zur Beantwortung des Schreibens sei der 4. März 2002, ansonsten gelte die Berufung als zurückgenommen.

Mit Eingabe vom 4. März 2002 ergänzte der steuerliche Vertreter die Berufung gegen die Steuerbescheide 1997 bis 1999. Anlässlich der Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1997 bis 1999 sei bei P.W. und P.G. die Eigentumswohnung aus den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gestrichen worden. Folglich handle es sich beim gegenständlichen Büro um Betriebsvermögen der GesbR. So habe man dieses Objekt auch im Zuge der Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung behandelt haben wollen. Die fast ausschließliche betriebliche Nutzung sei eindeutig gegeben und könne von der in diesem Büro tätigen Sekretärin und von Herrn P.W. nachgewiesen werden. Dies gehe auch aus der Anmerkung in der Niederschrift zum Schlussbesprechungsprogramm hervor, wo unter Punkt 2.3.1 von einem Filialbetrieb gesprochen werde. Im Zuge der Erhebungen durch das Finanzamt Z sei von Herrn P.W. eine 14-tägige Privatnutzung erklärt worden. Es sei daher ein Privatanteil von der AfA iHv. 3,84 % ($14 \times 100:365$) auszuscheiden. Weiters seien die für den

Kauf angefallenen Finanzierungskosten (Zinsen usw.) in den jeweiligen Jahren als Betriebsausgabe anzusetzen.

In der Stellungnahme zur Berufung vom 15. März 2002 führte der Betriebsprüfer aus, dass P.W. und P.G. Eigentümer einer Eigentumswohnung in S seien. Diese Eigentumswohnung habe P.W. an P.W. und Mitgesellschafter vermietet. Dieser Bestandsvertrag sei von der Betriebsprüfung nicht anerkannt worden, da Bestandsverträge zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft steuerlich nicht zu beachten seien. Bei überwiegender betrieblicher Nutzung der Eigentumswohnung wäre diese in das Betriebsvermögen der GesbR aufzunehmen. Diese überwiegende betriebliche Nutzung sei jedoch weder von Herrn P.W. noch vom Steuerberater im Betriebsprüfungsverfahren behauptet und eine Aufnahme ins Betriebsvermögen begehrt worden. Eine teilweise betriebliche Nutzung werde nicht in Abrede gestellt, für eine Aufnahme ins Betriebsvermögen sei jedoch eine überwiegend betriebliche Nutzung notwendig. Werden dieselben Gebäudeteile zeitlich abwechselnd teils betrieblich, teils privat genutzt, sei auf das Überwiegen abzustellen.

Mit Vorhalt vom 18. März 2002 übermittelte das Finanzamt die Stellungnahme der Betriebsprüfung dem steuerlichen Berater zur Gegenäußerung und ersuchte, Herr P.W. möge eine Aufstellung der Tage mit tatsächlicher betrieblicher Nutzung in den streitgegenständlichen Jahren zu übermitteln. Als Nachweis werde ein Fahrtenbuch benötigt. Entgegen den Ausführungen im Schreiben vom 4. März 2002 sei die Zeit der Nichtnutzung als nicht betrieblich veranlasst anzusehen. Nur die tatsächliche Nutzung für betriebliche Zwecke könne berücksichtigt werden. Weiters werde ersucht eine ziffernmäßige Darstellung der begehrten Betriebsausgaben bzw. Vorsteuern nach folgendem Muster vorzulegen: Art der Ausgabe – Gesamtbetrag netto – betrieblicher Anteil – anteilige Vorsteuern (getrennt jeweils nach Veranlagungsjahren). Der betriebliche Anteil möge lt. obigen Ausführungen berechnet werden.

Mit Schreiben vom 2. April 2004 übermittelte der steuerliche Vertreter eine Aufstellung über die Anwesenheitstage von Herrn P.W. bzw. seiner Sekretärin in S. Das Büro in S sei regelmäßig besetzt. Hinsichtlich der betrieblichen Nutzung werde angeführt, dass dazu eine Besetzung mit einer Arbeitskraft nicht erforderlich sei. Das Büro sei komplett ausgestattet. Es befinde sich darin eine komplette PC-Ausstattung, eine Telefonanlage, ein Telefax und die erforderliche Ausstattung mit Firmendrucksorten und Prospekten. Weiters befinde sich im Büro in S ein kompletter zweiter Aktensatz für die Bearbeitung der Vermittlungen im Salzburger und Tiroler Raum. Von einer überwiegend privaten Nutzung könne daher in diesem Fall sicher nicht gesprochen werden. Weiters werde derzeit an einer Vernetzung des Büros in S mit der EDV-Anlage in N gearbeitet. Die Privatnutzung gehe aus der Anzahl der privat dort verbrachten Tage hervor (zwischen 11 und 14 Tagen).

Dem Schreiben beigelegt wurde eine Aufstellung über die Anwesenheitstage von Herrn P.W. bzw. seiner Sekretärin im Büro in S. Hinsichtlich des in den Jahren 1997 bis 1999 entstandenen Aufwandes für das Büro in S wurde im Wesentlichen auf die vorgelegte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung verwiesen.

Der Betriebsprüfer ergänzte am 15. April 2002 seine Stellungnahme zur Berufung vom 15. März 2002. Im Betriebsprüfungsverfahren sei keine überwiegende betriebliche Nutzung der Eigentumswohnung und eine damit verbundene Aufnahme des Betriebsvermögens begehrt worden. Herr P.W. und der Steuerberater hätten erst nach Klärung aller steuerlichen Gesichtspunkte diese Frage gegebenenfalls im Rechtsmittelverfahren zu klären beabsichtigt. Nach Ansicht der Betriebsprüfung sei die überwiegende betriebliche Nutzung nachzuweisen. Verwiesen werde auf die Einkommensteuerrichtlinien und auf die darin zitierten Erkenntnisse des VwGH.

Das Finanzamt Z tätigte am 31. August 2000 eine Erhebung betreffend die Nutzung der gegenständlichen Wohnung in S mit folgendem Ergebnis der Nachschau:

- a) Auf Grund des Amtshilfeersuchens vom Finanzamt R fuhr das ED-Organ am 22. August 2000 zum gegenständlichen Objekt. Das Haus war abgesperrt, durch Klingeln mittels Hausglocke öffnete ein Handwerker die Haustüre. Die Wohnung der Ehegatten P. war versperrt.
- b) An der Hausmauer im Erdgeschoss ist oberhalb des Postkastens folgende Werbetafel angebracht:

P.W. , Musik und Künstleragentur GesmbH mit den Adressen XY.
- c) Beim Meldeamt S wurde erhoben, dass hier mit Wohnsitz P.W. , P.G. , P.S. und P.M. gemeldet sind.
- d) Am 23. August 2000 rief das ED-Organ unter der S. Telefonnummer an, das Gespräch wurde nach R weitergeschaltet. Herr P.W. teilte dem ED-Organ mit, dass er in der 35. Woche einen Tag nach S komme, da er geschäftlich im Raum Pinzgau unterwegs sei. Eine Terminvereinbarung für eine Besichtigung erfolgte am 28. August 2000 über die S. Telefonnummer mit Weiterschaltung.
- e) Am 31. August 2000 besichtigten das ED-Organ und Herr P.W. die gegenständliche Wohnung (Top 1).

Beschaffenheit der Wohnung:

Ein Vorraum, ein Schlafzimmer mit 6 Stockbetten, ein Wohn-Essraum (mit Kochnische), ein Raum mit Dusche und WC, Balkon. Die Wohnung ist für Wohnzwecke voll ausgestattet. Weiters befindet sich im Wohnraum ein dreiteiliges Ablageregal (ca. 0,80 x 2,00 m) für Fotomaterial zum Anbieten der diversen Musikgruppen und Künstler bei diversen Hotels,

Vereine usw., ein weiteres Regal für den Drucker und Faxgerät, sowie ein Regal für Telefon- und Briefpapier.

f) Über die tatsächliche gewerbliche Nutzung dieser Wohnung erklärt Herr P.W. Folgendes: Er fährt angeblich wöchentlich einmal die Geschäftstour Salzburg-Tirol und benutzt die Wohnung für die Nächtigung anlässlich dieser Geschäftsreisen (aus dem Kilometer-Buch in Ried aufliegend ersichtlich). Er hat bei diesen Geschäftsreisen den Laptop (Computer) immer dabei und schreibt auch Angebote und Verträge in S . Buchhaltungsunterlagen befinden sich in S nicht, nur reines Werbematerial. Die diversen Bürotätigkeiten werden im Wohnraum ausgeführt. Die gegenständliche Wohnung wird ca. 6 mal im Jahr für Schi- oder Wanderurlaube (je 2-3 Tage) von Herrn P.W. und seiner Ehegattin genutzt.

Die aufgenommene Niederschrift wurde sowohl vom ED-Organ als auch von Herrn P.W. unterschrieben.

Aus einer Aufstellung über die Nutzflächen geht hervor, dass die Wohnung Top 1 aus Vorraum (2,23 m²), Wohn-/Essraum (24,13 m²), Schlafzimmer (13,88 m²) sowie Dusche mit WC (3,84 m²), also im gesamten aus 44,08 m² besteht.

Mit Schreiben vom 3. Juni 2002 nahm die neu ins Berufungsverfahren eingetretene Wirtschaftstreuhand OEG P eine Ergänzung der Berufung gegen die Umsatzsteuer- und Feststellungsbescheide für die Jahre 1997 und 1999 vor. Auf Grund der Bestimmung des § 23 Abs. 2 EStG sei die geltend gemachte Miete für die Betriebswohnung dem Gewinnanteil zuzurechnen. Andererseits seien die angefallenen Aufwendungen für die Wohnung in Abzug zu bringen. Bezüglich Abschreibungen sowie Zinsen werde der Ansicht der Behörde über einen anteiligen Abzug als Betriebsausgabe (Nutzung) im Verhältnis der betrieblich genutzten Tage zu den gesamten Tagen eines Kalenderjahres zugestimmt. Der anteilige Betriebsausgabenabzug betrage laut beiliegender Berechnung rund 12-16 %. Bezüglich der verbrauchsabhängigen Kosten (Strom, Betriebskosten, Versicherung) werde beantragt, das Verhältnis der betrieblich genutzten Tage zu den gesamten Nutzungstagen eines Kalenderjahres heranzuziehen. Für die Tage der Leerstehung würden weder im betrieblichen noch im privaten Bereich entsprechenden Kosten anfallen. Die anteiligen Betriebsausgaben sowie die Vorsteuern würden somit rund 76-83 % betragen (vgl. beiliegende Berechnung). Die Abschreibung für die Büroeinrichtung sei ausschließlich beruflich veranlasst und möge in voller Höhe zum Abzug zugelassen werden. Eine detaillierte Aufstellung der angefallenen Kosten sowie die anteilige betriebliche Veranlassung könne der beiliegenden Berechnung entnommen werden.

Beigelegt wurde folgende Aufstellung hinsichtlich des Aufwandes für die Wohnung in S :

	1997	1998	1999
--	------	------	------

Anschaffungskosten:			
Wohnung 1. HJ 97	1.322.581,00		
AfA 2 %	26.452,00	26.452,00	26.452,00
Zinsen	32.923,00	23.130,00	22.707,00
AfA Büroeinrichtung:			
Einrichtung 1. HJ 97	62.870,00		
AfA 10 %	6.287,00	6.287,00	6.287,00
Einrichtung 2. HJ 97	8.500,00		
AfA 10 %	425,00	850,00	850,00
Summe AfA Einrichtung	6.712,00	7.137,00	7.137,00
Betriebskosten	0,00	20.031,00	15.200,00
Versicherung	0,00	950,00	971,00
Sonstiger Aufwand	9.641,00	1.445,00	1.832,00
Summe	9.641,00	22.426,00	18.003,00
Nutzungsverhältnis:			
Tage betrieblich	55	42	58
Tage privat	11	13	14
Tage Nutzung	66	55	72
Tage Jahr	365	365	365
Anteil betrieblich: Jahr	15,07 %	11,51 %	15,89 %
Anteil betrieblich: Nutzung	83,33 %	76,36 %	80,56 %

Wohnung betrieblich			
anteilige Kosten (bezogen auf Gesamtjahr)			
Nutzungseinlage AfA	3.986,00	3.045,00	4.203,00
anteilige Zinsen	4.961,00	2.662,00	3.608,00
Büroeinrichtung			
AfA (100 % betrieblich)	6.712,00	7.137,00	7.137,00
Betriebskosten			
anteilige Kosten	8.034,00	17.124,00	14.503,00
(bezogen auf Nutzung)			
Summe	23.693,00	29.968,00	29.451,00
Anteil			
P.W. (60 %)	14.216,00	17.981,00	17.671,00
P.G. (40 %)	9.477,00	11.987,00	11.780,00

Der Betriebsprüfer tätigte am 11. Juni 2002 folgende Stellungnahme. Die Berechnungen des Steuerberaters über die Abschreibung und Zinsen würden den Ausführungen der Betriebsprüfung in der Stellungnahme zur Berufung entsprechen. Die Berechnung der verbrauchsabhängigen Kosten in der Ergänzung der Berufung würden nach Ansicht der Betriebsprüfung im Einkommensteuergesetz bzw. in den Einkommensteuerrichtlinien keine Deckung finden.

Der unabhängige Finanzsenat richtete am 14. Oktober 2004 folgenden Vorhalt an die Bw.:

1. Bitte listen Sie die in den Jahren 1997 bis 1999 erworbene Büroeinrichtung auf und legen Sie die Rechnungen in Kopie vor.
2. Welche Einrichtungsgegenstände befinden sich im Wohn-Essraum?
3. Legen Sie das Fahrtenbuch von Herrn P.W. für die Jahre 1997 bis 1999 vor. Welche Vermittlungsabschlüsse wurden aus dem Raum Salzburg-Tirol getätigt?
4. Welche betrieblichen Tätigkeiten übt Herr P.W. in der Wohnung aus?
5. Legen Sie das Fahrtenbuch der Angestellten für die Jahre 1997 bis 1999 vor. Bitte führen Sie den Namen, Adresse und Telefonnummer der Angestellten an.

Die Diäten und Kilometergelder an die Angestellte wurden bar ausbezahlt. Gibt es zeitnahe Belege? Wenn ja, legen Sie diese bitte vor.

Wie ist die Entlohnung erfolgt? Legen Sie bitte den zu Grunde liegenden Vertrag und eventuelle Arbeitsaufzeichnungen der Angestellten vor.

6. Legen Sie den Kaufvertrag über die erworbene Wohnung in Kopie vor.

7. Legen Sie einen Plan der erworbenen Wohnung in Kopie mit eingezeichneter m²-Anzahl der Einzelräume vor und zeichnen Sie den Teil des Raumes ein, der ausschließlich betrieblich genutzt wird.

8. Ist es richtig, dass seit 15. Juli 1999 Herr P.W. mit seiner Ehegattin und den beiden Töchtern in S im gemeinsamen Haushalt gemeldet sind?

Mit Schreiben vom 2. November 2004 führte Herr P.W. Folgendes aus:

1. 1997 – Kika – Wohnungseinrichtung – Belege, siehe Beilage.

1997 – Hadlich – diverse Anschlüsse – Belege, siehe Beilage.

2. Einrichtungsgegenstände im Wohn-Essraum:

Ess- und Sitzecke (wird auch als Besprechungs- und Schreibtisch verwendet)

Tisch für Fax und Drucker – wird betrieblich genutzt

Zweimal Regal für Büromaterial (Kuvert, Briefpapier, Bank-Fotomaterial, Telefon, Toner, Briefmarken, Briefwaage, etc.) – wird betrieblich genutzt.

Zweimal Anrichte für Gläser und Geschirr

Es sind fast wöchentlich auch Musiker und Veranstalter in meinem Büro anwesend – immer dann, wenn mein Auto vor dem Büro steht.

Einrichtungsgegenstände im Schlafzimmer:

Ein kleiner Rollschrank für diverse Büroutensilien

3. Fahrtenbuch 1997 bis 1999 (siehe Beilage – wird im Original zugesendet – bitte um Rücksendung!). Eine Liste der Hotels in Salzburg und Tirol liegen bei, eine Liste mit Telefonnummern ist programmtechnisch nicht möglich, da müsste ich meinen Programmierer damit beauftragen, dies zu ermöglichen.

4. Für die Kundenakquisition ist es erforderlich, dass ich als Vermittlungsagentur vor Ort anwesend bin. Hoteliers von Salzburg und Tirol legen sehr großen Wert auf Vertragspartner in unmittelbarer Nähe. Das S. Büro ist auch "online" mit dem Server in N verbunden.

5. Es wurde kein Fahrtenbuch geführt, da die Angestellte nur einmal monatlich nach S fahren musste und diese Fahrt einmal monatlich in bar verrechnet wurde.

Angestellte: ER

Die Entlohnung erfolgt über die Lohnverrechnung, welche von meinem Steuerberater P aus R sowie Steuerbüro K abgewickelt wird. Es gibt keinen zu Grunde liegenden Vertrag und keine Arbeitsaufzeichnungen.

Tätigkeit in S von Frau R. ist bzw. war:

Vermittlungstätigkeit, Post und Fax holen etc.

6. Kaufvertrag – Wohnung (siehe Beilage)

7. Vorgelegt wird eine selbst gefertigte Skizze – siehe Beilage

8. Es ist richtig, dass ich, meine Ehegattin und die Töchter seit 15. Juli 1999 in S gemeldet sind, jedoch als Zweitwohnsitz.

Dem Schreiben vom 2. November 2004 beigelegt wurde ein Konvolut von Unterlagen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob der vom steuerlichen Vertreter im Schreiben vom 3. Juni 2002 beantragte Aufwand für die Wohnung in S in den Berufungsjahren 1997 bis 1999 steuerlich absetzbar ist (Ansicht der Bw.) oder nicht (Ansicht des Finanzamtes).

§ 4 Abs. 4 EStG 1988 besagt, dass Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben sind, die durch den Betrieb veranlasst sind. Nicht abzugsfähig sind jedoch gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet jedoch 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.

Im Wohnungsverband liegt ein Arbeitszimmer dann, wenn es mit den privat genutzten Räumlichkeiten über einen gemeinsamen Wohnungseingang verfügt. Eine weitere Wohnung des Steuerpflichtigen, die ein Wohnbedürfnis befriedigt, stellt grundsätzlich einen weiteren Wohnungsverband dar (Hofstätter/Reichel, ESt-Kommentar, § 20, Rz. 104/2). Herr P.W. und seine Ehegattin haben die Eigentumswohnung in S mit Kaufvertrag vom 7. August 1996 erworben. Seit 15. Juli 1999 sind Herr P.W., seine Ehegattin und die beiden Töchter in S als Zweitwohnsitz gemeldet. Die Ehegatten P. benutzen die Eigentumswohnung in S mehrmals pro Jahr für ein paar Tage privat, um dort den Urlaub zu verbringen. Die Wohnung besteht aus einem Vorraum, einem Wohn-/Essraum, einem Schlafzimmer und einer Dusche mit WC. Diese dient daher eindeutig der Befriedigung des Wohnbedürfnisses und stellt neben dem Hauptwohnsitz in R einen weiteren Wohnsitz bzw. Wohnungsverband der Ehegatten P. dar.

Liegt ein häusliches Arbeitszimmer im Wohnungsverband, dann sind die auf das Arbeitszimmer entfallende Miete bzw. die Absetzung für Abnutzung und die anteilmäßigen Betriebskosten sowie Einrichtungsgegenstände wie z.B. Bücherregale oder der Schreibtisch, nicht abzugsfähig, ausgenommen das Arbeitszimmer stellt den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen dar (§ 20 Abs.1 Z 2 lit.d EStG 1988).

Herr P.W. und seine Ehegattin üben eine Vertretertätigkeit im Künstler- und Musikagenturbereich aus. In typisierender Betrachtungsweise bestimmt bei einer Vertretertätigkeit die außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübte Tätigkeitskomponente das Berufsbild entscheidend. Die Komponente der Tätigkeit, die auf das Arbeitszimmer entfällt, ist bei Beurteilung des Berufsbildes eines Vertreters typischerweise nicht wesentlich.

Laut Angaben des Herrn P.W. hat dieser die Eigentumswohnung in S nur fallweise beruflich genutzt. Zeitlich weitaus umfangreicher war die Fahrtätigkeit von Herrn P.W. , wie auch dem Fahrtenbuch zu entnehmen ist.

Bei Betrachtung des gegenständlichen Arbeitszimmers handelt es sich um das eines Vertreters in der Musikbranche, die Vertretertätigkeit wird im Wesentlichen außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt, sodass die Aufwendungen für das Arbeitszimmer nach § 20 Abs.1 Z.2 lit.d EStG 1988 generell nicht abzugsfähig sind.

Eine weitere Voraussetzung für die Anerkennung von Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer ist, dass der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird (VwGH vom 24.4.2002, 98/13/0193). Laut Angaben des steuerlichen Vertreters wurde die Wohnung in S im Winter zum Schifahren und im Sommer zum Wandern privat genutzt. Der als Arbeitszimmer geltend gemachte Wohn-Essraum ist der einzige Wohn- Essraum der Eigentumswohnung und wurde daher auch privat genutzt. Es fehlt daher für die steuerliche Anerkennung der Kosten für das "Arbeitszimmer" die ausschließliche oder nahezu ausschließliche betriebliche Nutzung. Eine Abgrenzung zwischen privater und betrieblicher Veranlassung kann nur einheitlich für jeden Raum getroffen werden. Bei dem Wohn-Essraum handelt es sich eindeutig um einen der Privatsphäre der Bw. zuzuordnenden Raum.

Folglich sind sämtliche Aufwendungen und Ausgaben, die mit dem häuslichen Arbeitszimmer in Zusammenhang stehen, steuerlich nicht abzugsfähig. Die vom steuerlichen Vertreter im Schreiben vom 3. Juni 2002 geltend gemachten Aufwendungen (AfA 2 %, Zinsen, AfA 10 % Büroeinrichtung, Betriebskosten, Versicherung, sonstiger Aufwand) sind daher nicht abzugsfähig iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988.

Bei der AfA für die Einrichtungsgegenstände handelt es sich um Einrichtungsgegenstände des Wohn-Essraumes sowie des Schlafzimmers, nämlich um eine Ess- und Sitzecke, einen

Tisch für Fax und Drucker, zwei Regale, zwei Anrichten für Gläser und Geschirr sowie einen kleinen Rollschrank, wie sie zur Ausstattung einer jeden privaten Wohnung dienen können. Da es sich um als Einrichtungsgegenstände anzusehende Möbel handelt, sind diese ebenfalls vom Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 umfasst.

Die Eigentumswohnung wurde fallweise von einer Büroangestellten aufgesucht, wobei dieser Umstand in Zweifel zu ziehen ist, da die Besuche nicht nachgewiesen oder durch sonstige Aufzeichnungen glaubhaft gemacht wurden und auch der Zweck der Besuche nicht nachvollziehbar ist.

Das häusliche Arbeitszimmer wurde laut Angaben von Herrn P.W. auch für Besprechungen genutzt, wobei diese Angaben ebenfalls durch keinerlei Aufzeichnungen (Anführung von Besprechungsterminen und Kundennamen) bestätigt wurden.

Da die Infrastruktur des häuslichen Arbeitszimmers, genauer gesagt des Wohn-Essraumes, funktionell dem privaten Wohnungsbereich zuzuordnen ist, liegt jedenfalls hinsichtlich sämtlicher Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer ein nicht aufteilbarer Mischaufwand vor.

Der Vollständigkeit halber wird erwähnt, dass Aufwendungen für die eigene Unterkunft (Wohnung) des Steuerpflichtigen dann zu Betriebsausgaben führen können, wenn die Aufwendungen eindeutig und ausschließlich betrieblich veranlasst sind. Dies bedeutet, dass die eigene Wohnung des Steuerpflichtigen ausschließlich oder zumindest fast ausschließlich als Unterkunft auf betrieblich veranlassten Reisen verwendet werden muss. Dass dies hier nicht der Fall ist, liegt unbestrittenermaßen fest, da Herr P.W. die Eigentumswohnung auch privat mit seiner Familie für Urlaubszwecke verwendet hat.

Auf Grund des Abzugsverbotes des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 sind sämtliche im Schreiben vom 3. Juni 2002 geltend gemachte Aufwendungen (Ausgaben) für das gegenständliche häusliche Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht anzuerkennen.

Entgegen den Äußerungen des steuerlichen Vertreters im Schreiben vom 3. Juni 2002 ist die geltend gemachte Miete für die Wohnung in S dem Gewinnanteil nicht zuzurechnen, da das Mietverhältnis nicht fremdüblich gestaltet wurde. Auf die Ausführungen im Schlussbesprechungsprogramm des Betriebsprüfers vom 21. Juni 2001 wird verwiesen.

Insgesamt war der Berufung daher der Erfolg zu versagen.

Linz, am 20. Jänner 2005