



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch J.H., vom 18. März 2003 und vom 30. September 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 3. März 2003 betreffend Einkommensteuer 2001 und vom 26. September 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Einkommensteuer 2001:

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte im Jahr 2001 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit i.H.v. S 202.490,--. Daneben wies er in der Einkommensteuererklärung einen Verlust aus Gewerbebetrieb i.H.v. S 20.963,64 aus der Tätigkeit als Versicherungsagent aus. Die Gewerbeberechtigung "Geschäftsvermittlung in der Form der Vermittlung von Bausparverträgen zwischen befugten Gewerbetreibenden und Privatpersonen, die derartige Leistungen in Anspruch nehmen wollen, beschränkt auf die Namhaftmachung und Zusammenführung der Vertragspartner, unter Ausschluss jeder an einen Befähigungs nachweis gebundenen Tätigkeit" wurde am 2. April 1998, die Gewerbeberechtigung "Versicherungsagenten" wurde am 9. April 1998 erworben. Die Verlegung des gewerblichen Betriebsstandortes an die derzeitige Wohnadresse des Bw. erfolgte mit Rechtswirksamkeit vom 27. Jänner 2000.

Das Finanzamt ermittelte im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer 2001 nach Korrektur diverser Ausgabenpositionen einen Gewinn aus Gewerbebetrieb i.H.v. S 7.841,--. Als Begründung führte es aus:

"Die Betriebskosten für das Büro wurden entsprechend dem Anteil an der Gesamtfläche mit 15 % anerkannt. Da bei Familienangehörigen ein strenger Maßstab anzusetzen ist, konnten die Provisionszahlungen an die Eltern und die Lebensgefährtin, mangels konkretem belegmäßigen Nachweis, nicht anerkannt werden.

Die Kilometergelder wurden entsprechend dem vorgelegten Fahrtenbuch korrigiert."

Dagegen erhob der Bw. Berufung mit folgender Begründung:

Das Finanzamt habe als Betriebskosten nur 15 % der Gesamtkosten anerkannt, obwohl 19,4 % (S 9.116,--) von dessen Lebensgefährtin in Rechnung gestellt und vom Bw. an sie überwiesen worden seien. Sollten diese Betriebskosten zu hoch sein, wäre der Ertrag dort zu versteuern, wo er vereinnahmt wurde.

Das Finanzamt ersuchte den Bw. daraufhin um Ergänzung folgender Punkte:

Laut vorgelegtem Mietvertrag sei die Adresse des Mietobjektes identisch mit der Wohnadresse des Bw. Es werde daher ersucht, den Mietvertrag für die Privatwohnung vorzulegen und anzugeben, unter welchem Rechtstitel diese benutzt werde.

Mit Schreiben vom 17. September 2003 gab der Bw. bekannt, dass er als Lebensgefährtin der Vermieterin mit dieser die privaten Räumlichkeiten bewohne.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. September 2003 änderte das Finanzamt den Bescheid dahingehend ab, dass der Gewinn aus Gewerbebetrieb mit S 29.289,00 anzusetzen sei und begründete dies wie folgt:

Mit Verordnung BGBl. II Nr. 95/2000 sei der Durchschnittssatz für Betriebsausgaben für Handelsvertreter, bzw. für Versicherungsvertreter oder Bausparkassenvertreter, deren Tätigkeitsfeld dem eines Handelsvertreters entspricht, mit 12 % der Umsätze festgelegt worden. Damit seien auch die Ausgaben für im Wohnungsverband gelegene Räume „abpauschaliert“. Da das Arbeitszimmer des Bw. im Wohnungsverband liege, seien die Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht neben den pauschalierten Aufwendungen abzugsfähig. Der Gewinn erhöhe sich daher um S 21.448,--.

Einkommensteuer 2002:

Anlässlich der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 erklärte der Bw. neben den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. € 974,33.

Das Finanzamt legte dem Einkommensteuerbescheid 2002 vom 26. September 2003 einen Gewinn aus Gewerbebetrieb von € 2.597,42 zu Grunde und verwies hinsichtlich der Abweichung von der Erklärung auf die Begründung des Vorjahresbescheides.

Mit Schreiben vom 30. September 2003 erhab der Bw. „Berufung gegen die Bescheide über **Einkommensteuer 2001** vom 23. 09. 2003 und **Einkommensteuer 2002** vom 26. 9. 2003“ mit folgender Begründung:

Das Finanzamt habe ein angemietetes Versicherungsbüro als Arbeitszimmer im Wohnungsverband betrachtet, ohne die tatsächlichen Verhältnisse zu würdigen. Im Arbeitszimmer seien nebenberufliche Mitarbeiter tätig und es finde regelmäßig (täglich!) Parteienverkehr statt. Laut Einkommensteuerrichtlinien seien Kanzleiräumlichkeiten, die regelmäßig im Rahmen einer Beschäftigung von familienfremden Personen (Sekretärin) und/oder im Rahmen eines Parteienverkehrs (Vortragsraum, Verkaufsbüro) genutzt werden, nicht als Arbeitszimmer im Wohnungsverband anzusehen. Ein solcher Raum liege beim Bw. vor. Für die Entwicklung seines Unternehmens sei es von großer Bedeutung, dass ein Kundenbüro zur Verfügung stehe, welches zu den vom Bw. angegebenen Bürozeiten besetzt sei und dem Parteienverkehr offen stehe.

Zur Verdeutlichung gab der Bw. bekannt:

- Der Bw. beschäftige auch Subvertreter und Tippgeber. Dies sei den Abrechnungen zu entnehmen. Diesen Personen ständen die Büroräume zur Verfügung
- Umsatzentwicklung (in ATS)

1998	1999	2000	2001
84.475,00	222.412,00	277.043,00	249.828,00

- Ständen dem Bw. die Räume im Haus der Lebensgefährtin nicht zur Verfügung, wäre er gezwungen gewesen, ein Kundenbüro anzumieten.
- Die Lebensgefährtin des Bw. hätte die gegenständlichen Räumlichkeiten ansonsten anderwärts vermietet.
- Der Bw. sei bemüht, das Geschäft – im Hinblick auf eine neue Existenz – weiter auszubauen. Er beabsichtige, eine fixe Kraft im Büro zu beschäftigen. Derzeit würden diese Erledigungen von seinen Eltern ohne adäquate Bezahlung wahrgenommen.
- Das Versicherungsbüro befindet sich im Erdgeschoß des Gebäudes und sei als solches gekennzeichnet. Es bestehe keinerlei Verbindung zu den Privaträumen des ersten Stocks.

Würde der Bw. den Gewerbebetrieb hauptberuflich betreiben, wäre die Frage eines Versicherungsbüros völlig klar zu beantworten, da in diesem Fall der Parteienverkehr ganztags möglich wäre. Wegen seiner nebenberuflichen Tätigkeit könne der Parteienverkehr jedoch nur in den Abendstunden stattfinden. Trotzdem sei die Ausnahmebestimmung des

Arbeitszimmererlasses anzuwenden, zumal nicht gelegentliche, sondern **regelmäßige** Besprechungen im Büro stattfänden.

Der gesamte Sachverhalt sei anlässlich einer Vorsprache des Bw. und seines steuerlichen Vertreters beim Finanzamt abgeklärt worden. Weiters habe er die Bitte geäußert, seine Aussagen durch einen Außenbeamten überprüfen zu lassen, worauf das Finanzamt offenbar verzichtet habe. Dementsprechend wurde auch die Veranlagung 2001 durchgeführt. Allerdings vermeinte das Finanzamt, die Betriebskosten seien nicht in Höhe von 19 %, sondern lediglich in Höhe von 15 % angemessen. Aufgrund seiner Berufung gegen die Betriebskostenkürzung habe das Finanzamt die Beurteilung hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Betriebskosten für das Versicherungsbüro geändert. Der Bw. stehe für eine Besichtigung des Büros jederzeit zur Verfügung, außerdem könnten jederzeit die nebenberuflichen Mitarbeiter, sowie Kunden als Zeugen genannt werden.

Das Finanzamt legte die Berufung bzw. den Vorlageantrag der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Zur Klärung des Sachverhaltes wurde das Finanzamt mit Schreiben vom 10. Mai 2004 ersucht, eine Besichtigung des Arbeitszimmers durchzuführen und folgende ergänzende Fragen an den Bw. zu richten:

"1) Arbeitszimmer im Wohnungsverband gegeben?"

Laut Berufungsschrift vom 30.9.2003 besteht keinerlei Verbindung zu den Privaträumen. Frage: Ist tatsächlich rein baulich eine Verbindung zwischen diesen Gebäudeteilen nicht gegeben oder ist die Zugangstür zu einer allenfalls vorhandenen Treppe lediglich versperrt? In diesem Zusammenhang wird auch um Vorlage eines Bauplans (zur Lage des Arbeitszimmers im Wohnverband) und – wenn möglich - von Fotos ersucht.

Frage: Ist das Objekt in F. ein Einfamilienhaus?

*Frage: Ist das Arbeitszimmer (Versicherungsbüro) von der Wohnung aus begehbar?
Frage: Ist ein eigenes "Kunden-WC" vorhanden?*

Weitere Fragen:

Wann erfolgte der in der Berufung angeführte Umbau des Hauses und welche baulichen Änderungen wurden durchgeführt?

Welche Maßnahmen wurden im Rahmen dieses Umbaus konkret getroffen, um die Privatwohnung im ersten Stock und das Untergeschoß getrennt zu nutzen?

Welche Räume sind im Untergeschoß vorhanden und wie werden sie jeweils genutzt?

Wie ist das Arbeitszimmer ausgestattet (bitte um Beschreibung der vorhandenen Einrichtungsgegenstände)?

2) Falls die Erhebungen ergeben, dass ein "im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer" vorliegt, bitte um Prüfung der Frage des Mittelpunktes der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Bw.:

Bei einem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer hängt die Möglichkeit der steuerlichen Berücksichtigung der damit zusammenhängenden Aufwendungen oder Ausgaben davon ab, ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen

Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Mittelpunkt der Tätigkeit einkunftsquellenbezogen (VwGH vom 27.5.1999, 98/15/0100) und nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen, wobei im Zweifel darauf abzustellen ist, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (VwGH vom 28.11.2000, 99/14/0008; vom 19.12.2000, 99/14/0283; vom 8.5.2003, 2000/15/0176). Im Fall eines Versicherungsangestellten im Außendienst äußerte sich der Gerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28.11.2000, 99/14/0008, dahingehend, dass bereits angesichts der Art dieser Tätigkeit der zeitlichen Komponente eine maßgebende Bedeutung zur Beurteilung des Tätigkeitsmittelpunktes zukommt. Daran ändert auch nichts, wenn der Steuerpflichtige das Arbeitszimmer benötigt, um Arbeitsunterlagen aufzubewahren, gelegentliche Kundenberatungen durchzuführen und periodisch anfallende Verwaltungstätigkeiten zu erledigen (VwGH 19.12.2000, 99/14/0283).

Auch wenn daher das typische Berufsbild eines Versicherungsvertreters die Vermutung nahe legt, dass das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der betrieblichen und beruflichen Tätigkeit darstellt, entbindet dieser Umstand die Abgabenbehörde nicht davon, den Tätigkeitsschwerpunkt im konkreten Einzelfall insbesondere dann festzustellen, wenn - wie im vorliegenden Berufungsfall - der Abgabepflichtige konkret einwendet, dass er in diesem Büro nicht nur gelegentlich, sondern regelmäßig Besprechungen mit Kunden durchgeführt habe. Es stellen sich somit folgende Fragen:

- a) *Welche Besprechungen haben im Berufungszeitraum 2001 und 2002 konkret (Datum, Dauer, Zweck der Besprechung, teilnehmende Personen) stattgefunden?*
- b) *In Ergänzung zu Punkt 1. wird um detaillierte Angaben über Art und Umfang der über Besprechungen hinausgehenden Nutzung des Büros durch den Bw. selbst bzw. die von ihm angeführten Subvertreter und Tippgeber ersucht.*
- c) *Wie viele Stunden verbringt der Bw. durchschnittlich pro Woche im Arbeitszimmer?*
- d) *Zeitliches Ausmaß der Vertretertätigkeit im Außendienst (z.B. Kundenberatung, Kundenbetreuung etc.) bzw. im Innendienst (Vorbereitung für Gespräche, Aufbewahrung bzw. Ablage von Vertragskopien etc.)?*

3) Mietvertrag

In welcher Form erfolgte die Bezahlung des Mietzinses. Um Vorlage eines belegmäßigen Nachweises des Geldflusses wird gebeten."

Über die am 27. Juli 2004 im Beisein des Bw. stattgefundene Besichtigung der Räumlichkeiten wurde eine Niederschrift mit folgendem Inhalt aufgenommen, welche der Bw. unterfertigte:

" 1) Das Büro ist über den gemeinsamen Eingang im Erdgeschoss des Einfamilienhauses erreichbar. Eine bauliche Trennung liegt insofern vor, da der Eingang zum Kundenraum links vor dem Windfang liegt und der Stiegenaufgang zum Wohnbereich im Erdgeschoss hinter dem Windfang beginnt. Das Arbeitszimmer ist durch das gemeinsame Vorhaus (Windfang) begehbar.

Ein eigenes "Kunden-WC" ist vorhanden.

Mit dem Ausbau wurde im Jahr 1998 begonnen und Anfang 1999 fertiggestellt.

An baulichen Änderungen wurden durchgeführt: Ursprünglich war das jetzige Arbeitszimmer als Wohnung zur Vermietung geplant, darum wurde auch ein Bad mit kompletten Sanitäreinrichtungen (Badewanne, Waschbecken) eingerichtet. Mauern wurden keine versetzt, elektrische Leitungen wurden neu verlegt. Zur Trennung der Privatwohnung und des Arbeitszimmers wurde der Windfang (siehe Skizze) errichtet.

Ausstattung des Arbeitszimmers:

Kundenbereich: Eckcouch, Couchtisch, Vitrine auf der der Kopierer abgestellt ist, Küchenblock, Büroschrank.

Büro: 1 Computertisch, 1 Schreibtisch, Wandverbau mit Büromöbel, Faxgerät, EDV-Anlage.

2) Aufzeichnung über im Arbeitszimmer stattgefundene Besprechungen sind nicht vorhanden. Tagsüber wird hauptsächlich Kundenverkehr abgewickelt, am Abend wird das Arbeitszimmer für Schreibarbeiten genutzt. Laut Bw. werden durchschnittlich 20 Std. für Kundenverkehr im Arbeitszimmer und 20 Stunden für Büroarbeiten, wobei hier auch die Zeit der unentgeltlichen Mitarbeit der Lebensgefährtin mitgerechnet ist, wöchentlich verbracht. Der Bw. ist bei der B im Schichtdienst tätig. Von Sonntag bis Dienstag war dienstfrei.

Der Kundenbereich wird auch von den Subvertretern und Tippgeber zu Kundenbesprechungen verwiesen.

Hinsichtlich des zeitlichen Ausmaßes des Außendienstes wird auf das vorgelegte Fahrtenbuch verwiesen.

3) Die Bezahlung des Mietzinsens erfolgt mittels Banküberweisung (Überweisungsbelege 2001 und 2002 liegen beim Steuerberater, aktueller Überweisungsbeleg liegt bei)."

Der Niederschrift wurden Planskizzen und Fotos der Büroräumlichkeiten samt Beschreibung beigeschlossen.

Mit Schreiben vom 3. Dezember 2004 übermittelte der Referent dem Bw. bzw. dessen steuerlichen Vertreter die der ergänzenden Erhebung durch das FA zu Grunde liegenden Fragen zur Wahrung des Parteiengehörs und Abgabe einer allfälligen Stellungnahme.

Mit Schreiben vom 9. Dezember 2004 nahm der steuerliche Vertreter hierzu wie folgt Stellung:

Das Wohnhaus der Lebensgefährtin des Bw. könnte auf Grund der Wohnfläche von zwei Familien bewohnt werden. Ursprünglich wäre geplant gewesen, einen Teil des Wohnhauses als Kleinwohnung zu vermieten. Anstatt dessen hat der Bw. diesen Teil von seiner Lebensgefährtin als Büro gemietet. Der Bw. betonte, dass das Büro intensiv genutzt werde und verwies darauf, dass der Umsatz seiner Agentur im Jahr 2004 ca. 40.000,00 € betragen werde, was eine Steigerung um 100% gegenüber dem Jahr 2001 bedeute. Außerdem habe der Bw. nunmehr auch den Gewerbeschein eines Versicherungsmaklers erworben.

Weiters gab er bekannt, dass

- das Büro von der Wohnung aus nicht begehbar sei.
- ein Kunden-WC vorhanden sei,
- der Umbau des Hauses im Jahr 1998 erfolgt sei.
- ein Windfang errichtet worden sei, um einen gemeinsamen Eingang für das Mietobjekt und die privaten Räume zu erhalten. Von dort führe die dunkle Tür in das Büro, die helle Tür in den Wohnbereich. Ohne Windfang wären die beiden Eingänge schon von außen her separat gelegen.
- hinsichtlich der Ausstattung der Büroräume auf die der Stellungnahme beigeschlossenen Fotos verwiesen werde.

Zur Zusatzfrage betreffend Telefonanschluss wurde ausgeführt, dass die Festnetznummer nur im Büro bestehe. Zusätzlich gäbe es ein Handy für die Agentur. Privat verwenden der Bw. und dessen Lebensgefährtin jeweils ein Wertkartenhandy. Dies sei so eingerichtet worden, weil die Privatsphäre nie von den Versicherungskunden respektiert worden sei.

Die Beantwortung des zweiten Fragenblocks werde nur insoweit beantwortet, als die Beamten des FA nicht gründlich genug vorgegangen seien. Unrichtig sei die Behauptung in der Niederschrift, dass über im Arbeitszimmer stattgefundene Besprechungen keine Aufzeichnungen vorliegen. Richtig sei vielmehr, dass auf dem Schreibtisch des Bw. ein Kalender stehe, auf dem jederzeit die Kundetermine eingesehen werden könnten. Es sei auch ersichtlich, ob der Termin auswärts oder im Büro vereinbart gewesen sei. Die Beamten des FA hätten allerdings nach allfälligen Protokollen und Aktenvermerken über die Büronutzung mit Kunden gefragt. Solche seien, wenn überhaupt, nur sehr selten vorhanden, da es nicht üblich sei, Gespräche mit Kunden zu protokollieren.

Bei Heranziehung eines Zeitraumes von vier Wochen habe der Bw. fünfzehn im Kalender vermerkte Besprechungstermine (zwecks Vertragsabschluss bzw. -änderung) gezählt. Nicht als Termine gezählt werden hierbei Kundenvorsprachen zur Abholung von Kennzeichen oder Kfz-Papieren. Es könnte jederzeit eine Liste von Personen vorgelegt werden, die zur Besprechung im Büro waren. Diese könnten auch als Zeugen genannt werden. Zur Zeit verbringe der Bw. mindestens 70% seiner Zeit die neben seinem Hauptberuf verbleibe, im Büro. Seit er über dieses Büro verfüge, werde es immer häufiger, dass die Kunden zu ihm kämen und die Versicherungsgeschäfte im Büro abgewickelt würden. Insbesondere im Bereich der Kfz An- und Abmeldung herrsche reger Betrieb.

Weiters wurde eine Planskizze der Räumlichkeiten sowie Fotos der einzelnen Räume samt Beschreibung beigeschlossen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 20 Abs.1 Z 2 lit. d EstG 1988 idF BGBl. I Nr. 106/1999 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung 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 abzugänglich.

Der Bw. weist im Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2001 bzw. in der Berufung gegen Einkommensteuer 2002 darauf hin, dass das Büro im Untergeschoß des Einfamilienhauses seiner Lebensgefährtin nicht im Wohnungsverband gelegen sei, da darin nebenberufliche Mitarbeiter tätig seien und auch regelmäßig (täglich) Parteienverkehr statt finde. Es falle daher nicht unter die Definition eines im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers.

"**Im Wohnungsverband**" liegt ein Arbeitszimmer dann, wenn es mit den privat genutzten Räumen über einen gemeinsamen Hauseingang verfügt, bei einem Einfamilienhaus ist der gemeinsame Hauseingang kennzeichnend (Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band I, Rz. 104/2 zu § 20).

Nach der Verwaltungspraxis (LStR 2002, Rz 326), die sich mit der Lehrmeinung von Hofstätter / Reichel (Die Einkommensteuer - Kommentar, Tz 6.1 zu § 20) deckt, liegt ein Zimmer im Wohnungsverband, wenn es nach der Verkehrsauffassung einen Teil des Einfamilienhauses darstellt. Dieser Standpunkt kann sich auch auf die höchstgerichtliche Judikatur (VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176) stützen. Nach ihr liegt ein Arbeitszimmer dann im Wohnungsverband, wenn das Zimmer an sich nach der Verkehrsauffassung einen Teil der Wohnung oder etwa des Einfamilienhauses darstellt, wofür jedenfalls spricht, wenn es von der Wohnung aus begehbar ist.

Den im Rahmen der durchgeführten Erhebungen vorgelegten Planunterlagen, Planskizzen und Beschreibungen ist eindeutig zu entnehmen, dass sich der einzige Eingang des Hauses im Untergeschoß befindet. Durch diesen gelangt man in einen Vorraum (vom Bw. als "Windfang" bezeichnet). Von dort führt lt. eigenen Angaben des Bw. die dunkle Tür in den Bürobereich, die helle Tür in den Wohnbereich.

Es ist also klargestellt, dass das Arbeitszimmer mit den privat genutzten Räumen über einen gemeinsamen Hauseingang verfügt. Somit ist unter Anwendung der o.a. Grundsätze die Abzugsfähigkeit der auf diesen Raum entfallenden Ausgaben oder Aufwendungen nach der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 zu beurteilen.

Zur Behauptung des Bw., die gegenständlichen Arbeitsräume fallen nicht unter die Definition eines im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers, sei auf das Erkenntnis des VwGH vom 2. Juni 2004, 2003/13/0166, und die dort zitierte Judikatur verwiesen, wonach die - zumindest nahezu – ausschließlich berufliche Nutzung die Voraussetzung bildet, um überhaupt von einem Arbeitszimmer im steuerlichen Sinn sprechen zu können. Im zitierten Beschwerdefall wurde behauptet, dass der Büraum "faktisch wie eine Kanzlei ausgestattet" sei, sich darin auch eine Bürohilfe aufgehalten habe, die Räumlichkeiten immer wieder im Rahmen von Parteienverkehr genutzt würden und es sich dadurch von vornherein um ein ausschließlich beruflich genutztes Zimmer handle.

Auch ein im Berufungszeitraum an der Haustüre angebrachtes Hinweisschild betreffend Versicherungsvertretung samt Geschäftszeiten (nunmehr Hinweis auf das "Versicherungsmaklerbüro") würde angesichts des festgestellten Sachverhalts nichts an der o.a. Beurteilung ändern. Das Hinweisschild stellt zwar ein Indiz dafür dar, dass das Büro für die Kundenbesprechungen tatsächlich genutzt und benötigt wird; der Bw. hat es jedoch trotz

gezielter Fragenstellung unterlassen, klare Aussagen betreffend den Umfang der Nutzung des Büros zu treffen.

Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre (Hofstätter / Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, Tz 6.1 zu § 20; Doralt, Einkommensteuergesetz - Kommentar, Tz 104/6 zu § 20), Rechtsprechung (VwGH 28.10.1997, 93/14/0088, 17.5.2000, 98/15/0050) und Verwaltungspraxis (LStR 2002, Rz 329a) stellt z.B bei einem Lehrer ein häusliches Arbeitszimmer mangels Notwendigkeit bzw. wegen der den Schwerpunkt der Tätigkeit bildenden Wissensvermittlung an der Schule (VwGH 26.5.1999, 98/13/0138) nicht den Tätigkeitsmittelpunkt dar.

Der wesentliche Auffassungsunterschied zwischen dem Bw. einerseits und dem Finanzamt andererseits liegt in der Frage, wo der Bw. als Versicherungsagent den Mittelpunkt seiner Tätigkeit hatte. Das Finanzamt gelangte zum Ergebnis, dass der Tätigkeit als Versicherungsagent in typischer Weise eine Außendiensttätigkeit zu Grunde liegt. Der Bw. hingegen brachte vor, überwiegend im Innendienst tätig gewesen zu sein.

In rechtlicher Hinsicht schließt sich der UFS der Lehrmeinung von Hofstätter / Reichl (Die Einkommensteuer - Kommentar, Tz 6.1 zu § 20) an. Danach erlaubt die in den ErIRV zum StruktAnpG 1996 erwähnte "typisierende Betrachtungsweise" jedenfalls nicht die Normierung einer unwiderleglichen Vermutung für die private Veranlassung von Bürokosten.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass eine typisierende Betrachtung die Existenz eines Tätigkeits-Typus voraussetzt. Unter diesem Gesichtspunkt erscheint beispielsweise die typisierende Betrachtung der nicht selbständig ausgeübten Tätigkeit eines Lehrers zulässig. Denn der Lehrer ist arbeitsvertraglich oder dienstrechtl. zur Erbringung bestimmter Leistungen, nämlich zu Vermittlung von Wissen und Können sowie zur Aufsichtsausübung an der Schule verpflichtet. Ihm ist es idR lediglich freigestellt, wo er die vorbereitenden oder nachbearbeitenden Tätigkeiten verrichtet. Er hat freilich in aller Regel die Möglichkeit, diese Arbeiten in der Schule zu verrichten. Im Hinblick darauf besteht für einen Lehrer gar keine Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers (VwGH 17.5.2000, 98/15/0050). Gleches gilt nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bei einem Richter, Versicherungsdirektor, Universitätsprofessor (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz - Kommentar, Tz 104/8 zu § 20 EStG 1988).

Obwohl das Berufsbild eines Versicherungsagenten die Vermutung nahe legt, dass das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der betrieblichen und beruflichen Tätigkeit darstellt, ist der Tätigkeitschwerpunkt im konkreten Einzelfall festzustellen.

In diesem Sinne judizierte auch der Verwaltungsgerichtshof im Falle eines Versicherungsberaters (VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176) und der UFS im Falle eines Versicherungsvertreters (UFSI 10.10.2003, RV/0011-I/03).

Aus diesem Grund wurde der Bw. zunächst im Rahmen der ergänzenden Erhebungen durch das FA sowie schließlich zur Wahrung des Parteiengehörs durch Übermittlung der den Erhebungen des FA zu Grunde gelegenen Fragen des UFS unter Hinweis auf die o.a. Judikatur des VwGH ersucht, entsprechende Fragen zum Ausmaß der Nutzung des Büros bzw. zum zeitlichen Ausmaß des Außendienstes zu beantworten (siehe die Fragen zu Punkt 2 lit. a bis d des Vorhaltes).

Anlässlich der Besichtigung der Räumlichkeiten durch das FA gab der Bw. zur Frage, welche Besprechungen im Berufungszeitraum 2001 und 2002 konkret (Datum, Dauer, Zweck der Besprechung, teilnehmende Personen) stattgefunden hätten, bekannt, dass Aufzeichnungen über im Arbeitszimmer stattgefundene Besprechungen nicht vorhanden sind.

Demgegenüber gab hierzu der steuerliche Vertreter in der Stellungnahme vom 9. Dezember 2004 an, die Vertreter des FA hätten diesbezüglich nach Protokollen und Aktenvermerken gefragt und deshalb sei geantwortet worden, es seien keine Aufzeichnungen vorhanden. Richtig sei vielmehr, dass auf dem Schreibtisch des Bw. ein Kalender stehe, auf dem jederzeit die Kundetermine eingesehen werden könnten. Es sei auch ersichtlich, ob der Termin auswärts oder im Büro vereinbart gewesen sei.

Angesichts der gezielten Fragestellung nach Datum, Dauer, Zweck der Besprechung, und teilnehmenden Personen erscheint es nicht nachvollziehbar, wieso die Fragen des FA lediglich auf allfällige Protokolle und Aktenvermerke gerichtet gewesen sein sollten. Naheliegend wäre die Beantwortung der Fragen an Hand des nunmehr vom steuerlichen Vertreter erwähnten Kalenders des Bw. gewesen.

Nicht nachvollziehbar sind auch die Angaben des Bw. bzw. dessen steuerlichen Vertreters zur Frage des Tätigkeitsschwerpunktes (Außen- bzw. Innendienst). Der Bw. gab dem FA gegenüber an, es habe im Arbeitszimmer wöchentlich 20 Stunden Kundenverkehr und 20 Stunden Bürotätigkeit (inclusive Mitarbeit der Lebensgefährtin) stattgefunden.

Der Bw. hätte also trotz voller Dienstzeitverpflichtung von 40 Stunden im Rahmen seiner nicht selbständigen Tätigkeit zusätzlich rund 40 Stunden pro Woche im Arbeitszimmer verbracht und außerdem Außendienst versehen.

In der Stellungnahme des steuerlichen Vertreters ist von 15 im Kalender vermerkten Besprechungsterminen in einem Zeitraum von vier Wochen die Rede.

Bei wöchentlich rund 4 Terminen hätte somit der Bw. pro Kundenbesprechung fünf Stunden aufgewendet. Dass diese Angaben jeder Lebenserfahrung widersprechen, braucht nicht erwähnt zu werden.

Unter Berücksichtigung der Aussage des Bw., dass wöchentlich nur rund vier Kundetermine (mit einer angenommenen realistischen Dauer von durchschnittlich etwa einer Stunde) im Arbeitszimmer statt gefunden haben sowie der von ihm angegebenen steigenden

Umsatzentwicklung, ist die Annahme naheliegend und entspricht der Lebenserfahrung, dass sich der Bw. im Berufungszeitraum (und im Jahr 2004 offenbar verstärkt) bemüht hat, durch Kundenbesuche Neuabschlüsse zu lukrieren bzw. Geschäftsfelder zu erweitern. Die vom Bw. dargestellte Umsatzentwicklung zeigt klar, dass den wöchentlich rund vier Kundenterminen (inclusive der behaupteten 20 Stunden Bürotätigkeit, welche allerdings teilweise durch die Lebensgefährtin wahrgenommen worden sei) ein wesentlich größeres Engagement im Außendienst gegenüber gestanden sein muss.

Der Bw. hatte ausreichend Gelegenheit den UFS davon zu überzeugen, dass im konkreten Fall das Arbeitszimmer den Mittelpunkt seiner betrieblichen Tätigkeit im Berufungszeitraum dargestellt hat. Mangels konkreter Beantwortung der an den Bw. gerichteten Fragen waren die zur Verfügung stehenden Beweise zu würdigen.

In diesem Zusammenhang ist 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 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, 2517–2520/76). 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, hat die Beurteilung aufgrund der für die Abgabenbehörde zugänglichen Fakten zu erfolgen.

Der UFS sieht es somit als erwiesen an, dass der Bw. seine nebenberufliche Tätigkeit als Versicherungsagent in überwiegendem Ausmaß im Außendienst ausgeübt hat und eine überwiegende zeitliche Nutzung des Arbeitszimmers für die Tätigkeit als Versicherungsagent nicht vorliegt.

Die für das Arbeitszimmer geltend gemachten Aufwendungen fallen somit unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988.

Damit ist auch nicht mehr entscheidend, ob die Räumlichkeiten im eigenen Haus genutzt oder – wie im Berufungsfall – von der Lebensgefährtin gemietet wurden. Gleiches gilt für die Frage eines eigenen Telefonanschlusses im Arbeitszimmer.

Hinsichtlich der in der Gewinnerermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 vom Bw. beantragten und vom FA zur Anwendung gebrachten Pauschalierung für Handelsvertreter iHv. 12% der Umsätze sowie hinsichtlich der übrigen Ausgabenkürzungen wurde seitens des Bw. kein

Einwand erhoben und schließt sich der UFS der diesbezüglichen Bescheidbegründung bzw.
Begründung der Berufungsvorentscheidung des FA an.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 29. Dezember 2004