



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, W, vertreten durch Stb, vom 17. Februar 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 19. Jänner 2005 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2001 bis 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) war in den streitgegenständlichen Jahren als Inseratenvermittler tätig.

Im Gefolge einer die Jahre 2000 bis 2002 betreffenden Außenprüfung wurden nachstehende berufungsgegenständliche Feststellungen getroffen:

Tz 12 Sachverhalt

Der Steuerpflichtige ist Inseratenvermittler und übt seine Tätigkeit überwiegend im Außendienst aus. Im Jahr 2000 wurde ein altes Forsthaus gekauft und dieses generalsaniert. Das Vorzimmer und ein Zimmer wurden als Büroraum genutzt und damit alle verbundenen Kosten steuerlich geltend gemacht.

Im Zuge einer vorher angekündigten Betriebsbesichtigung wurde dies auch glaubhaft gemacht.

Nachdem im Verlauf der Prüfung immer mehr Verdachtsmomente auftraten, die gegen ein Büro sprachen, wurde eine nicht angekündigte Besichtigung durchgeführt.

Bei dieser wurde der Verdacht bestätigt, dass es sich eindeutig nicht um ein Arbeitszimmer handelt (Doppelbett, Kleiderkasten, Fernseher...).

Lediglich auf einem Hifi-Rack wurden das Faxgerät und der Drucker gesichtet, der Laptop stand auf einem kleinen runden Kaffeehaustisch in einer Ecke des Zimmers.

Bei dem im Zuge der Betriebsbesichtigung zusätzlich beantragten Vorzimmer (Kundeneingang) handelt es sich, so wie beim Arbeitszimmer, eindeutig um einen privat genutzten Raum.

Zur Beweissicherung wurden von den betroffenen Räumlichkeiten, aus verschiedenen Perspektiven, Fotos angefertigt.

Feststellungen

Mängel der Buchführung

Die Ordnungsmäßigkeit der Aufzeichnungen der Einnahmen konnte nicht lückenlos überprüft werden, da

die gesamten Belege (sowohl Einnahmen als auch Ausgaben) für das Jahr 2000 nicht vorgelegt werden konnten

die Einnahmen teilweise nach vereinnahmten, dann wieder nach vereinbarten Entgelten versteuert wurden

die Honorarnoten nicht vollständig vorgelegt wurden

Aus diesem Grund wurden die Provisionsverrechnungskonten des Abgabepflichtigen beim offensichtlich im Prüfungszeitraum einzigen Leistungsempfänger (Lifestyle) im Zuge einer Erhebung eingesehen. Dadurch konnten die Provisionseinnahmen des Abgabepflichtigen zum Zeitpunkt der Provisionsgutschrift exakt ermittelt werden

Umsatzsteuer

Tz 13 Umsätze

| | ATS | € |
|-------------------|--------------|------------|
| | 2001 | 2002 |
| Umsätze lt. Erkl. | 2,438.332,50 | 127.532,41 |
| Umsätze lt. BP | 2,766.495,67 | 173.958,58 |

| | | |
|-----------|------------|-----------|
| Differenz | 328.163,17 | 46.426,17 |
|-----------|------------|-----------|

Außerdem wurden im Zuge der Betriebsprüfung einzelne Konten (Seminare, Büromaterial, Vorsteuer...) abverlangt. Diese wurden erst aufgebucht und teilweise nachgereicht.

Diese Aufstellungen waren jedoch betraglich nicht ident mit den Beträgen der Jahreserklärung, aber sehr wohl mit den vorgelegten Belegen.

Tz 14 Vorsteuer

Die Vorsteuern werden im Zusammenhang mit den nicht anerkannten Ausgaben (siehe auch Tz 18 bis Tz 28) wie folgt ausgeschieden.

Da, wie schon bei der Tz 13 erwähnt, kein Vorsteuerkonto(journal) vorgelegt wurde, konnten die ausgeschiedenen Vorsteuerbeträge nicht exakt (bzw. zum Teil nur im Schätzungswege) ermittelt werden.

| | ATS | | | € |
|----------------|------------|------------|----------|-----------|
| | 2001 | Vorsteuer | 2002 | Vorsteuer |
| Instandhaltung | 437.873,77 | 87.574,75 | 6.275,00 | 1.255,00 |
| Heizkosten | 11.749,24 | 2.349,85 | 2.087,76 | 417,55 |
| Büromaterial | 31.314,95 | 6.262,99 | 2.396,16 | 479,23 |
| Seminare | 54.686,13 | 10.937,23 | 7.363,52 | 1.472,70 |
| Werbung | 26.148,97 | 5.229,79 | 2.670,39 | 534,08 |
| Telefon | 17.926,46 | 3.585,29 | 2.177,19 | 435,44 |
| Summe | | 115.939,90 | | 4.594,00 |

| | ATS | € |
|-----------|------------|----------|
| | 2001 | 2002 |
| Lt. Erkl. | 133.212,66 | 9.738,51 |
| Kürzung | 115.939,90 | 4.594,00 |
| Lt. BP | 17.272,76 | 5.144,51 |

Einkommensteuer

Tz 18 AfA für Betriebs- und Geschäftsgebäude

| | ATS | € |
|-----------|-----------|----------|
| | 2001 | 2002 |
| Lt. Erkl. | 15.265,00 | 1.109,35 |
| Lt. BP | - | - |
| Differenz | 15.265,00 | 1.109,35 |

Tz 19 AfA für Betriebs- und Geschäftsausstattung

| | ATS | € |
|-----------|-----------|----------|
| | 2001 | 2002 |
| Lt. Erkl. | 28.268,00 | 3.206,00 |
| Lt. BP | 9.064,00 | 1.047,00 |
| Differenz | 19.204,00 | 2.159,00 |

Tz 20 Instandhaltungskosten für Gebäude

| | ATS | € |
|-----------|------------|----------|
| | 2001 | 2002 |
| Lt. Erkl. | 437.873,77 | 6.275,00 |
| Lt. BP | - | - |
| Differenz | 437.873,77 | 6.275,00 |

Tz 21 Heizkosten für Gebäude

| | ATS | € |
|-----------|-----------|----------|
| | 2001 | 2002 |
| Lt. Erkl. | 11.749,24 | 2.087,76 |
| Lt. BP | - | - |
| Differenz | 11.749,24 | 2.087,76 |

Zusätzlich wurden Kosten der Lebensführung gem. § 20 EStG ausgeschieden (Tz 23 bis Tz 25), wie in den Beilagen 1 bis 6 lt. Niederschrift detailliert dargestellt.

Tz 23 Büromaterial

| | ATS | € |
|-----------------|-----------|----------|
| | 2001 | 2002 |
| Lt. Erkl. | 36.357,70 | 3.372,76 |
| Lt. Aufstellung | 34.841,02 | 2.749,29 |
| Lt. BP | 5.042,75 | 976,60 |
| Differenz | 31.314,95 | 2.396,16 |

Tz 24 Reise/Seminare

| | ATS | € |
|-----------------|-----------|----------|
| | 2001 | 2002 |
| Lt. Erkl. | 61.254,66 | 7.604,56 |
| Lt. Aufstellung | 49.103,92 | 7.601,46 |
| Lt. BP | 6.568,53 | 241,04 |
| Differenz | 54.686,13 | 7.363,52 |

Tz 25 Werbung

| | ATS | € |
|-----------------|-----------|----------|
| | 2001 | 2002 |
| Lt. Erkl. | 29.444,27 | 2.797,73 |
| Lt. Aufstellung | 26.763,92 | 2.595,61 |
| Lt. BP | 3.295,30 | 127,34 |
| Differenz | 26.148,97 | 2.670,39 |

Gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide 2000-2002 sowie gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für den Zeitraum 6-12/2003 und 1-7/2004 wurde fristgerecht **Berufung** eingebracht. Diese richtet sich

1. Gegen die Nichtanerkennung von Vorsteuern iZm den Umsatzsteuerbescheiden 6-12/2003 und 1-7/2004

2. Gegen die Nichtanerkennung des betrieblich genutzten Teil des Hauses und aller damit zusammenhängenden Betriebsausgaben sowie Vorsteuerkürzungen
3. Gegen die Nichtanerkennung der Afa für die Betriebs- und Geschäftsausstattung 2001 und 2002
4. Gegen die Nichtanerkennung der Instandhaltungskosten für Gebäude
5. Gegen die Nichtanerkennung der Heizkosten für Gebäude 2001 und 2002
6. Gegen die Nichtanerkennung von unter Büromaterial ausgewiesenen und unter Umständen fälschlich ausgewiesenen Betriebsausgaben in den Jahren 2001 und 2002 sowie gegen die Nichtanerkennung der auf diese Betriebsausgaben fallenden Vorsteuern
7. Gegen die Nichtanerkennung von Reise- und Seminarkosten 2001 und 2002 und dazugehörigen Vorsteuern
8. Gegen die Nichtanerkennung von Werbeaufwendungen und dazugehörigen Vorsteuern in den Jahren 2001 und 2002

In einem die Berufung **ergänzenden Schreiben** vom 31.3.2005 wurde ausgeführt:

Ad 2. Nichtanerkennung des betrieblich genutzten Teil des Hauses

Die Tätigkeit des Bw. bestehe nicht nur aus Kundenbesuchen, sondern es handle sich bei den vermittelten Inseraten um solche mit höheren Ansprüchen, für welche dem Kunden verschiedene Entwürfe vorgelegt werden müssten. Lediglich ein Drittel seiner gesamten Arbeitszeit würden für Kundenbesuche verwendet. Ein sehr großer Teil seiner Arbeitszeit, etwa ein weiteres Drittel, werde für Telefongespräche, insbesondere Terminvereinbarungen und Telefonakquisitionen aufgewendet. Ein weiteres Drittel der Arbeitszeit vergehe damit, Angebote zu schreiben und Präsentationen vorzubereiten. Der Bw. würde daher zwei Drittel seiner gesamten Arbeitszeit in seinem Büro verbringen.

Zum Zeitpunkt der zweiten Besichtigung des Büros durch die Betriebsprüfung wäre ein kranker Verwandter vorübergehend bei ihm untergebracht gewesen. Dieser Zustand sei noch vor Abschluss der Betriebsprüfung beendet worden. Eine vorübergehende, kurzzeitige, anderweitige Nutzung des Büros, insbesondere durch einen unvorhergesehenen Krankheitsfall, könne nicht zur Nichtanerkennung des Büros führen. Auch deshalb nicht, da im Jahre 2004 das Büro lediglich für einen kurzen Zeitraum von acht Wochen auch für andere Zwecke genutzt und im Prüfungszeitraum selbst ausschließlich betrieblich genutzt worden sei. Ein eigenes Büro sei unbedingt notwendig und es könne dies auch bei allen Kollegen aus dem ETM/lifestyle Zeitschriftenbereich jederzeit hinterfragt werden. Außerdem habe sich das Haus

gerade in einem Umbau befunden, was ebenfalls der Betriebsprüfung bekannt gegeben worden sei. Es werde daher beantragt, die Kosten der Instandhaltung und die Heizkosten sowie die darauf entfallenden Vorsteuern im bekannt gegebenen Verhältnis für die Jahre 2001 und 2002 anzuerkennen.

Ad 3. Es werde beantragt, die Afa für die Betriebs- und Geschäftsausstattung im Sinne der der BP übergebenen Anlagenverzeichnisse anzuerkennen. Eine Kopie der Rechnungen der Anlagenzugänge des Jahres 2000 liege bei, die falsch auf BM ausgestellten Rechnungen würden berichtigt.

Ad 4. Die ausgeschiedenen Aufwendungen im Sinne Tz 5 und Tz 6 würden im Sinne obiger Ausführungen geltend gemacht.

Ad 6, 7 und 8. Der Bw. habe der BP Auflistungen sowie zusätzlich eine Liste mit den entsprechenden Erläuterungen, warum diese Betriebsausgaben als solche anzuerkennen seien, übergeben. Diese seitens der BP bei den nicht anerkannten Betriebsausgaben angeführten Beträge habe er mit einem X gekennzeichnet und aufsummiert. Die einzelnen Listen für Büromaterial, Werbeaufwand und Seminare habe er ganz links fortlaufend nummeriert und die Erläuterungen würden sich auf diese Nummerierung beziehen. Eine Zusammenfassung dieser drei Positionen entsprechend dem Berufungsbegehren trage in dieser Zusammenfassung die Bezeichnung „laut Berufung zusätzlich“, ebenso seien auch die daraus resultierenden Vorsteuern zusammengefasst.

In einem **Ergänzungsersuchen** des Finanzamtes vom 17.10.2005 wurde der Bw. aufgefordert, die berichtigten Rechnungen sowie sämtliche Rechnungen, die in der Berufung zusätzlich beantragt werden, und weiters die Belege „Köln“, die sich angeblich im Ordner befunden haben, vorzulegen. Weiters wurde er ersucht, zu den beantragten Kosten (Werbung, Seminare und Büromaterial) den Nachweis der betrieblichen Veranlassung zu erbringen (in Verbindung mit den erzielten Einnahmen) und einen diesbezüglichen Zusammenhang eindeutig herzustellen.

In einer zur Berufung abgegebenen **Stellungnahme** wurde seitens der Betriebsprüferin ausgeführt:

Ad 1. Vorsteuern

Die vorgelegten Rechnungen würden wiederum nur auf BM lauten, somit sei ein Vorsteuerabzug ausgeschlossen, eine Rechnungsberichtigung sei bis heute nicht durchgeführt worden

Ad 2. Büro

Bereits anlässlich der zu Beginn der BP durchgeführten Betriebsbesichtigung sei festgestellt worden, dass es sich um ein gemischt genutztes Zimmer mit einer „Büroecke“ handle, ein kleiner Kaffeehaustisch mit zwei Sesseln und ein Hifi-Rack mit Telefon, Fax und Kopierer. Es sei ein selbst gezeichneter Plan vorgelegt worden, welcher aber nicht den Tatsachen entsprochen habe (siehe Bauplan AB Seite 22). In diesem sei das Zimmer als Kinderzimmer für Sohn David bezeichnet. Auf Grund der Raumaufteilung sei es auch nicht möglich, dass diese Zimmer ausschließlich als Büro genutzt werde, da außer dem strittigen Raum kein geeignetes Schlafzimmer bzw. Wohn-/Schlafzimmer vorhanden sei.

Außerdem sei für den Zeitraum 1.9.2002 bis 31.12.2003 ein Büro in P angemietet gewesen. Es handle sich dabei um einen Geschäftsraum im Ausmaß von 15,4 m², welcher vom Bw. und G je zur Hälfte genutzt werde.

Zum Vorbringen, dass bedingt durch einen Krankheitsfall das „Büro“ für ca. 8 Wochen anderweitig benutzt worden sei, wurde auf die Fotos (AB Seite 14-16) verwiesen, welche dokumentieren würden, dass sich zur zweiten Betriebsbesichtigung ein Einbauschränk über die gesamte Breite des Zimmers, ein Doppelbett,... befunden hätten. Es sei absolut unglaublich, dass für einen vorübergehend erkrankten Verwandten extra ein vermeintliches Büro in ein Wohn/Schlafzimmer mit kompletter Ausstattung umgebaut werde. Im Zuge dieser Besichtigung vom 19.11.2004 sei weder die erkrankte Mutter gesichtet, noch ein Hinweis dahingehend entdeckt worden.

Ad 3.-5. Afa, Instandhaltung, Heizkosten

Diesbezüglich wurde auf die Ausführungen zu Punkt 2 und im BP-Bericht Tz 14, 18-21 verwiesen.

Ad 6. und 8. Büromaterial, Werbeaufwendungen

Die diesbezüglichen Rechnungen wären überwiegend auf BM ausgestellt und Berichtigungen bis dato nicht erfolgt. Eine ausschließlich betriebliche Veranlassung sei nicht erkennbar. Die beim Verlag getätigten (Waren) Einkäufe durch BM seien größtenteils mit Provisionen von BM bzw. dem Bw. gegengerechnet worden. Bei all den ausgeschiedenen Aufwendungen würde es sich um Dinge des täglichen Lebens handeln, die grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung darstellten und nur bei einigen wenigen Positionen höchstens werbeähnlicher Aufwand gegeben sein könnte. Ein diesbezüglicher Nachweis sei jedoch nicht erbracht worden. Die im Zuge der Berufung beigebrachten Auflistungen der Geschenknnehmer und deren Zuordnung zu diversen Geschenken sei äußerst fragwürdig. Außerdem sei in keinem einzigen der behaupteten Fälle der Nachweis geführt worden, dass die Geschenkhingabe und somit ein allfälliger werbeähnlicher Aufwand in direktem Zusammenhang mit diversen

Geschäftsabschlüssen stehe. So gesehen sei eine betriebliche Veranlassung iZm diesen Aufwendungen in keiner Weise gegeben

Ad 7. Seminarkosten/Reisekosten

Die betriebliche Veranlassung der ausgeschiedenen Seminar/Reisekosten sei nicht nachgewiesen worden. Die damit im Zusammenhang stehenden behaupteten Rechnungsberichtigungen bzw. der Versuch, eine betriebliche Veranlassung diverser Seminare und Reisen zu konstruieren, sei äußerst fragwürdig.

Bei objektiver Sicht der Sachverhalte strotze die Berufung geradezu vor Schutzbehauptungen, um diverse „Betriebsausgaben“ durchzusetzen, die jeglicher gesetzlichen Grundlage entbehren würden.

Da einem vom Finanzamt erlassenen Mängelbehebungsauftrag gem. § 275 BAO nicht entsprochen wurde, wurde mit Bescheid vom 21.5.2005 ausgesprochen, dass die Berufung gegen den Umsatz- und Einkommensteuerbescheid 2000 sowie gegen die Bescheide betreffend Festsetzung von Umsatzsteuer für 6-12/2003 und 1-7/2004 als zurückgenommen gilt.

Über die Berufung wurde erwogen:

A. Einkommensteuer

1. Arbeitszimmer

Folgender Sachverhalt wird als erwiesen angenommen:

Mit Kaufvertrag vom 25.10.2000 erwarb der Bw. die Liegenschaft EZ XXX im Gesamtausmaß von 22.756 m² (Grünland-Landwirtschaft) mit einem darauf befindlichen alten Bauernhaus um den Gesamtkaufpreis von ATS 3,500.000,00.

Das Bauernhaus, bestehend aus Zimmer, Vorraum, Bad/WC, Schmutzschleuse, Wohnküche, Abstellraum und Schlafstelle (siehe Bauplan (Arbeitsbogen S. 22) bzw. Plan (selbst gezeichnet, Arbeitsbogen S. 25)), wurde generalsaniert und dient dem Bw. und seiner Familie als Wohnhaus. Das vom Bw. als Büro genutzte Zimmer (27,5 m²) ist Teil des Wohnbereiches und entweder über das Badezimmer oder den Vorraum (16,5 m²), der wiederum (nur) von der Wohnküche aus betreten werden kann, erreichbar.

Strittig ist die Anerkennung sämtlicher iZm dem Zimmer und dem Vorraum geltend gemachter Aufwendungen (Instandhaltung, Heizkosten, Afa) infolge der behaupteten betrieblichen Nutzung dieser Gebäudeteile.

Anlässlich einer (angekündigten) Betriebsbesichtigung am 21.6.2004 wurde festgestellt, dass sich auf dem Zufahrtsweg zu dem außerhalb von X auf einer Waldlichtung gelegenen Bauernhaus trotz einiger Abzweigungen kein Hinweisschild auf das in diesem Gebäude angeblich unterhaltene Büro befindet; ebenso gab es kein auf die Werbeagentur Bezug nehmendes (Firmen)schild beim Eingang.

Im Zuge einer neuerlichen (nicht angekündigten) Besichtigung wurde festgestellt, dass das „Arbeitszimmer“ mit einem Kleiderkasten (Kasten mit Schiebetüren und matten Scheiben, hinter denen man deutlich Bekleidung (Anzüge, Hemden...) sehen konnte), einem Bett, einer Couch samt -tisch und einem Fernseher ausgestattet war (siehe Aktenvermerk, Arbeitsbogen BP S. 13).

Dieser Sachverhalt ist rechtlich wie folgt zu würdigen:

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

Gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abgezogen werden. Nur wenn ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Auch wenn ein Arbeitszimmer den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit bildet, sind die damit zusammenhängenden Kosten in jedem Fall aber nur dann abzugsfähig, wenn das Arbeitszimmer auch tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt und auch entsprechend eingerichtet wird (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 11. Lieferung, Tz 104/9 zu § 20 und die darin angeführte Judikatur).

Die Anerkennung von Aufwendungen für ein im Wohnungsverband des Steuerpflichtigen gelegenes Arbeitszimmer als Betriebsausgaben setzt somit unter anderem voraus, dass eine ausschließlich oder nahezu ausschließlich betriebliche Nutzung des betreffenden Raumes vorliegt, wobei für im häuslichen Wohnungsverband gelegene Arbeitsräume eine Abgrenzung zwischen privater oder betrieblicher Veranlassung nur einheitlich für jeden Raum vorgenommen werden kann (VwGH v. 24.2.2000, ZI. 96/15/0071).

Betreffend ein Arbeitszimmer in einer Privatwohnung ist eine einwandfreie Trennung von der Privatsphäre zumeist nicht möglich, sodass nach der Rechtsprechung eine Art Vermutung gegen das Vorliegen entsprechender Betriebsausgaben besteht; keinesfalls sind

Betriebsausgaben anzunehmen, wenn die Ausstattung des Arbeitszimmers (auch) eine private Nutzung ermöglicht zB. bei Vorhandensein nicht ausschließlich auf den Betriebszweck ausgerichteter Einrichtungsgegenstände. (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 4 Tz 39)

Unbestritten ist, dass die Ausstattung des in Rede stehenden Zimmers – wie sie im Zeitpunkt der zweiten (nicht angekündigten) Betriebsbesichtigung vorgefunden wurde und auf den im Arbeitsbogen vorhandenen Fotos dokumentiert ist - zweifelsohne eine private Nutzung vermuten lässt.

Die Behauptung des Bw., das Bett habe sich nur vorübergehend in diesem Zimmer befunden, weil die kranke Mutter gepflegt werden musste, ist schon deshalb nicht nachvollziehbar und daher unglaubwürdig, weil sich zum Zeitpunkt der Besichtigung durch die BP die kranke Mutter gar nicht im Haus befunden hat. Aber selbst wenn man davon ausgeht, dass sich das Bett tatsächlich nur vorübergehend im sog. „Arbeitszimmer“ befunden haben mag, erklärt dies noch immer nicht das Vorhandensein eines Kleiderkastens und eines Sofas mit Couchtisch sowie eines Fernsehers. Gerade Einrichtungsgegenstände dieser Art deuten unter objektiven Gesichtspunkten auf eine Nutzung des Raumes im Rahmen der privaten Lebensführung hin, zumal es sich dabei nicht um solche handelt, die üblicherweise in Büros Verwendung finden, wie etwa Schreibtisch, Büro(Dreh)sessel, Kasten für Ordner, Aktenschrank, Besprechungstisch etc.

Dazu kommt, dass im vom Bw. vorgelegten Plan das Zimmer als Kinderzimmer für Sohn David bezeichnet ist.

Weiters ist aktenkundig, dass laut Mietvertrag vom 31.8.2001 vom Bw. und G ein im Hause Adr gelegener Geschäftsraum im Ausmaß von 15,40 m² zur Nutzung als Werbeagentur für den Zeitraum ab 1. September 2001 angemietet wurde.

Wenngleich auch ein in der Art eines Wohnzimmers eingerichteter Raum für Büro Zwecke Verwendung finden kann, stellt eine derartige Ausstattung des Raumes ein Indiz für deren nicht betriebliche Verwendung dar (VwGH 24.3.2000, 2001/14/0177). Im Hinblick auf die Ausstattung des gg. Raumes, die nach der Verkehrsauffassung einem Wohn/Schlafraum, nicht aber einem Arbeitszimmer, entspricht sowie angesichts der Tatsache, dass vom 1. 9. 2001 bis zum 31.12.2003 ein Arbeitszimmer in P angemietet wurde, kann hinsichtlich der streitverfangenen Jahre nicht von einer ausschließlichen oder nahezu ausschließlichen betrieblichen Nutzung dieses Raumes ausgegangen werden.

Hinsichtlich des Vorraumes (Kundeneingang) ist auszuführen, dass es sich dabei nach den Feststellungen der BP eindeutig um einen privat genutzten Raum handelt. Somit können auch die Aufwendungen für diesen Raum nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

2. Afa Gebäude, Instandhaltung, Heizkosten (Tz 18, 20, 21 BP-Bericht)

Im Hinblick auf die unter Pkt.1. dargelegten Ausführungen ist die beantragte Afa für den betrieblich genutzten Gebäudeteil im Ausmaß von 34,78% nicht anzuerkennen. Ebenso sind die geltend gemachten Aufwendungen für Instandhaltung und Heizkosten nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

3. Afa Betriebs- und Geschäftsausstattung (Tz 19 BP-Bericht)

Auf Grund des Abzugsverbotes des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 sind die geltend gemachte Aufwendungen (Ausgaben) für das gegenständliche häusliche Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht anzuerkennen. Daraus folgt, dass die unter dem Titel „Betriebs- und Geschäftsausstattung“ beantragte Afa für die Einrichtung/Einrichtungsgegenstände (Ofen, Kasten/IKEA, Kassettenbank, (Büro)schrank, Besuchersofa, Kommode, Tisch, 3 Sessel, Computerschrank) nicht berücksichtigt werden kann.

Insoweit im Anlagenverzeichnis als „Betriebs- und Geschäftsausstattung“ auch die Afa für Gegenstände wie Kühlschrank, Staubsauger oder WWF Geschirr enthalten ist, ist auszuführen:

§ 20 EStG enthält ua ein Abzugsverbot für Aufwendungen der Lebensführung (Haushalt, Unterhalt) generell (Abs 1 Z 1) sowie für Aufwendungen der Lebensführung, auch wenn sie beruflich mitveranlasst sind (Abs 1 Z 2 lit a). Letzteres gilt auch für den Erwerb von Wirtschaftsgütern im Bereich der Betriebsausgaben. Nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung sind gemischt veranlasste Aufwendungen grundsätzlich zur Gänze nicht abzugsfähig (s Doralt, EStG, a.a.O., § 20, S 22ff).

Bei den betreffenden Gegenständen (Kühlschrank, Staubsauger, WWF Geschirr) handelt es sich um Wirtschaftsgüter, die nach der Verkehrsauffassung *typischerweise* eine **private Nutzung** annehmen lassen. Derartige Wirtschaftsgüter sind grundsätzlich nicht abzugsfähig, außer bei (nahezu) ausschließlicher betrieblicher Nutzung. Dies konnte der Bw jedoch nicht nachweisen bzw. wurde eine ausschließliche bzw. nahezu ausschließlich betrieblich Nutzung gar nicht behauptet.

Hinsichtlich der für ein Fahrrad als Betriebsausgabe geltend gemachten Afa ist auszuführen, dass es ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht, dass Aufwendungen für die Freizeitgestaltung, wie zB für Sportgeräte, die sowohl beruflich als auch

privat genutzt werden können, unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 fallen. Ein Fahrrad dient typischerweise der privaten Bedürfnisbefriedigung, weil es in der Regel zur Sportausübung genutzt wird. Dass das Fahrrad vom Bw. (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt wird, wurde nicht vorgebracht.

3. Büromaterial (Tz 23 BP-Bericht)

Betriebsausgaben müssen nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden. Die Nachweispflicht ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften (§ 138 der Bundesabgabenordnung). Die Nachweispflicht betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind. Das sind also jene Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde (vgl. Ritz, BAO-Kommentar², § 138 Tz. 1).

Diese Rechtslage bedeutet für den gegenständlichen Fall, dass den Bw. eine Verpflichtung zum Nachweis bzw. zur Glaubhaftmachung von Betriebsausgaben trifft, wenn die Abgabenbehörde einzelne Positionen für zweifelhaft hält.

Können Betriebsausgaben nicht glaubhaft gemacht werden, darf die Abgabenbehörde diese nicht anerkennen.

Bezüglich der von der BP ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter (Blumenerde, Blumenübertopf, Vase, Gartenwasserprogramm, Schulutensilien (Hefte, Bleistifte, Kugelschreiber), Taschenrechner, Leinöl Firnis, Werkzeug, Baumaterialien, Gläser, Vorratsdosen, Kerzen, Duftöl, etc.) ist festzuhalten, dass auch an Hand der vom Bw. nachgereichten Erläuterungen eine eindeutige Zuordnung zum betrieblichen Bereich nicht möglich ist. Derartige Aufwendungen stellen in der Regel solche der privaten Lebensführung dar. Dafür aufgewendete Beträge sind nur dann nicht als nichtabzugsfähige Ausgaben der privaten Lebensführung anzusehen, wenn feststeht, dass sie ausschließlich oder so gut wie ausschließlich betrieblich genutzt werden. Da die betriebliche Veranlassung der vom Finanzamt nicht anerkannten Aufwendungen weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden konnte, war ein entsprechender Betriebsausgabenabzug daher nicht möglich.

Insoweit die Rechnungen betreffend Anschaffung von Büromaterial auf BM lauten und eine Berichtigung nicht erfolgt ist, kommt eine Berücksichtigung der korrespondierenden Aufwendungen schon deshalb nicht in Frage.

4. Werbung (Tz 25 BP-Bericht)

Laut Bw. handelt es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen (CD's, Bücher, Essige und Öle, Wein, Spielwaren, Konzertkarten, Warengutscheine etc.) ausschließlich um

werbewirksame Geschenke, welche dem Erhalt und der Sicherung der Geschäftsverbindungen und damit der Einnahmen dienen.

§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 schließt Repräsentationsaufwendungen und -ausgaben ausdrücklich vom Abzug als Werbungskosten aus, wobei eine Ausnahme nur die Bewirtung von Geschäftsfreunden insofern bildet, als diese zur Hälfte abzugsfähig ist, wenn sie eindeutigem Werbungszweck dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Über die Auslegung des Begriffes "Repräsentationsaufwendungen" gibt die Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes Auskunft, der hier einen sehr strengen, am Wortlaut des Gesetzes haftenden Maßstab anlegt. Danach fallen jedenfalls Geschenke an Kunden zu verschiedenen Anlässen unter diesen Begriff.

Nach Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes trete gerade bei freien Berufen, die von einem besonderen Vertrauen des Auftraggebers in die Fähigkeiten und die Seriosität des Leistungserbringers gekennzeichnet sind, bei Sachgeschenken ein allfälliger „Werbeeffekt“ deutlich hinter den der Repräsentation zurück. Kleinere Sachgeschenke, die aufgrund bestehender beruflicher Beziehungen an Klienten, Kunden und sonstige Geschäftsfreunde im allgemeinen bei besonderen Gelegenheiten (Weihnachten, Neujahr, Geburtstagen etc.) gemacht würden, seien durch die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Geschenkgebers bedingte Aufwendungen der Lebensführung; es seien Repräsentationsaufwendungen, für die es ohne Bedeutung sei, dass sie möglicherweise geeignet seien, auch den Beruf des Geschenkgebers oder seine Tätigkeit zu fördern. Der Gerichtshof hat daher die Abzugsfähigkeit kleinerer Sachgeschenke (Gelegenheitsgeschenke) an Klienten, Kunden oder sonstige Geschäftsfreunde verneint (vgl. dazu Doralt, a.a.O., Tz 163 zu § 20 EStG 1988 und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Die geltend gemachten Geschenkaufwendungen sind daher - auf Grund der eindeutigen gesetzlichen Regelung - nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Zu den im Jahr 2002 als Betriebsausgaben beantragten Bewirtungsaufwendungen im Gesamtbetrag von € 45,30 ist auszuführen:

Zur Verwirklichung des gesetzlich im § 20 Abs. 1 Z 3 Satz 2 EStG normierten Ausnahmetatbestandes vom Abzugsverbot bedarf es zum einen eines (weitaus überwiegenden) betrieblichen Veranlassungsgrundes und zum anderen eines Dienens der Bewirtung zur Werbung im Sinne einer Produkt- oder Leistungsinformation. Dabei ist es erforderlich, das Zutreffen dieser Voraussetzungen für jede einzelne Ausgabe nachzuweisen. Glaubhaftmachung im Sinne des § 138 Abs. 1 BAO reicht hingegen nicht (vgl. Verwaltungsgerichtshof vom 3. Mai 2000, 98/13/0198; 26. September 2000, 94/13/0262; 29. November 2000, 95/13/0026).

Die Beweislast liegt beim Steuerpflichtigen, der den Aufwand geltend macht. Erforderlich ist hierbei die Darlegung, welches konkrete Rechtsgeschäft im Rahmen der Bewirtung zu welchem Zeitpunkt tatsächlich abgeschlossen wurde bzw. welches konkrete Rechtsgeschäft im Einzelfall ernsthaft angestrebt wurde.

Diese Voraussetzungen werden im vorliegenden Fall nicht erfüllt. Abgesehen davon, dass lediglich hinsichtlich eines Betrages von € 33,90 eine betriebliche Veranlassung behauptet wird (*„Kundeneinladung von Herrn XY/Flughafen VIE“*), kann in diesem lapidaren Hinweis kein Nachweis dafür erblickt werden, dass die Bewirtung durch eine Produkt- oder Leistungsinformation veranlasst war. Dies entspricht auch der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, der etwa im Zuge des Erkenntnisses vom 26. März 2003, Zl. 97/13/0108 klargestellt hat, dass allein durch die Angabe von Projekten und Personen, mit denen Kontakte gepflegt worden sind, der Nachweis des Werbezweckes für die einzelnen Aufwendungen als nicht erbracht anzusehen ist.

Damit ist aber der erforderliche Nachweis des konkreten Werbezweckes nicht gegeben.

5. Reise/Seminare (Tz 24 BP-Bericht)

Grundsätzlich können auch Aufwendungen für Reisen bzw. Seminarbesuche als Betriebsausgaben abgezogen werden, soweit sie betrieblich veranlasst sind. Andererseits dürfen – wie bereits ausgeführt – Aufwendungen oder Ausgaben 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, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden (§ 20 Abs. 2 lit. a EStG 1988).

Aufwendungen sind betrieblich veranlasst, wenn die Leistung, für die die Ausgaben erwachsen, ausschließlich oder doch vorwiegend aus betrieblichen Gründen (im Interesse des Betriebes) erbracht wird. Eine betriebliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv mit einer betrieblichen Tätigkeit im Zusammenhang stehen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen

(Wiesner/Atzmüller/Grabner/leitner/Wanke, EStG, Tz 59 zu § 4).

Da sich gerade bei Reisen und dem Besuch von Seminaren private und betriebliche Zwecke oft vermengen, bedarf es hier einer besonders eingehenden Prüfung, ob es sich bei den entsprechenden Aufwendungen um betriebliche oder solche der privaten Lebensführung handelt.

Für Geschäftsreisen gelten die gleichen Grundsätze wie für sog. Studienreisen (siehe Doralt, a.a.O. Tz 345 zu § 4).

Hinsichtlich der dem Bw. obliegenden Nachweispflicht wird auf die Ausführungen unter Pkt. 3. verwiesen.

Insbesondere im Hinblick auf die schwerwiegenden Feststellungen der BP (Rechnungen, die nicht auf den Unternehmer lauten, (teilweise) fehlende Belege bzw. Unterlagen etc.) wäre es am Bw. gelegen, entsprechende Nachweise der betrieblichen Veranlassung der unter dem Titel Reise/Seminarkosten geltend gemachten Betriebsausgaben vorzulegen.

Trotz ausdrücklicher Aufforderung des Finanzamtes im Ergänzungsersuchen vom 17.10.2005, den Nachweis der betrieblichen Veranlassung hinsichtlich der nicht anerkannten Aufwendungen zu erbringen, wurden jedoch keinerlei diesbezügliche Unterlagen, wie etwa Kursprogramme, Seminarprogramme etc. vorgelegt.

Die mit Schreiben vom 31.3.2005 vorgelegten Aufstellungen bzw. die teilweise darauf Bezug nehmenden Erläuterungen zu den diversen Reise/Seminaraufwendungen sind keinesfalls ausreichend, um damit eine betriebliche Veranlassung und eine steuerliche Anerkennung als Betriebsausgaben zu erreichen, handelt es sich dabei doch um bloße Behauptungen.

Nachvollziehbare Nachweise dafür, dass es sich tatsächlich um betrieblich bedingte Reise/Seminaraufwendungen im Zusammenhang mit den erzielten Einkünften gehandelt hat, wurden nicht erbracht. Die „Erläuterungen“ des Bw. können die vom Bw. geforderten Nachweise nicht ersetzen.

Wie bereits ausgeführt, finden sich sowohl unter dem Begriff "Reisen" als auch unter dem Begriff "Seminare" häufig Aufwendungen, die in Wahrheit den Bereich der privaten Lebensführung betreffen, weshalb eine entsprechende Sachverhaltsermittlung gerade in diesem Bereich unerlässlich ist.

Den geltend gemachten Aufwendungen wurde daher vom Finanzamt zu Recht die Anerkennung versagt.

B. Umsatzsteuer

Der Bw. beantragt im Zusammenhang mit den unter Pkt. 1. – 5. dargestellten Betriebsausgaben die Anerkennung der darauf entfallenden Umsatzsteuer als Vorsteuer.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren nicht als für das Unternehmen ausgeführt, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 sind.

Hinsichtlich der Frage, wann Leistungen iZm einem Arbeitszimmer gem.

§ 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 iVm § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 als für das Unternehmen ausgeführt gelten, ist von der Rechtslage des EStG 1988 zum 1.1.1995 auszugehen (VwGH 24.9.2002, 98/14/0198). Die mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 vorgenommene Einschränkung der Vorsteuerabzugsmöglichkeit auf Arbeitszimmer (und deren Einrichtung), welche den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bilden, erweist sich als durch das Gemeinschaftsrecht verdrängt (vgl. VwGH 19.12.2002, 2001/15/0093, mwN).

Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer können daher steuerlich berücksichtigt werden, wenn das Arbeitszimmer tatsächlich oder nahezu ausschließlich betrieblich bzw. beruflich genutzt wird und die ausgeübte Tätigkeit ein ausschließlich betrieblichen bzw. beruflichen Zwecken dienendes Arbeitszimmer notwendig macht. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, so ist für das Arbeitszimmer der volle Vorsteuerabzug gegeben. Erfüllt das Arbeitszimmer diese Kriterien nicht, liegen ertragsteuerlich keine abzugsfähigen Aufwendungen vor, womit auch ein Vorsteuerabzug nicht zusteht.

Da im Hinblick auf die unter Pkt. 1. dieser Berufungsentscheidung enthaltenen Ausführungen davon auszugehen ist, dass eine (nahezu) ausschließliche berufliche Nutzung des Arbeitszimmers nicht vorliegt, erfolgte die Versagung des Vorsteuerausschlusses zu Recht.

Hinsichtlich der unter PKt. 2. – 5. angeführten Aufwendungen ist auszuführen, dass der darauf entfallenden Vorsteuer ebenfalls zu Recht der Abzug versagt wurde, weil es sich dabei nach den obigen Ausführungen um Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 handelt.

Die Berufung war daher insgesamt als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 18. Mai 2009