



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des FA betreffend Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO für die Jahre 2004 bis 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Kommanditgesellschaft mit dem Geschäftszweig „Vermietung von Büroräumen und Vermittlung von Finanzdienstleistungen“.

Für die Jahre 2003 bis 2007 fand eine Außenprüfung statt. Unter anderem wurden folgende streitgegenständliche Feststellungen getroffen:

„.....“

#### Tz. 19 Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer

*Der Abgabepflichtige hat im Jahr 2007 von der Betriebsausgabenpauschalierung nach der Verordnung BGBl. II Nr. 95/2000 Gebrauch gemacht und diese im Höchstausmaß von € 6.524,00 in Anspruch genommen.*

*Parallel dazu wurden im Jahr 2007 Anschaffungen für das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer getätigt (Einrichtungsgegenstände), welche aktiviert und im Rahmen der AfA als Betriebsausgaben erfasst wurden.*

Da mit dem oben genannten Betriebsausgabenpauschale die Ausgaben für im Wohnungsverband gelegene Räume bereits abpauschaliert sind, erfolgt seitens der Bp die Kürzung der AfA: Anschaffungskosten lt. Anlageverzeichnis 7.924,72  
Nutzungsdauer 10 Jahre

**2007**

AfA  
**Gewinnauswirkung** **792,47**

Tz. 20 Gehaltszahlungen an den Mitunternehmer

Vergütungen, die ein Mitunternehmer für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft bezogen hat (abzüglich der damit im Zusammenhang stehenden Ausgaben) stellen Sonderbetriebseinnahmen dar und sind beim Mitunternehmer zu erfassen. Demnach ist bei der Kommanditgesellschaft der an die Mitunternehmerin Frau Ulrike S. bezahlte Gehaltsaufwand auszuscheiden und dieser als Sonderbetriebseinnahmen zuzurechnen.

	<b><u>2004</u></b>	<b><u>2005</u></b>	<b><u>2006</u></b>	<b><u>2007</u></b>
Personalaufwand lt. Erkl.	5.997,24	2.828,90	16.270,43	19.830,35
- SV DG	-991,75	-52,30	-2.526,59	-3.441,06
= Sonderbetriebseinnahmen	5.005,49	2.776,60	13.743,84	16.389,29
- SV Anteil AN	-810,91		-2.072,50	-2.825,00
<b>Gewinnauswirkung</b>	<b><u>4.194,58</u></b>	<b><u>2.776,60</u></b>	<b><u>11.671,34</u></b>	<b><u>13.564,29</u></b>

.....

Tz. 32a Gewinnverteilung

Die ggstdl. Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt. Die Gewinnverteilung auf die Gesellschafter erfolgt erklärungsgemäß.

Bisher wurden die Vergütungen, welche die Mitunternehmerin für ihre Dienste bei der KG bezogen hat, als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erklärt.

Da diese Einnahmen jedoch Sonderbetriebseinnahmen der Mitunternehmerin darstellen, sind die Einkünfte aus nSA (Lohnzettel) zu stornieren und die Einnahmen als Sonderbetriebseinnahmen gemäß § 23 Z 2 EStG zu erfassen. Der bisher von der KG einbehaltende Arbeitnehmeranteil zur Sozialversicherung ist bei der Mitunternehmerin als Sonderbetriebsausgabe zur berücksichtigen.

.....“

Dagegen wurde Berufung erhoben und eingewendet, dass die Gesellschafterin S. einerseits ein voll ASVG-pflichtiges Gehalt als echte Dienstnehmerin (weisungsgebunden usw.) für ihre Tätigkeit erhalte und andererseits für ihre Haftung eine Gewinnausschüttung habe. Wenn jetzt das Gehalt nicht als Gehalt sondern als Einkommen aus Gewerbebetrieb angesehen werde

(was im erwähnten Paragraphen 23 Z 2 EStG nicht eindeutig erwähnt werde, da ein echtes Gehalt keine Vergütung darstelle, da Vergütungen nicht ASVG-pflichtig wären) dann würde der Gleichheitsgrundsatz dadurch verletzt, dass die Sonderzahlungen voll der Einkommensteuer unterliegen würden. Es widerspreche auch allen anderen Entscheidungen die z. B. bei GmbHs getroffen werden, wo es hieße, dass ein 100% Gesellschafter der Geschäftsführer sei als Dienstnehmer angesehen werde.

Weiters werde im Prüfbericht erwähnt, dass mit der Handelsvertreterpauschale der Aufwand für einen Büroraum im Wohnungsverband abgedeckt werde. Das wäre richtig. Es seien auch keine Kosten des Büroraumes erfasst worden, es sei nur die Anschaffung von Büromöbeln geltend gemacht worden. Diese Aufwendungen könnten nicht mit der Pauschale abgedeckt sein, da es sich um bewegliche Wirtschaftsgüter handle, die, sollte das Büro verlagert werden, wenn der Umsatz höher werde, mitgenommen werden. Das würde bedeuten, dass eine Firma die gleich ein fremdes Büro anmiete, Büromöbel steuerlich geltend machen könne und eine Firma die vorläufig im Wohnungsverband anfrage und danach übersiedle, diese Möbel aus der Privattasche zahlen müsse. Unter Kosten von Büroräumen im Wohnungsverband könnten nur Kosten wie Miete, Strom, Gas usw. im Gesetz gemeint sein.

Am 3. Oktober 2011 erging seitens des UFS folgendes Ergänzungsersuchen:

*„Strittig ist im gegenständlichen Verfahren unter anderem, ob auch Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände eines im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers durch die Pauschalierung abgegolten sind oder nicht.*

*Wie aus dem Arbeitsbogen der Außenprüfung hervorgeht, haben Sie im Jahr 2007 Einrichtungsgegenstände im Gesamtwert von € 7.924,72 erworben und auf 10 Jahre verteilt abgeschrieben. Sie werden ersucht, die zugrunde liegenden Eingangsrechnungen vorzulegen.“*

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

Es ist im gegenständlichen Fall unbestritten, dass die Erbringung der mit einem arbeitsrechtlich gültigen Dienstvertrag vereinbarten Tätigkeiten für die Bw. durch deren Mitunternehmerin, Ulrike S., erfolgt ist.

Für den Mitunternehmer (wie insbesondere Gesellschafter von „offenen“ Gesellschaften und Kommanditgesellschaften) normiert § 23 Z 2 EStG 1988 unter anderem, dass Vergütungen für seine Tätigkeiten im Dienste der Mitunternehmerschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen sind. Auch wenn das Rechtsverhältnis, aufgrund dessen der Mitunternehmer gegenüber der Mitunternehmerschaft tätig wird, zivilrechtlich (oder sozialversicherungsrechtlich) als Arbeitsverhältnis anzusehen ist, führen die Arbeitsvergütungen nicht zu

Einkünften aus einem Dienstverhältnis i. S. d. § 25 Abs. 1 iVm § 47 EStG 1988, sondern zu solchen aus Gewerbebetrieb (vgl. VwGH 11. September 1997, 97/15/0128).

Die Einkünfte der Kommanditistin Ulrike S. aus dem arbeits- und sozialversicherungsrechtlich gültigen Dienstverhältnis mit der KG entsprechen dem Tatbestandsmerkmal der „Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft ... bezogen haben“ und sind wegen der Subsidiarität gegenüber den Gewinneinkünften steuerlich nicht als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, sondern als solche aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren (VwGH 21. Februar 1990, 89/13/0060).

Was die durch die Bw. geäußerten verfassungsrechtlichen Einwendungen betrifft, können diese schon deswegen nicht berücksichtigt werden, weil die Abgabenbehörden bei ihren Erledigungen in Entsprechung des Art 18 Abs. 2 B-VG an die geltenden Gesetze und Verordnungen gebunden sind. Die Kompetenz Gesetze auf ihre Verfassungsmäßigkeit zu überprüfen, kommt vielmehr dem Verfassungsgerichtshof zu.

Die Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für die Ermittlung von Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträgen bei Handelsvertretern (BGBl II Nr. 95/2000) vom 28. März 2000 lautet:

*Aufgrund des § 17 Abs. 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 .....wird verordnet:*

*§ 1. Bei einer Tätigkeit als Handelsvertreter im Sinne des Handelsvertretergesetzes 1993, BGBl Nr. 88/1993, können im Rahmen*

*1. der Gewinnermittlung bestimmte Betriebsausgaben*

*.....jeweils mit Durchschnittssätzen angesetzt werden.*

*§ 2. Bei der Anwendung von Durchschnittssätzen gilt folgendes:*

*(1) Durchschnittssätze können nur für die in Abs. 2 und 3 angeführten Betriebsausgaben und Vorsteuerbeträge angesetzt werden. Neben dem jeweiligen Durchschnittssatz dürfen Betriebsausgaben oder Vorsteuerbeträge nur dann berücksichtigt werden, wenn sie in vollem Umfang nach den tatsächlichen Verhältnissen angesetzt werden.*

*(2) Der Durchschnittssatz für Betriebsausgaben umfasst*

- Mehraufwendungen für die Verpflegung (Tagesgelder im Sinne des § 4 Abs. 5 in Verbindung mit § 26 Z 4 des Einkommensteuergesetzes),*
- Ausgaben für im Wohnungsverband gelegene Räume (insbesondere Lagerräumlichkeiten und Kanzleiräumlichkeiten),*
- Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden,*
- üblicherweise nicht belegbare Betriebsausgaben wie Trinkgelder und Ausgaben für auswärtige Telefongespräche.*

*Der Durchschnittssatz beträgt 12% der Umsätze (§ 125 Abs. 1 BAO), höchstens jedoch 5.825,00 € (80.000,00 S) jährlich.*

.....

*§ 4. (1). Die Verordnung ist erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2000 anzuwenden.*

Strittig ist, ob auch Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände des im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers durch die Pauschalierung abgegolten sind.

Die Bw. geht davon aus, dass mit dem Pauschalbetrag nur Kosten wie Miete, Strom, Gas usw. abgedeckt seien, nicht jedoch die Kosten der Anschaffung von Büromöbeln, da es sich um bewegliche Wirtschaftsgüter handle, die auch in anderen – außerhalb des Wohnungsverbandes gelegenen – Büroräumen verwendet werden könnten.

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden, es sei denn, das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer bildet den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit.

Als Einrichtungsgegenstände eines Arbeitszimmers in diesem Sinne sind Schreibtisch, Bücherregal, Schrankwand, Stühle etc. anzusehen. Gegenstände, die nach der Verkehrsauffassung nicht der Bewohnbarkeit von Räumen dienen, wie z. B. Computer, Drucker, Computertisch, Schreibmaschine, Kopierer oder Faxgerät zählen hingegen nicht zu den Einrichtungsgegenständen und fallen daher nicht unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 (vgl. Zorn, in: Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III, § 20 Tz 6.1).

Demgegenüber sind in der Pauschalierungsverordnung unter den vom Pauschale umfassten Aufwendungen jene für die Einrichtung und die Einrichtungsgegenstände zwar nicht gesondert angeführt, im Hinblick auf den Regelungszweck der Verordnung, durch die pauschale Berücksichtigung eine vereinfachte Ermittlung der Betriebsausgaben und eine damit einhergehende Verwaltungsvereinfachung zu bewirken, ist die in der Verordnung gewählte allgemein gehaltene Wendung „Ausgaben für im Wohnungsverband gelegene Räume“ nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates aber weit auszulegen und schließt daher auch Ausgaben für Einrichtungsgegenstände derartiger Räume mit ein. Eine andere Sichtweise ist, entsprechend dem § 20 EStG diesbezüglich beigemessenen Verständnis, lediglich hinsichtlich von Arbeitsmitteln geboten.

Die gegenständlich in Rede stehende Büroeinrichtung besteht nach den dem UFS vorgelegten Eingangsrechnungen aus: *„Hängeelemente mit Drehtür, Regale offen, Kork-Pinwände, Rückwand, Schreibtischplatte, Rollcontainer, Tischplatte, Eckschreibtischplatte, Tischfüsse, Raumteilerschrank, Raumteilerrückwand, Vertikaljalousie, Veroca Deckenleuchte,*

*Alurahmenglastür und Kork Mare Klick-System (Bodenbelag)*". Im Sinne obiger Ausführungen handelt es sich dabei um typische Einrichtungsgegenstände eines Arbeitszimmers und sind die Ausgaben hierfür daher mit dem Betriebsausgabenpauschale abgegolten.

Wien, am 9. Jänner 2012