

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 10. April 2002 betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Vortragender und betreibt ein Handelsgewerbe. Er legte der Einkommensteuererklärung für 2000 folgende Einnahmen- und Ausgabenrechnung bei:

<b>Einnahmen:</b>	
Seminarhonorare: Wifi, BFI, ibis acam, LFI, Gmd. Kirchham	243.995,92
Summe	
Handelsgewerbe: Vermittlungsprovisionen V. Geschäftspartnerschaft	360.847,04
Summe	
Verkaufserlöse Gebrauchte MR Systeme	24.983,33
Summe	
Verkaufserlöse Fachliteratur und Zubehör Fachliteratur und Zubehör	6.718,46
Summe	
Summe Einnahmen:	636.544,75
<b>Ausgaben:</b>	
Afa: Videokamera	1.249,00
PCE-Scanner (Biofeedbackgerät)	16.800,00
Drucker HP 5 L	1.396,00

HP Ornnibook 4150 (Laptop)	6.416,25
MRS 2000+ Horne J/II	12.491,66
Aufwendungen:	
Handelswaren - Einkauf	72.455,78
Büroausstattung/Werbemittel	44.845,26
Postgebühren, Porti	833,70
Telefon	15.011,87
Inserate	265,00
Weiterbildungsveranstaltungen	18.790,92
Fachliteratur	962,43
KFZ-Aufwand	120.089,20
Diäten	42.300,00
Spesen der Kontofühnmng	749,39
Geschäftsanbahnung	1872,55
Vermittlungsprovisionen	38.155,00
Kosten der Unternehmensgründung und lfd. Ko.	1.558,33
Aufwand für Arbeitsraum	15.596,60
Summe Ausgaben:	411.838,94
Gewinn	224.705,81

Das Finanzamt korrigierte den erklärten Gewinn wie folgt:

Gewinn lt. Erklärung	224.706,00
+ AfA Differenz	2.800,00
+ km – Gelder (Kürzung 20 %)	24.018,00
+ Diäten (Kürzung 1/3)	14.100,00
+ Arbeitszimmer	15.526,00
Gewinn laut Finanzamt	281.150,00
Auf die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit entfallen 38 %	106.837,00
Auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb entfallen 62 %	174.313,00

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Einkommensteuer für 2000 mit 3.855,22 €

festgesetzt. Zu Grunde gelegt wurde dem Bescheid ein Einkommen von 279.331,00 S. Vom Gesamtbetrag der Einkünfte von 281.150,00 wurden Sonderausgaben in Höhe von 1.819,00 S in Abzug gebracht. Das Finanzamt führte in der gesondert ergangenen Begründung zum angefochtenen Bescheid Folgendes aus:

„Afa Biofeedbackgerät

*Da die Vorsteuern aus dem seinerzeitigen Erwerb im Wege der Fünftelung geltend gemacht werden, ist die Afa nur von den Netto-Anschaffungskosten zulässig und beträgt somit S 14.000,-.*

*Kilometergelder*

*Wird ein Fahrzeug überwiegend betrieblich genutzt, ist dieses ins Anlagevermögen zu übernehmen und die tatsächlichen Kosten geltend zu machen. Der Ansatz von Kilometergeldern ist nicht zulässig.*

*Im veranlagten Zeitraum können die tatsächlichen Kosten nicht belegt werden. Auch das vorgelegte Fahrtenbuch ist nicht ordnungsgemäß geführt und weist diverse, nicht unerhebliche Mängel auf:*

- . keinerlei Kilometerstände
- . teilweise unleserliche Fahrziele
- . keine Privatfahrten aufgezeichnet.

*Aufgrund der angeführten Mängel wurde ein Abschlag der geltend gemachten Kosten im Ausmaß von 20 % verhängt.*

## Diäten

*Die geltend gemachten Diäten wurden aus dem nicht ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuch übernommen. Hierbei sind keinerlei Abfahrts- und Ankunftszeiten angeführt, auch sind die Fahrziele teilweise unleserlich. Aus den genannten Gründen wurden die geltend gemachten Diäten um ein Drittel gekürzt.“*

In der gegenständlichen Berufung vom 15. Mai 2002 führte der Berufungswerber aus:

*„Wie telefonisch besprochen möchte ich gegen die Entscheidung der Aberkennung des Aufwandes für das Arbeitszimmer berufen. Mein Arbeitsraum ist das Zentrum meiner beruflichen Aktivitäten und auch dementsprechend ausgestattet - sprich nur diesem Zweck gewidmet. Mein Arbeitsschwerpunkte verlagert sich immer mehr auf die Handelstätigkeit. Dies ist auch aus der Einkommensstruktur ersichtlich. Die Umsätze aus der Handelstätigkeit haben im Jahre 2000 bereits mehr als 60 % des Gesamtumsatzes erreicht. Tendenz steigend.“*

Im Vorhalt vom 14. Jänner 2003 ersuchte das Finanzamt um folgende Ergänzungen:

*„Sie werden gebeten, folgenden Ausgaben zu belegen:*

1. Aufwand für Arbeitsraum
2. Vermittlungsprovisionen

*. Neben ihrer Vortragstätigkeit üben Sie auch ein Handelsgewerbe aus. Sie werden ersucht, die ausgeübte Tätigkeit als Handelsvertreter zu beschreiben. Wie findet die Akquirierung der Kunden statt, wo wird mit den Kunden Kontakt aufgenommen, wo werden Beratungsgespräche geführt. usw.? (detaillierte Beschreibung der Tätigkeit)*

- . Fallen im Zuge des Handelsgewerbes Reisekosten an? Wenn ja, warum fallen Reisekosten an?*
- . Welche Tätigkeiten führen Sie im Arbeitszimmer aus?*
- . Sie werden gebeten, einen Wohnungsplan vorzulegen, aus dem ersichtlich ist, wo sich das Arbeitszimmer befindet.*
- . Wie viele Stunden arbeiten Sie im Durchschnitt pro Woche und welcher Anteil davon entfällt auf das Arbeitszimmer?“*

In der Stellungnahme vom 17. Februar 2003 brachte der Berufungswerber Folgendes vor:

*„Grundsätzlich überwiegt die Handelstätigkeit mit Magnetfeld-Resonanz- Therapie-Systemen (vgl. Einnahmensituation) vor der Vortragstätigkeit. Der Arbeitsraum stellt den Mittelpunkt meiner beruflichen Tätigkeit dar, weil der Hauptteil der Arbeit im Arbeitsraum absolviert wird. Die Arbeitszeit lässt sich in der Selbständigkeit immer schwer eingrenzen. Man kann davon ausgehen, dass es sich um mindestens 60 Wochenstunden handelt, wobei ca. 60-70 % der Arbeitszeit im Arbeitszimmer verbracht werden.“*

*Punktuelle Beschreibung der Tätigkeiten:*

- ~ Zielgruppenrecherchen (elektronisches Telefonbuch, Internet, Fachpresse ...)
- ~ Aussendungen
- ~ Kontaktaufnahme per Telefon - Terminvereinbarung - Beratung vor Ort - Vermietung, Bestellung, Bearbeitung von medizinischen Fragen per Telefon oder Faxanfragen bei der Partnerfirma - Aufstellung u. Installation der Geräte wieder vor Ort beim Kunden. Durch diesen Ablauf fallen auch die Reisekosten an. Fallweise Teilnahme an Veranstaltungen zur Präsentation
- ~ Die telefonische Terminvereinbarung war für kurze Zeit an ein Callcenter (E.) vergeben. Dies diente der Erreichung der höchsten Provisionsstufe bei der Partnerfirma und wurde dann aus Kostengründen wieder eingestellt. (Vermittlungsprovision)
- ~ Fallweise Kundenberatung am Firmenstandort

~ Dokumentation der Kundensituation am PC (Krankheiten, Begleitumstände, medizinische Beratung, Verlauf der Therapie ...) - Aufbau der Kundendatenbank

~ Aufbau von selbständigen Geschäftspartnern - Coaching im Arbeitsraum, Betreuung per Internet und Telefon

Kosten für den Arbeitsraum: anteilige Mietkosten, Betriebskosten (siehe Anlage)

Die Vermittlungsprovisionen stammen aus Vereinbarungen mit manchen Kunden, wenn sie Empfehlungen an mich weiterreichen:

~ Wolfgang G., Privatperson

~ Hermelinde P., Privatperson

~ Ingrid K., Massageinstitut

~ Gerald L., Massageinstitut

~ Die Vermittlungsprovision an Gerhard Sch. ist eine Provisionsauszahlung

für einen Auftrag der aus organisatorischen Gründen über mich gelaufen ist.

~ Der Aufwand für E. (Callcenter) wurde oben bereits begründet. Es war effektiv aber auf Dauer zu teuer.“

Der Stellungnahme wurden ein Mietvertrag, ein Wohnungsplan und Betriebskostenabrechnungen beigelegt. Weiters legte der Berufungswerber die Belege betreffend die Vermittlungsprovisionen vor.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 4. März 2003 wurde die gegenständliche Berufung abgewiesen. In der dazu gesondert ergangenen Berufung führte das Finanzamt aus:

*„Der Berufungswerber bezog im gegenständlichen Jahr hauptsächlich Seminarhonorare und von der Fa. V. Vermittlungsprovisionen im Rahmen eines Handelsgewerbes. Der Berufungswerber machte unter anderem Betriebsausgaben für einen Arbeitsraum in der Höhe von S 15.596,60 geltend. Diese Ausgaben wurden im Erstbescheid nicht als Betriebsausgaben anerkannt.*

*Im Zuge eines Vorhalteverfahrens führte er aus, dass grundsätzlich die Handelstätigkeit mit Magnetfeld-Resonanz- Therapie-Systemen vor der Vortragstätigkeit überwiege. Der Arbeitsraum stelle den Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit dar, weil der Hauptteil der Arbeit im Arbeitsraum absolviert werde. Die Arbeitszeit lasse sich in der Selbständigkeit immer schwer eingrenzen. Man könne davon ausgehen, dass es sich um mindestens 60 Wochenstunden handle, wobei ca. 60-70 % der Arbeitszeit im Arbeitszimmer verbracht werde.*

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. 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 abzugsfähig.

Die Anerkennung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer und für Einrichtungsgegenstände der Wohnung setzt voraus, dass die Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt nötig macht und dass der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird. Um die tatsächlich ausschließliche oder nahezu ausschließliche berufliche Nutzung zu beurteilen, ist das jeweilige typische Berufsbild des Steuerpflichtigen, der die Arbeitszimmerkosten als Betriebsausgaben beantragt, zu betrachten, wobei die Verkehrsauffassung den Maßstab darstellt.

*Laut Ausführungen des Berufungswerbers diente der Arbeitsraum als Mittelpunkt der Handelsvertretertätigkeit. Nach der Verkehrsauffassung ist das Berufsbild eines Vertreters wirksam durch Tätigkeiten, die außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers ausgeübt werden, geprägt. Die mit der Vertretertätigkeit auch verbundene Tätigkeitskomponente, die auf das Arbeitszimmer entfällt, wird dem gegenüber jedoch bei der Beurteilung des Berufsbildes als typischerweise nicht wesentlich gesehen.*

*Das Berufsbild eines Vertreters ist typischerweise durch den Kontakt zu den Kunden vor Ort gekennzeichnet. Dies wird im gegenständlichen Fall auch durch zwei Umstände bestätigt. Erstens gab der Berufungswerber selbst an, dass sowohl die Beratung als auch die Aufstellung und Installation der Geräte vor Ort beim Kunden stattfinde. Und zweitens sprechen die sehr hohen Reisekosten dafür, dass der Mittelpunkt der Tätigkeit sich außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers befunden hat.*

*Die mit der Vertretertätigkeit auch verbundenen Arbeiten, wie zum Beispiel: Terminvereinbarungen, Dokumentationen am PC usw., die auf das Arbeitszimmer entfallen sind bei der Beurteilung des Berufsbildes eines Handelsvertreters typischerweise nicht wesentlich.*

*Die Ausführungen des Berufungswerbers in der Vorhaltsbeantwortung, dass ca. 60-70 % der Arbeitszeit im Arbeitszimmer verbracht werden, sind bloße Behauptungen bzw. Schätzungen. Konkrete Unterlagen, die diese Behauptungen stützen könnten, wurden nicht vorgelegt.“*

Mit Telefax vom 8. April 2003 brachte der Berufungswerber einen Vorlageantrag ein. Die Berufung wurde am 24. Juli 2003 dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

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

Im gegenständlichen Fall ist lediglich die Anerkennung der Aufwendungen für das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer als Betriebsausgaben strittig. Hinsichtlich der übrigen Punkte, die im angefochtenen Bescheid abweichend von der Abgabenerklärung behandelt wurden (AfA-Biofeedbackgerät, Kilometergelder und Diäten) hat der Berufungswerber keine weiteren Ausführungen gemacht. Die Ausführungen in der zum angefochtenen Bescheid gesondert ergangenen Begründung sind ausreichend.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. 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.

Die Besonderheit des häuslichen Arbeitszimmers liegt darin, dass seine (Mit)Nutzung im Rahmen der Lebensführung vielfach nahe liegt, von der Behörde aber der Nachweis seiner Nutzung für die Lebensführung, zumal ein solcher Ermittlungen im Privatbereich des Steuerpflichtigen erfordert, nur schwer zu erbringen ist. Aus diesem Grund bestehen auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn der Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer davon abhängig macht, dass es den Mittelpunkt der entsprechenden Betätigung des Steuerpflichtigen darstellt (VwGH 29.1.2003,

99/13/0076). Liegen mehrere Einkunftsquellen vor, ist gesondert für jede Einkunftsquelle zu ermitteln, wo sich der Mittelpunkt der Tätigkeit befindet. Erst im Falle, dass eine einheitliche Einkunftsquelle mehrere Tätigkeiten umfasst, ist der gemeinsame Mittelpunkt der Einkunftsquelle zu ermitteln.

Im gegenständlichen Fall erzielte der Berufungswerber im Jahr 2000 sein Einkommen vorwiegend aus zwei verschiedenen Einkunftsquellen. Diese waren einerseits die Vortragstätigkeit (Einkünfte aus selbstständiger Arbeit) und andererseits aus der Tätigkeit als Handelsgewerbetreibender (Einkünfte aus Gewerbebetrieb).

Bei der Tätigkeit als Vortragender bildet – trotz der Vorbereitungszeit im Arbeitszimmer – nach der Verkehrsauffassung das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der Tätigkeit, da nicht die Vorbereitung sondern der tatsächliche Vortrag den materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit bildet (vgl. VwGH 22. 1. 2004, 2001/14/0004; 3. 7. 2003, 99/15/0177). Die Absetzbarkeit der dafür anfallenden Kosten in Zusammenhang mit der Vortragstätigkeit kommt auf Grund der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nicht in Betracht.

Soweit der Berufungswerber in Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Handelsgewerbetreibender den Schwerpunkt seiner Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer sieht, hat er selbst ausgeführt, dass die Kontaktaufnahme per Telefon erfolgt und Terminvereinbarungen für die Beratung vor Ort gemacht werden. Weiters erfolge auch die Aufstellung und Installation der Geräte vor Ort beim Kunden. Dabei würden auch die Reisekosten anfallen. Die hauptsächliche Tätigkeit im Arbeitszimmer wurde mit Zielgruppenrecherchen (elektronisches Telefonbuch, Internet, Fachpresse ...), Durchführung von Aussendungen, Kontaktaufnahme per Telefon und Terminvereinbarung, Vermietung, Bestellung und Bearbeitung von medizinischen Fragen per Telefon oder Faxanfragen bei der Partnerfirma, die fallweise Kundenberatung am Firmenstandort, die Dokumentation der Kundensituation am PC (Krankheiten, Begleitumstände, medizinische Beratung, Verlauf der Therapie ...) und Aufbau der Kundendatenbank, sowie den Aufbau von selbständigen Geschäftspartnern und Coaching im Arbeitsraum bzw. Betreuung per Internet und Telefon umschrieben. Unbestritten ist, dass wesentliche Tätigkeiten im Rahmen des Handelsgewerbes, insbesondere jene wie sie der Berufungswerber beschrieben hat, in einem Arbeitszimmer zu erledigen sind. Der Schwerpunkt der Tätigkeit eines Betreibers eines Handelsgewerbes ist jedoch nach der allgemeinen Verkehrsauffassung die Kundenberatung und diese fand im gegenständlichen Fall in der Regel bei den Kunden vor Ort statt. Ähnlich wie bei der Vortragstätigkeit kommt es auch bei der gewerblichen Tätigkeit des Berufungswerbers auf den materiellen Schwerpunkt seiner Tätigkeit an und dieser ist eben die Kundenberatung, welche hauptsächlich außerhalb des Arbeitszimmers stattfindet.

Die Angaben des Berufungswerbers in der Vorhaltsbeantwortung vom 17. Februar 2003, dass ca. 60 bis 70 % der Arbeitszeit im Arbeitszimmer (mindestens 60 Wochenstunden) verbracht

wurden, sind für die Beurteilung des Mittelpunktes der gewerblichen Tätigkeit des Berufungswerbers nicht heranzuziehen. Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nämlich nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen. Erst im Zweifel ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (vgl. VwGH 22. 1. 2004, 2001/14/0004; 28. 11. 2000, 99/14/0008). Seitens des Unabhängigen Finanzsenates bestehen jedoch keine Zweifel, dass – wie bereits oben ausgeführt – der materielle Schwerpunkt der vom Berufungswerber ausgeübten gewerblichen Tätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers liegt, daher ist die zeitliche Komponente von untergeordneter Bedeutung. Erwähnt sei noch, dass die in der gesonderten Begründung zur Berufungsvorentscheidung vom 4. März 2003 geäußerten Zweifel des Finanzamtes hinsichtlich der zeitlichen Komponente unwidersprochen blieben. Diese Zweifel sind insbesondere auch dadurch begründet, dass relativ hohe Reisekosten und Diäten geltend gemacht wurden. Gerade auch diese rege Reisetätigkeit im Rahmen der Kundenbesuche spricht dafür, dass diese Kundenbesuche ein entscheidendes Merkmal der Tätigkeit des Berufungswerbers sind.

Da der materielle Schwerpunkt der gewerblichen Tätigkeit nicht im häuslichen Arbeitszimmer gelegen ist, kann nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht davon ausgegangen werden, dass der Mittelpunkt der gewerblichen Tätigkeit des Berufungswerbers im strittigen Veranlagungsjahr im häuslichen Arbeitszimmer lag. Die Absetzbarkeit der dafür anfallenden Kosten kommt auf Grund der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nicht in Betracht.

Linz, am 16. März 2005