



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den SenatX über die Berufungen der Bw., vertreten durch S., Wirtschaftstreuhand GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 2/20 vom 27. März 2003 betreffend Einkommensteuer 1999, 2000 und 2001 sowie Umsatzsteuer 2001 nach der am 30. Mai 2006 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für 1999 und 2000 sowie gegen den Umsatzsteuerbescheid für 2001 wird Folge gegeben.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2001 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist nach den Angaben auf den Steuererklärungsformularen Schauspielerin und Kunstschauffende. Sie erzielt aus ihrer Tätigkeit ausschließlich Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wobei ihre Einnahmen in den Berufungsjahren 351.513 S (1999), 386.388 S (2000) bzw. 623.056 S (2001) betrugen.

Im gegenständlichen Berufungsverfahren ist die Abzugsfähigkeit folgender Aufwendungen als Betriebsausgaben strittig:

1. Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer:

Miete und Betriebskosten in Höhe von 19.999 S (für 1999), 17.518 S (für 2000) und 21.198 S (für 2001), AfA für Einrichtungsgegenstände (ein Schreibtisch, zwei Schreibtischstühle, drei Bücherregale, eine Schreibtischlampe) in Höhe von jeweils 3.775 S (für 2000 und 2001).

Der betreffende Raum wurde vom Finanzamt (Betriebsprüfungsabteilung) anlässlich der "Neuaufnahme" der Bw. im Rahmen einer Nachschau besichtigt (vgl. Niederschrift vom 22. April 1997). Das Arbeitszimmer weist ein Flächenausmaß von ca. 23,5 m² auf. Als Betriebsausgaben geltend gemacht werden 28,29 % der Gesamtkosten der Wohnung.

2. Aufwendungen für eine Auslandsreise:

Tages- und Nächtigungsgelder für den Aufenthalt auf Zypern in Höhe von 1.965 S (5 Tage à 393 S) und 2.940 S (7 Nächtigungen à 420 S) für 2001.

Auf Vorhalt des Finanzamtes gab die Bw. dazu an, die beantragten Kosten stünden in Zusammenhang mit einem als Ferienakademie veranstalteten Kreativaufenthalt, in dessen Rahmen sie Ausbildungen in den Bereichen Flamencotanz und Gitarre absolviert habe. Die Kurse hätten während des gesamten Aufenthaltes stattgefunden. Das zu absolvierende Programm habe jeweils den ganzen Tag in Anspruch genommen. Eine private Mitveranlassung der Reise sei nicht gegeben gewesen.

Der Vorhaltsbeantwortung lag ein Schreiben des Kursveranstalters bei, worin bestätigt wird, dass die Bw. von 6. bis 13. April 2001 an Fortbildungskursen für Flamencotanz und Gitarre teilgenommen hat. Der Kreativurlaub Zypern werde seit 1997 zweimal jährlich als Ferienakademie veranstaltet. Die Teilnehmer erhielten von professionellen Kursleitern fundierten Basisunterricht in den angebotenen Kursen.

Nach der Vorhaltsbeantwortung ebenfalls angeschlossenen Buchungsbestätigung wurde der Kreativurlaub Zypern für den Zeitraum 6. bis 20. April 2001, somit für zwei Wochen, gebucht.

3. Aufwendungen für geringwertige Wirtschaftsgüter

in Höhe von 15.700 S für 2001.

Nach den Angaben der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung handelt es sich bei den geringwertigen Wirtschaftsgütern einerseits um Gegenstände, die ausschließlich für das Arbeitszimmer verwendet werden (Kostümständer, Büroregal, Arbeitslampe) und andererseits um Gegenstände, die sie für die Programmgestaltung benötigt (Bühnenrequisiten, wie zB Schnüre, diverse Bastelartikel usw.).

Entgegen dem Ergänzungssuchen des Finanzamtes lagen die betreffenden Ausgabenbelege der Vorhaltsbeantwortung der Bw. jedoch nicht bei.

4. Für das Jahr 2001 ist zudem die vom Finanzamt in Höhe von 5.465,65 S vorgenommene Vorsteuerkürzung (davon entfällt auf Miete 1.871,15 S, auf Strom 454,53 S und auf geringwertige Wirtschaftsgüter 3.139,97 S) strittig.

In den Einkommensteuerbescheiden für 1999, 2000 und 2001 vom 27. März 2003 wurden die Aufwendungen für das Arbeitszimmer und die AfA für die Einrichtungsgegenstände mit folgender Begründung nicht berücksichtigt:

"Die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer setzt nicht nur voraus, dass die Art der Tätigkeit den Aufwand notwendig macht, sondern auch, dass das Arbeitszimmer Mittelpunkt der Tätigkeit ist. Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, hat nach Maßgabe der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen. Bei Tätigkeiten, wie Musiker, Schauspieler etc., bestimmt die außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübte Tätigkeitskomponente das Berufsbild entscheidend, weshalb das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden kann."

Zur Nichtanerkennung der Aufwendungen für die Zypernreise führte das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid für 2001 Folgendes aus:

"Wenn eine beruflich veranlasste Reise durch einen Erholungsaufenthalt verlängert wird, fällt die gesamte Reise unter das Abzugsverbot des § 20 EStG. Laut den vorgelegten Belegen dauerte der Zypernaufenthalt vom 6. – 20. April 2001, wobei Sie aber nur vom 6. – 13. April an Kursen für Flamenco und Gitarre teilgenommen haben. Die Aufwendungen für die Zypernreise sind daher nicht abzugsfähig."

Die Ausgaben für geringwertige Wirtschaftsgüter wurden mit der Begründung nicht anerkannt, dass die angeforderten Belege nicht vorgelegt wurden.

In der Begründung des Umsatzsteuerbescheides für 2001 wird angeführt, die erklärte Vorsteuer sei um den Betrag berichtigt worden, der auf die vorgenommene Kürzung der Betriebsausgaben entfalle.

In den gegen die Einkommensteuerbescheide für 1999 bis 2001 und den Umsatzsteuerbescheid für 2001 eingekommenen Berufungen wird insbesondere Folgendes ausgeführt:

1. Arbeitszimmer

Einkommensteuer 1999 – 2001:

Die einkommensteuerliche Anerkennung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer und für in diesem befindliche Einrichtungsgegenstände setze voraus, dass die Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt notwendig mache, und dass der betreffende Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird.

Für die Bw. sei ein Arbeitszimmer zur Verfassung ihrer Bücher, Liedtexte, Kompositionen, Kabaretts usw. sowie zur Erledigung der mit ihren zahlreichen Auftritten im Zusammenhang stehenden Koordination und Auftragsabwicklung sowie der anfallenden Büroarbeiten unerlässlich. Neben ihrer Tätigkeit auf der Bühne übe die Bw. zahlreiche weitere Tätigkeiten aus, deren Tätigkeitsmittelpunkt eindeutig im Arbeitszimmer liege. So werde die Bw. auch als Autorin, als Agentin für andere Künstler und als Projektmanagerin tätig. In dem betreffenden Zimmer fänden auch die Proben für ihre zahlreichen Bühnenauftritte statt. Überdies diene das Arbeitszimmer auch als Lager für sämtliche Produktionsunterlagen, Künstlerverträge, Buchhaltungsunterlagen usw.. Die mit dem Arbeitszimmer in Zusammenhang stehenden Aufwendungen, einschließlich jenen für die Büroausstattung, seien daher im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit in voller Höhe zum Abzug zuzulassen.

Umsatzsteuer 2001:

Der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis vom 24.9.2002, 98/14/0198, entschieden, dass die erst nach dem EU-Beitritt im Jahr 1996 eingeführte Einschränkung des Vorsteuerabzuges beim Arbeitszimmer EU-widrig ist. Nach dieser Entscheidung sei für den Vorsteuerabzug beim Arbeitszimmer nur Voraussetzung, dass das Arbeitszimmer nahezu ausschließlich unternehmerisch genutzt werde und für die unternehmerische Tätigkeit notwendig sei.

Da diese Voraussetzungen im gegenständlichen Fall erfüllt seien, wie auch anlässlich des Antrittsbesuches des Finanzamtes am 8. April 1997 in einer Niederschrift festgehalten worden sei, sei der Vorsteuerabzug in voller Höhe anzuerkennen.

2. Reisekosten Zypern

Die im Zeitraum 6. bis 20. April 2001 durchgeführte Reise sei im Rahmen der geltend gemachten Betriebsausgaben eindeutig in einen beruflichen und einen privaten Teil aufgeteilt worden, wobei lediglich der berufliche Teil in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung Berücksichtigung gefunden habe.

Neben den Kurskosten seien lediglich das gesetzliche Tages- und Nächtigungsgeld für den Zeitraum des Kursbesuches (von 6. bis 13. April 2001), unter Berücksichtigung der Regelung über die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit, als Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Die Kosten der An- bzw. Abreise seien nicht berücksichtigt worden. Die beantragten Kosten seien daher in voller Höhe zum Abzug zuzulassen.

3. Geringwertige Wirtschaftsgüter

Die geltend gemachten Aufwendungen für geringwertige Wirtschaftsgüter seien auf Grund des der Berufung beiliegenden Kontoausdruckes und der beiliegenden Belege anzuerkennen.

In der am 30. Mai 2006 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wurde seitens des Vertreters des Finanzamtes ausgeführt, betreffend die geringwertigen Wirtschaftsgüter seien

die abverlangten Belege ursprünglich nicht vorgelegt worden. Auch eine Glaubhaftmachung sei zum damaligen Zeitpunkt nicht erfolgt.

Für die Absetzbarkeit von Reiseaufwendungen sei erforderlich, dass eine Planung nach Art einer Studienreise vorläge, was im Berufungsfall nicht gegeben sei. Es sei gesetzlich unzulässig, die Reise in einen beruflichen und einen nicht beruflich veranlassten Teil aufzuspalten.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei der Mittelpunkt der Tätigkeit einer Schauspielerin nicht im Arbeitszimmer, sondern auf der Bühne gelegen. Es sei zudem festzuhalten, dass auch Proben nicht zwingend im Arbeitszimmer durchgeführt werden müssen.

Seitens der steuerlichen Vertreterin wurde ausgeführt, die Zypernreise habe ihrer Mandantin dazu gedient, sich im Bereich Musik und Tanz fortzubilden.

Bezüglich der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für das Arbeitszimmer werde nochmals auf den weiten Tätigkeitsbereich der Bw. (Tätigkeit als Schauspielerin, Künstleragentin, Autorin und Kabarettistin) hingewiesen. Das Arbeitszimmer stelle den Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit ihrer Mandantin dar.

Über die Berufungen wurde erwogen:

1. Arbeitszimmer

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 201/1996, dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände in der Wohnung nicht bei den einzelnen Einkünften 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, abzugsfähig.

Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer sind Betriebsausgaben, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet, nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig ist und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird (vgl.

Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 4 Anm 82, ABC der Betriebsausgaben, "Arbeitszimmer"; VwGH 23.5.1996, 94/15/0063; VwGH 31.10.2000, 95/15/0186).

Die beiden letztgenannten Voraussetzungen (Notwendigkeit des Arbeitszimmers für die berufliche Tätigkeit sowie dessen nahezu ausschließliche berufliche Nutzung) sind im gegenständlichen Fall unbestrittenmaßen gegeben.

Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen. Im Zweifel wird darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (vgl. zB VwGH 2.6.2004, 2003/13/0166).

Nach der Verkehrsauffassung liegt der materielle Schwerpunkt einer Tätigkeit als Autorin, Künstleragentin und Projektmanagerin im Arbeitszimmer. Zweifelhaft könnte im gegenständlichen Fall lediglich sein, wo der Mittelpunkt der Tätigkeit als Schauspielerin zu sehen ist.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in dem dem Erkenntnis vom 24.6.2004, 2001/15/0052, zugrunde liegenden Beschwerdefall den Mittelpunkt der Tätigkeit einer selbständig tätigen Konzertpianistin an jenem Ort angenommen, an dem sie die überwiegende Zeit an ihrem Instrument verbringt: in dem im betreffenden Beschwerdefall in Streit stehenden Arbeitszimmer. Zum gleichen Ergebnis gelangte der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 16.3.2005, 2000/14/0150, welches einen nichtselbständig tätigen Klarinettisten in einem Symphonieorchester betroffen hat.

Der unabhängige Finanzsenat (UFS) hat in der Berufungsentscheidung vom 23.5.2005, RV/4722-W/02, den Mittelpunkt der Tätigkeit eines hauptberuflichen Schauspielers, Sängers und Musikers ebenfalls als im Arbeitszimmer liegend beurteilt.

Da der vorliegende Sachverhalt jenen in den vom VwGH und UFS entschiedenen Fällen ähnlich ist, werden die geltend gemachten Aufwendungen für das Arbeitszimmer sowie dessen Einrichtung zur Gänze als Betriebsausgaben anerkannt.

2. Zypernreise

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufes erfolgen, nicht abzugsfähig.

Kosten einer Fortbildungsreise sind nach Literatur und Rechtsprechung nur dann abzugsfähig, wenn die folgenden Voraussetzungen kumulativ gegeben sind:

- Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.
- Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.
- Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt sein, dass sie jegliche Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.
- Andere allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird.

(vgl. *Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke*, EStG 1988, § 4 Anm 82, ABC der Betriebsausgaben, "Studien- und Fortbildungsreisen"; VwGH 31.3.2003, 2000/14/0102; VwGH 8.5.2003, 99/15/0002).

Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechend dem "Aufteilungsverbot" der gesamte Betrag nicht abzugsfähig (vgl. zB VwGH 27.11.2001, 98/14/0002, 0028). Eine steuerlich nicht beachtliche Reise liegt auch dann vor, wenn eine Geschäftsreise mit einer Erholungsreise verbunden wird. Dies ist dann der Fall, wenn die Geschäftsreise gleichzeitig eine Erholungsreise darstellt, also zB auf einer Urlaubsreise auch Betriebsbesichtigungen vorgenommen werden oder an eine Geschäftsreise ein Urlaub angehängt wird, selbst wenn im Urlaub geschäftliche Besprechungen stattfinden (vgl. *Hofstätter/Reichel/Fellner/Fuchs/Zorn*, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 28 zu § 4 Abs. 4 EStG 1988 allgemein; *Quatschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch, Wien 1993, Tz 39 zu § 4 EStG 1988, „Reisekosten“, S. 173). Liegt eine Reise mit Mischprogramm vor, so kommt eine steuerliche Berücksichtigung von Reisekosten nicht in Frage - auch nicht jener Kosten, die anteilig auf einen ausschließlich beruflichen Zwecken gewidmeten Reiseabschnitt entfallen

(vgl. VwGH 3.5.1983, 82/14/279; VwGH 21.10.1986, 86/14/0031; VwGH 6.11.1990, 90/14/0176; VwGH 20.12.1994, 90/14/0211).

Der Verwaltungsgerichtshof hat beispielsweise in seinem Erkenntnis vom 17.2.1999, 94/14/0012, die Aufwendungen für eine dreiwöchige Reise nach Südafrika, bei welcher die letzte der drei Aufenthaltswochen ausschließlich privaten Zwecken gewidmet war, wegen des geltenden Aufteilungsverbotes zur Gänze nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Im vorliegenden Fall ist unbestritten, dass die Bw. im Anschluss an den einwöchigen "Kreativ-aufenthalt", in dessen Rahmen sie Kurse besuchte, einen weiteren einwöchigen Aufenthalt auf Zypern ausschließlich für private Zwecke genutzt hat. Hinzu kommt, dass die in der ersten Woche absolvierten Kurse (in den Bereichen Flamencotanz und Gitarre) nicht nur für Angehörige der Berufsgruppe der Bw. von Interesse, sondern auch für andere Teilnehmer attraktiv sind.

Es hat sich somit um eine Auslandsreise mit sogenanntem Mischprogramm gehandelt, bei welcher im Sinne der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch jene Kosten, die anteilig auf den beruflichen Zwecken gewidmeten Reiseteil entfallen, auf Grund des Aufteilungsverbotes nicht absetzbar sind.

Dem Berufungsbegehren kann daher in diesem Punkt nicht entsprochen werden.

3. Geringwertige Wirtschaftsgüter

Die Aufwendungen für geringwertige Wirtschaftsgüter wurden von der Bw. anhand des der Berufung beiliegenden Kontoausdruckes und der beiliegenden Belege nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht. Sie werden daher zur Gänze anerkannt.

4. Vorsteuerabzug

Die auf die Aufwendungen für das Arbeitszimmer und die geringwertigen Wirtschaftsgüter entfallenden Vorsteuern werden auf Grund der obigen Ausführungen in der Berufungentscheidung antragsgemäß (in Höhe von 5.465,65 S) berücksichtigt.

Die angefochtenen Bescheide werden dementsprechend abgeändert.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter (in S und €).

Wien, am 31. Mai 2006