

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des BW, Adresse, vertreten durch Mitterdorfer + Pira + Daurer GmbH, 5026 Salzburg, Ignaz Rieder Kai 13a, vom 23. Jänner 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 19. Dezember 2006 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2005 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Beim Berufungsbewerber fand im Jahr 2006 eine Betriebsprüfung betreffend die Umsatzsteuer und Einkommensteuer der Jahre 2003 bis 2005 statt. Dabei wurden Feststellungen getroffen, die zu einer Wiederaufnahme der Verfahren betreffend die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer der Jahre 2003 bis 2005 führten, worauf in der Folge neue Umsatzsteuer- bzw. Einkommensteuerbescheide für diese Jahre vom FA erlassen wurden. Folgende von der Betriebsprüferin getroffene Feststellungen, die zu einer Änderung der Bemessungsgrundlagen der Umsatzsteuer- bzw. d. Einkommensteuer in den betreffenden Jahren geführt hatten, sind im gegenständlichen Verfahren noch streitgegenständlich:

1. Aufwendungen für das Arbeitszimmer des BW:

Dieses sei aus Sicht des FA steuerlich nicht anzuerkennen.

2. Reisekosten des BW zwischen seiner Wohnung und den Standorten seines Auftraggebers in A (ab 2003) sowie in B (ab 2005):

Der BW habe aufgrund des wiederkehrenden Aufsuchens desselben Einsatzortes einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründet. Die Tagesgebühren seien daher ab dem 6. Tag steuerlich nicht mehr anzuerkennen.

3. Aufwendungen für Interneteinkäufe im Jahr 2005:

Dabei hätten weder Rechnungen vorgelegt werden können noch habe aufgrund einer genauen Warenbezeichnung eine betriebliche Veranlassung nachgewiesen werden können, weswegen der Aufwand zu kürzen gewesen sei.

Gegen diese nach Wiederaufnahme der Verfahren nach der Betriebsprüfung erlassenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für 2003 bis 2005 erhob der BW durch seinen ausgewiesenen Vertreter binnen offener Frist Berufung und führte darin im Wesentlichen aus:

Ad 1: Arbeitszimmer:

Der BW sei aufgrund eines Werkvertrages als technischer Berater für die Firma C mit dem Sitz in A tätig. Ort seiner Berufsausübung sei in Adresse. Dort befindet sich auch das einzige Büro des BW.

Es handle sich dabei nicht um ein Arbeitszimmer im Sinne des §20 Abs1 Z2 lit. d 1.Satz EStG 1988 sondern eben um den einzigen Bürraum in dem die Aufträge abgearbeitet würden. Der Raum werde ausschließlich für betriebliche Zwecke benutzt. Die Frage, an wie vielen Tagen dieser für betriebliche Zwecke genutzt werde, spielt keine Rolle und sei steuerlich unbeachtlich. Es seien daher die gesamten geltend gemachten Betriebskosten für diesen Bürraum anzuerkennen.

Ad 2. Tages- u. Nächtigungsgelder:

Für die Frage der Geltendmachung von Reisekosten als Betriebsausgaben seien die Ausführungen der RZ 278ff der LStR anzuwenden. Ob der BW am Einsatzort A regelmäßig wiederkehrend tätig sei, sei danach zu beurteilen ob er mindestens einmal wöchentlich dort tätig sei. Dies sei aber nicht der Fall, wie aus den beiliegenden detaillierten Aufstellungen ersichtlich sei.

Wenn aber ein Selbstständiger zwar wiederkehrend, aber nicht regelmäßig an einem Ort tätig sei, so stehe für die Anfangsphase von 15 Tagen je Dienstort im Kalenderjahr das Taggeld zu.

Es werde daher beantragt, die angefochtenen Bescheide dahingehend abzuändern, dass für die Jahre 2003 und 2004 je zehn Taggeldsätze pro Jahr; für das Jahr 2005 25 Taggeldsätze zusätzlich steuerlich berücksichtigt würden.

Ad 3. Fehlende Rechnungen 2005:

Von der Bemessungsgrundlage in Höhe von € 2.744,42 seien mittels Rechnung (€ 824,00 für den PC) nachgewiesen worden, sodass € 1.920,42 verbleiben würden. Davon seien im Schätzungswege 25% somit € 480,00 sowie eine Vorsteuer von € 21,14 zu kürzen. Dies sei mit dem Sachbearbeiter so abgesprochen worden. In Ergänzung dieser Berufung reichte der steuerliche Vertreter des BW ein Schreiben an die Betriebsprüferin nach, in dem er darstellte, dass nach den Ausführungen des Berufungswerbers die gesamte Auftragskonzeption, die Planerstellung etc. in dem Arbeitszimmer erfolge. Die Besprechung der Unterlagen, die Probenentnahmen etc. erfolgten dann vor Ort. Das Arbeitszimmer sei daher zur Erbringung der Werkleistungen unbedingt erforderlich und sei Tätigkeitsmittelpunkt. Auch in zeitlicher Hinsicht sei das Arbeitszimmer für die Tätigkeit überwiegend benutzt worden und zwar im Jahr 2004 an 186 Anwesenheitstagen und im Jahr 2005 an 199 Arbeitstagen.

Darauf erließ das FA eine Berufungsvorentscheidung in der die Berufungen gegen die Umsatz- u. Einkommensteuer für die Jahre 2003 u. 2004 als unbegründet abgewiesen und der Berufung gegen die Umsatz- bzw. Einkommensteuer 2005 teilweise stattgegeben wurde.

Zudem einzelnen in Berufung stehenden Punkten führte das FA Folgendes aus:

1. Arbeitszimmer:

Der BW sei Chemiker und als technischer Berater auf Werkvertragsbasis tätig. Diese Tätigkeit erstrecke sich von der Betreuung der Fabriken im Managementbereich, der Produktion, dem technischen Bereich, dem Coaching bis hin zur Überprüfung der Gentechnikfreiheit, mit Prüfung von Boden- u. Pflanzenproben u. chemischer Kontrolle im Labor der Firma C. Die Projektierung erfolge nach Auskunft des BW in seiner Wohnung. Der BW gebe weiters an, dass er zwar kein eigenes Büro bei der Firma C habe, er aber einen Tisch bzw. einen Besprechungsraum in der Firma benutzen könne.

Zur Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit habe sich der BW im Prüfungszeitraum im Jahr 2003 an 150 Tagen, im Jahr 2004 an 133 Tagen und im Jahr 2005 an 112 Tagen in D aufgehalten, weiters sei er im Jahr 2003 an 91 Tagen, im Jahr 2004 an 72 Tagen sowie im Jahr 2005 an 52 Tagen in A bzw. B gewesen.

Aus dieser Darstellung sowie aus der Tätigkeit des BW selbst ergebe sich, dass der Mittelpunkt der Tätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers liege. Zudem handle sich es bei dem geltend gemachten Büroraum laut den vorgelegten Plänen um das gesamte Wohnzimmer und den Essbereich sowie das Vorzimmer in der Wohnung des Abgabepflichtigen in Adresse.

Eine ausschließliche oder nahezu ausschließliche betriebliche Nutzung sei schon aufgrund der räumlichen Gegebenheiten nicht gegeben, weswegen die Berufung in diesem Punkt abzuweisen sei.

Ad 2. Tages- u. Nächtigungsgelder:

Die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit sei anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend oder wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstrecke. Von einem längeren Zeitraum sei auszugehen, wenn der BW an seinem Einsatzort regelmäßig wiederkehrend (2003 und 2004 in A, 2005 in A und B) mindestens einmal wöchentlich tätig werde und die Anfangsphase von 5 Tagen überschritten worden sei.

Diese Regelung treffe hier zu und umfasse auch die ersten 2 Monate (Probemonate) im Kalenderjahr 2003, in denen der Berufungswerber spezielle Einschulungsmaßnahmen im technischen Bereich erhalten habe. In diesem Fall sei in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen, dass die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten bekannt seien u. daher kein Mehraufwand für die Verpflegung entstehe.

Für die Reisetätigkeit nach A seien bereits die ersten fünf Tage im Zuge der Betriebsprüfung angesetzt worden, für das Jahr 2005 würden für die Reisetätigkeit nach B zusätzlich fünf Tage anerkannt werden.

Ad.3. Rechnungen 2005:

Der Betrag von netto € 824,00 (Computer) werde antragsgemäß aus der Bemessungsgrundlage von € 2.744,42 herausgerechnet und die Anschaffungskosten auf eine Nutzungsdauer von 3 Jahren verteilt. (Anschaffungszeitpunkt 5. Jänner 2005). Von der sich ergebenden Differenz würden pauschal 30% als nicht betrieblich veranlasst analog zu den Vorjahren ausgeschieden.

Nach dieser Berufungvorentscheidung beantragte der BW durch seinen ausgewiesenen Vertreter binnen offener Frist die Berufung gegen den Einkommen- u. Umsatzsteuerbescheid für 2005 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zu Entscheidung vorzulegen, weswegen die Berufung gegen die Umsatzsteuer 2005 und die Einkommensteuer 2005 wiederum als unerledigt gelten.

In Ergänzung seines bisherigen Vorbringens führte der BW durch seinen ausgewiesenen Vertreter Folgendes aus:

Ad 1. Arbeitszimmer:

Zunächst sei festzuhalten, dass der BW ausschließlich der selbstständigen Tätigkeit als technischer Berater nachgehe und neben dieser Tätigkeit keine Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit erziele.

Es werde also nur eine einzige Tätigkeit ausgeübt, das Arbeitszimmer sei der einzige Büroraum des BW in dem die Projektplanung etc. durchgeführt werde.

Das Arbeitszimmer stelle daher den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit dar, unabhängig davon wie viele Tage sich der BW zur Umsetzung seiner Projektierungsarbeit etc. vor Ort (im In- oder Ausland) aufhalte.

Nach dem materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit stelle das Arbeitszimmer eindeutig den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit dar. Das Arbeitszimmer sei im vorgelegten Plan als Wohnzimmer bezeichnet, weil dies der ursprüngliche Bauplan sei. Dies sage aber nicht über die tatsächliche Nutzung aus.

Zugegebenermaßen sei allerdings das Vorzimmer gemischt genutzt. Gegebenenfalls wäre eine aliquote Kürzung der geltend gemachten Kosten diesbezüglich vorzunehmen.

Andererseits würden auch andere Räume der gemischten Nutzung unterliegen und seien bisher nicht anteilig geltend gemacht worden, sodass wegen der Geringfügigkeit auf eine Aliquotierung verzichtet werden könne und beantragt werde, den angefochtenen Einkommensteuerbescheid dahingehend abzuändern, dass die geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von € 1.525,67 als Betriebsausgabe angesetzt würden und die geltend gemachte Vorsteuer in Höhe € 305,13 als abzugsfähig angesetzt werde.

Ad 3. Nicht anerkannte Rechnungen:

Die Darstellung in der Berufungsvorentscheidung, nämlich die Zurechnung von € 1.125,46 sei zwar dem Grunde nach richtig, doch sei dabei übersehen worden, dass bei der Bemessungsgrundlage vom Erstbescheid lt. Betriebsprüfung ausgegangen worden sei, wo bereits € 730,00 zugerechnet worden seien. Daraus ergebe sich eine Differenz bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 730,00, weswegen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 14.562,28 und nicht in Höhe von € 15.292,28 festzusetzen seien. Auch diesbezüglich sei der Einkommensteuerbescheid 2005 zu berichtigen.

Der UFS hat dazu erwogen:

Der in der Folge dargestellte Sachverhalt gründet sich auf den Inhalt der Verwaltungsakten sowie auf das darin erliegende Vorbringen der Parteien und ist dem Grunde nach unbestritten, soweit in Folge nichts anderes ausgeführt wird. Der UFS legt den nachfolgenden als erwiesen angenommenen Sachverhalt seiner Beurteilung zu Grunde:

Der Berufungswerber ist akademisch ausgebildeter Chemiker und war ab dem Jahr 2003 als technischer Berater für die Firma C auf Werkvertragsbasis tätig. Diese Tätigkeit umfasste die Betreuung der Fabriken der Firma C im Managementbereich, der Produktion, dem technischen Bereich, dem Coaching bis zur Überprüfung der Gentechnikfreiheit mit Prüfung von Boden- u. Pflanzenproben und der chemischen Kontrolle im Labor der Firma C . Die Vorbereitung dieser Tätigkeit durch den BW (die Projektierung) erfolgte in seiner Wohnung in Adresse) Für diese Tätigkeit verwendete der BW überwiegend das Wohnzimmer sowie den Essbereich seiner Wohnung.

Der BW erhielt im Jahre 2003 für zwei Monate eine Einschulung im technischen Bereich bei der Firma C in A. Seine Tätigkeit umfasste weitere dienstliche Tätigkeiten in A in den Jahren 2003 bis 2005, sowie in B ab dem Jahr 2005.

Der Berufungswerber machte im Jahr 2005 einen Aufwand in Höhe von netto € 2.744,42 als Kosten für Interneteinkäufe geltend, wobei ein Betrag von € 824,00 auf einen PC entfiel. Die weiteren Anschaffungskosten konnte er nicht nachweisen bzw. war der betriebliche Zusammenhang dieser Anschaffungen nicht eindeutig nachvollziehbar.

In rechtlicher Hinsicht ist zu dem oben dargestellten Sachverhalt folgendes auszuführen:

1. Arbeitszimmer:

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

Gemäß § 20 Abs.1 Z2 lit. d EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben (des Steuerpflichtigen) 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, so sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugänglich.

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren somit zunächst die Frage, ob beim vorliegenden, unstrittig festgestellten Sachverhalt der Berufungswerber eine Tätigkeit ausübt, bei der das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten und der beruflichen Tätigkeit bildet. Aus Sicht des UFS kann dies im gegenständlichen Fall nicht bejaht werden. Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne dieser gesetzlichen Bestimmung darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung nach dem jeweiligen typischen Berufsbild zu erfolgen. Lässt sich eine Betätigung in mehreren Komponenten zerlegen, erfolgt eine Beurteilung nach der Verkehrsauffassung mit einer werdenden Gewichtung der Teilkomponenten

(Siehe dazu auch UFS RV/1366-L/02), dabei ist der Mittelpunkt der in Frage stehenden Tätigkeit nach gängiger höchstgerichtlicher Rechtssprechung (zB VwGH vom 20.1.1999, ZI. 98/13/0132; VwGH vom 28.11.2000, ZI. 99/14/0008) zunächst nach ihren materiellen Schwerpunkt zu beurteilen.

Der BW erbringt technische Beratungsleistungen. Diese Beratungsleistungen bestehen in der Unterstützung der Fabriken der Firma C in verschiedensten Management- und Produktionsbereichen. Die für den Kunden wesentliche Komponente der Tätigkeit des BW ist somit die Weitergabe seines Wissens in den zuvor angesprochenen Bereichen. Diese Wissensvermittlung, die aus Sicht des UFS den materiellen Schwerpunkt des Berufungswerbers darstellt, erfolgt jedoch zweifelsohne in den in Frage stehenden Fabriken des Auftraggebers und nicht in der Wohnung des Berufungswerbers.

Damit kann die im erstinstanzlichen Verfahren wiederholt angezogene zeitliche Komponente, die aus Sicht des UFS nur hilfsweise zur Beurteilung des Schwerpunktes einer Tätigkeit herangezogen werden kann, für die Beurteilung der Tätigkeit des BW außer Ansatz bleiben. Aus Sicht des UFS handelt es sich bei der Tätigkeit des Berufungswerbers aufgrund des zuvor beschriebenen Tätigkeits eindeutig um eine solche, bei der der Schwerpunkt der Tätigkeit nicht im Arbeitszimmer des Berufungswerber liegt weswegen die Aufwendungen für dieses Arbeitszimmer nach §20 Abs.1 Z2 lit. d 1.Satz dem Grunde nach von einem Abzug als Betriebsausgaben ausgeschlossen sind.

Damit kann auch die Beurteilung der Frage, ob das als Wohnzimmer beschriebene Arbeitszimmer des Berufungswerbers in der vom Gesetz für Arbeitszimmer im Sinn des § 20 Abs. 1 Z2 lit. d weiters geforderten Ausschließlichkeit für berufliche Zwecke verwendet wird, dahingestellt bleiben.

Die Berufung gegen die Umsatz- und die Einkommensteuer war somit in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

2. Tagesdiäten:

Gemäß § 4 Abs.5 EStG1988 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen ohne Nachweis ihrer Höhe als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sich die aus § 26 Z.4 EStG ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegungen sind nicht zu berücksichtigen. Wird durch die Reisetätigkeit ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet, so kann ein Verpflegungsmehraufwand nur für die Anfangsphase steuerlich geltend gemacht werden. (Doralt, § 4 EStG 1988, Rz339). Dies liegt nach der Verwaltungspraxis dann vor wenn ein Einsatzort regelmäßig wiederkehrend besucht wird und die Anfangsphase von 5 Tagen überschritten wird (Doralt §16 EStG1988, Rz176). Aufgrund der sich aus den Akten ergebenden

Tätigkeit des BW ist eine solche wiederkehrende Tätigkeit an den in Frage stehenden Einsatzorten gegeben.

Der UFS hat daher keine Bedenken die vom FA in der Berufungsvorentscheidung berücksichtigte Anlaufphase für 2005 für den Standort Hörbranz im Ausmaß von fünf Tagen zu übernehmen.

Damit war den Berufungen gegen die Umsatz- und die Einkommensteuer 2005 in diesem Punkt teilweise statzugeben.

3. Schätzung des Aufwandes für Internetzukäufe im Jahr 2005:

Hier ist aus Sicht des UFS festzuhalten, dass zwischen den Parteien des Verfahren auf Basis der in der Berufungsvorentscheidung getroffenen Aufteilung der in Frage stehenden Aufwendungen durch das FA dem Grunde nach Einvernehmen herrscht.

Dies betrifft zunächst den vom FA in der Berufungsvorentscheidung als betrieblich berücksichtigten PC um gesamt € 824,00, der zu aktivieren und auf drei Jahre verteilt abzusetzen ist, sowie die darauf entfallende Vorsteuer von € 164,81, die ebenfalls zu Abzug zuzulassen ist.

Der UFS hat weiters keine Bedenken die von den Parteien unstrittig akzeptierte Aufteilung der sonstigen Büromaterialkosten in der Art und Weise zu berücksichtigen, dass von den verbleibenden Kosten unter dieser Position ein Prozentsatz von 30% analog den Vorjahren als nicht betrieblich bedingt ausgeschieden wird. Damit wird von dem 2005 verbleibenden Betrag von € 1.920,42 ein Betrag von € 576,13 als nicht betrieblich bedingt ausgeschieden. Weiters ist der Aufwand für den PC um die Anschaffungskosten von € 824,00 zu kürzen und um die Jahres AfA 2005 in Höhe von € 274,67 zu erhöhen. Damit resultiert in Summe aus diesen drei Änderungen eine Gewinnerhöhung von € 1.125,46 bei der Berechnung der Einkünfte des Jahres 2005.

Was den Einwand des BW in der Vorlage der Berufung in Bezug auf die Berechnung dieses Einkünfte aus Gewerbebetrieb und somit in weiterer Folge die Berechnung der Einkommenssteuer im Jahr 2005 betrifft, so ist dem Berufungswerber darin zuzustimmen, dass die Aufteilung, die das FA in der Berufungsvorentscheidung vorgenommen hat, einen Rechenfehler aufweist und somit die im Erstbescheid berücksichtigte Gewinnzurechnung von € 730,00 nicht storniert wurde, weswegen die zu berücksichtigenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 14.562,28 festzusetzen sind.

In diesem Punkt ist der Berufung gegen die Einkommensteuer 2005 daher teilweise statzugeben. Der Berufung gegen die Umsatzsteuer 2005 für diese Aufwendungen war in diesem Punkt statzugeben.

Im Ergebnis war somit den Berufungen gegen den Umsatz- bzw. den Einkommensteuerbescheid 2005 teilweise stattzugeben.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Salzburg, am 15. Mai 2008