

---

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., B, W-Str., vom 21. Dezember 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 28. November 2001 betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber bezog im Streitjahr Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Beteiligter an der Gesellschaft bürgerlichen Rechts "WL" (RK). Zum Sonderbetriebsvermögen des Berufungswerbers gehörte ua. das im privaten Wohnhaus in Gmd, Ö-Str., unterhaltene Arbeitszimmer. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Berufungswerbers sind im Wege der einheitlichen und gesonderten Feststellung gemäß § 188 Abs. 1 lit. b BAO in Höhe von 2,205.781,00 S zugerechnet worden. Weiters erzielte der Berufungswerber Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Das Finanzamt hat den Betrag in Höhe von 2,205.781,00 S bei der Veranlagung des Berufungswerbers zur Einkommensteuer für das Jahr 2000 zu Grunde gelegt. Die Veranlagung des Berufungswerbers zur Umsatzsteuer für das Jahr 2000 erfolgte erklärungsgemäß.

In der gegen die im Spruch genannten Sachbescheide erhobenen Berufung vom 21. Dezember 2001 brachte der Berufungswerber Folgendes vor:

*"Gegenstand der Berufung ist ausschließlich die steuerliche Nichtberücksichtigung des Arbeitszimmers des W im privaten Wohnhaus und deren steuerliche Auswirkungen auf die*

*anfallende Umsatz- und Einkommenssteuer. Nur hinsichtlich der "Streichung des Arbeitszimmers" ergeht also diese Berufung.*

*Gegen die Streichung des Arbeitszimmers und die daraus resultierenden Vorschreibungen hat W bereits hinsichtlich des Steuerjahres 1998 Berufung und nach Abweisung dieser Berufung Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebbracht, wo die Angelegenheit zur Zahl 2001/15/0093 anhängig ist.*

*Im Wesentlichen ist dort vorgetragen und wird auch zum Inhalt dieser Berufung gemacht: Anlässlich der Betriebsprüfung wurde die betriebliche Veranlassung bzw. der betriebliche Anteil für den Büror Raum samt Mitbenützung der Nebenräumlichkeiten festgelegt, und anschliessend erfolgte eine bescheidmäßige Festschreibung der Werte in den Abgabenbescheiden für die Jahre 1991 bis 1993 in Übereinstimmung mit dem Ergebnis der Betriebsprüfung.*

*Es verstößt daher gegen den Grundsatz der entschiedenen Sache, wenn die rechtskräftige, betragsmäßig festgelegte Zuordnung zum betrieblichen Aufwand für diese Räumlichkeiten nunmehr wegfallen soll. Die Räume bzw. Raumanteile wurden bescheidmäßigt festgelegt, und dabei muss es aus der Sicht des Beschwerdeführers bleiben. Dies umso mehr, als sich die maßgeblichen steuerlichen Beurteilungsparameter nicht geändert haben. Der Beschwerdeführer hat nie überwiegend im Wohnhaus gearbeitet, dort aber stets einen erheblichen Teil seines Einkommens erwirtschaftet.*

*Eine einmal festgelegte betriebliche Nutzung ist auch pro futuro als betriebliche Nutzung anzuerkennen, außer die tatsächlichen Verhältnisse hätten sich geändert.*

*In diese Richtung liefe im übrigen auch die ständige Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs zu den Allgemeinen Rechtsgrundsätzen des Vertrauenschutzes und der Rechtssicherheit allgemein und zur 6. Mehrwertsteuerrichtlinie im Besonderen.*

*Naturgemäß hat der Finanzgesetzgeber einen besonders weiten Ermessensspielraum bei der Festlegung von Steuertatbeständen. Dass sich der Gesetzgeber dessen bewusst war, dass er diesen Spielraum im Anlassfall massiv überschreitet, ergibt sich aus dem Umstand, dass er die inkriminierten gesetzlichen Regelungen in den Verfassungsrang gehoben hat (§ 124 a Z 3 EStG) was sie allerdings nicht gegenüber dem Gemeinschaftsrecht "schützt".*

*Naturgemäß können budgetpolitische Aufgabenstellungen bewirken, dass bestehende Steuersätze oder Steuerbegünstigungen reduziert werden. Die Zielsetzung des Abbaus des Budgetdefizits war auch vertretbar und zudem von den "Maastricht"-Kriterien vorgegeben. Es gilt allerdings auch im Steuerrecht der Grundsatz "he who can do more cannot necessarily do less". Es gibt Grundsätze, die der Gesetzgeber zu berücksichtigen hat. Diese Grundsätze sind zum einen gemeinschaftsrechtlich vorgeschrieben und zum anderen von den Prinzipien der Rechtsordnung imperativ vorgegeben.*

*Der Verfassungsgerichtshof hat bereits mehrfach angedeutet, dass ein Verstoß gegen Grundsätze eines Rechtsgebiets zur Verfassungswidrigkeit einer angegriffen Norm auch dann führen können, wenn die Norm selbst in den Verfassungsrang gehoben worden ist (zB. VfSlg. 11829/1988):*

*Einer der Grundsätze des Steuerrechts geht dahin, dass betriebliche Aufwendungen und betrieblich verursachte Kosten steuerabzugsfähig sind. Dieser Grundsatz findet sich insbesondere auch in der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie, auf die sich nach den Urteilen des Europäischen Gerichtshofs Kühne vom 27.06.1989, Rs. 50/88, und Mohsche vom 25.05.1993, Rs. C-193/91, auch die Steuerpflichtigen berufen können, wonach es zu den Grundsätzen des Mehrwehrsteuersystems gehört, dass alle betrieblich verursachten Kosten absetzbar sind.*

*Es verstößt gegen diese Grundsätze, wenn dem Beschwerdeführer ein betrieblicher Aufwand bloß deswegen nicht als absetzungsfähig anerkannt wird, weil das Büro im Wohnungsverband liegt. Mit der Streichung des Arbeitszimmers des Beschwerdeführers als betriebsrelevant wird also eine betriebliche Aufwendung für steuerlich nicht berücksichtigungsfähig erklärt, obwohl das Büro seinerzeit als Betriebsraum errichtet und seit jeher genutzt wurde und bis heute unverändert genutzt wird.*

*Zum anderen verletzt die gesetzliche Regelung auch den Grundsatz des Steuerrechts und der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie, dass sich der Gewinn aus dem Betriebsertrag minus dem Betriebsaufwand ergibt. Letzterer Verstoß gegen elementarste Steuergrundsätze wiegt wohl noch schwerer. Es ist offenkundig, dass das System der Sechsten Mehrwertsteuerrichtlinie den Grundsatz der Aufkommensneutralität verfolgt. Betriebliche Aufwendungen sind stets abzugsfähig, gegebenenfalls eben auch aliquot.*

*Zuletzt hat der Europäische Gerichtshof diesen Grundsatz wiederum im Urteil Ampafrance vom 19.09.2000, verb. Rs. C-177 und 181/99, ausdrücklich bekräftigt. Ziffer 58 dieses Urteils ist davon die Rede, dass eine Regelung "gegen den Grundsatz des Rechts auf Vorsteuerabzug verstößt, der die Neutralität dieser Steuer gewährleistet". Nach Ziffer 61 bilden das Vorsteuerabzugsrecht und die Berücksichtigungsfähigkeit betrieblicher Aufwendungen ein "Grundprinzip des von der Sechsten Richtlinie geschaffenen Systems der Mehrwertsteuer" (vgl. auch die bereits zitierten Urteile Mohsche und Kühne sowie aus jüngster Zeit etwa das Urteil Bakcsi vom 08.03.2001, Rs. C-415/98, das den Grundsatz der betrieblichen Veranlassung konsequent durchzieht, ebenso wie früher die Urteile Armbrecht vom 04.10.1995, Rs. C-291/92, und Lennartz vom 11.07.1991, Rs. C-97/90).*

*Am besten vergleichbar ist das Urteil Kommission / Frankreich vom 14.06.2001, Rs. C-40/00, wonach die Schaffung oder Erweiterung einer Ausnahme vom Grundsatz der Abzugsfähigkeit von Vorsteuern prinzipiell mit der 6 Mehrwertsteuerrichtlinie unvereinbar ist.*

*Nach unbestrittener herrschender Lehre und ständiger Rechtsprechung verdrängt entgegenstehendes Gemeinschaftsrecht nationales Recht auf allen Ebenen, also inklusive hier zudem wissentlicher und willentlicher Eingriffe des Gesetzgebers auf Verfassungsebene, zumal wenn in verfassungsgesetzlich geschützte Rechte eingegriffen wird.*

*Der angefochtene Bescheid verstößt also gegen zwingendes Gemeinschaftsrecht und verletzt den Beschwerdeführer auch in seinem recht auf Berücksichtigung betriebskausaler Vorsteueraufwendungen als Vorsteuern.*

*Es wird daher beantragt, die angefochtenen Bescheide dahingehend abzuändern, daß das Arbeitszimmer als steuerlich berücksichtigungsfähig anerkannt wird und die Steuerbescheide entsprechend berichtigt werden. Es besteht ausdrückliches Einverständnis diese Berufung bis zum Vorliegen der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs nicht weiter zu behandeln.“*

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 28. März 2003 wies das Finanzamt die Berufung gegen die angefochtenen Umsatz- und Einkommensteuerbescheide als unbegründet ab, mit der Begründung, dass keine Abänderung der in der Umsatzsteuererklärung angeführten Vorsteuerbeträge erfolgt sei bzw. dass eine Berufung gegen die im Feststellungsbescheid der KG "WL" festgestellten Einkünfte beim Einkommensteuerbescheid nicht zulässig sei.

Mit Schreiben vom 30. April 2003 begehrte der Berufungswerber, die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorzulegen. Im Vorlageantrag brachte er ergänzend Folgendes vor:

*“Mit Erkenntnis vom 19. Dezember 2002, 2001/15/0093-8, hat der Verwaltungsgerichtshof der erwähnten Beschwerde gegen den Umsatzsteuerbescheid Folge gegeben und ausgesprochen, dass das häusliche Arbeitszimmer aufgrund gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben umsatzsteuerrechtlich als vorsteuerfähig zu behandeln sei. Unter Bezugnahme auf dieses Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs hat der Unabhängige Finanzsenat mit Bescheid vom 22.04.2003, RV/0018-F/03, die Umsatzsteuervorschreibung entsprechend berichtigt, weil die betriebliche Verwendung des Arbeitszimmers außer Streit stehe.*

*Der Steuerpflichtige hat dies zum Anlass genommen, beim Verfassungsgerichtshof die Wiederaufnahme des abgeschlossenen Verfahrens B 1787/00 zu beantragen und neuerliche Normprüfung des EStG zu verlangen.*

In seinem Wiederaufnahmsantrag hat er den Grund der Wiederaufnahme wie folgt näher dargestellt:

### 3 Neuer Gegenstand der verfassungsgerichtlichen Normprüfung

Aufgrund der Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs vom 08. Januar 2002 und des Verwaltungsgerichtshofs im Beschwerdefall ergeben sich neue Konturen des verfassungsgerichtlichen Normprüfungsgegenstands:

Nach der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs steht fest, dass das Arbeitszimmer des Beschwerdeführers tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich unternehmerisch genutzt wird und dass die von ihm ausgeübte Tätigkeit ein solches Arbeitszimmer notwendig gemacht hat. Damit steht fest, dass das Arbeitszimmer im wirtschaftlichen Sinne und im Verständnis des Gemeinschaftsrechts zum Betrieb des Beschwerdeführers gehört.

Ebenso fest steht, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis die einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung dieses Arbeitszimmers nur deshalb verweigert hat, weil es nicht den Mittelpunkt der R des Wiederaufnahmswerbers bildet, was die maßgebliche gesetzliche Bestimmung des § 20 EStG tatsächlich klar fordert.

Andererseits ergibt sich aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs zweifelsfrei, dass umsatzsteuerrechtlich die Absetzungsmöglichkeit voll gegeben ist, weil das Zimmer betrieblichen Zwecken im Sinne des Gemeinschaftsrechts dient.

Die Frage ist nun, ob sich der verfassungsgerichtlich zu entscheidende Sachverhalt hinsichtlich der Verfassungskonformität der maßgeblichen Normen des Einkommenssteuergesetzes entscheidungswesentlich geändert hat oder nicht.

### 4 Wiederaufnahmsgrund; Eventualantrag auf Wiedereinsetzung

(...)

### 5 Neu gestellte Frage der Verfassungskonformität

Anhand des Urteils des Europäischen Gerichtshofs vom 08. Januar 2002 und der beiden Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs stellt sich die verfassungsgerichtlich zu beantwortende Frage nach der Verfassungskonformität der angegriffenen Regelungen des Einkommensteuergesetzes neu. Sie stellt sich nunmehr als Frage, ob es mit dem Sachlichkeitsgebot vereinbar ist, tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich untemehmerisch genutzte Betriebsräumlichkeiten, die für die Ausübung der Tätigkeit notwendig sind, umsatzsteuerrechtlich aufgrund gemeinschaftsrechtlicher Vorgaben als betriebsausgabenrelevant anzuerkennen, die unmittelbar konnen betrieblichen Ausgaben aber einkommensteuerrechtlich nicht als betrieblich bedingt anzuerkennen.

Diese Frage stellt sich nicht nur vor dem Hintergrund des Sachlichkeitsgebots, sondern auch vor dem Hintergrund der Verpflichtung der Mitgliedstaaten, das Mehrwertsteuersystem nicht zu behindern (vgl zum Störungsverbot etwa die EuGH Urteile Pelzl vom 08.06.1999, Rs C-338/97, C-344/97 und 390/97, oder Evangelischer Krankenhausverein vom 09.03.2000, Rs. C-437/97).

Der Verfassungsgerichtshof hat seinerzeit seinen Ablehnungsbeschluss vom 26.02.2001 damit begründet, dass es dem Gesetzgeber frei stehe, im Bereich möglicher privater Mitverwendung die Anerkennung von Betriebsausgaben ... an strenge Voraussetzungen zu binden. Diese Ausgangsprämissen des Verfassungsgerichtshofs hat sich durch die zitierte Judikatur grundlegend geändert. Nach der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofs kann eine (nicht bestehende) private Mitverwendung des Arbeitszimmers des Beschwerdeführers eine Begründung für die Aufrechterhaltung der angegriffenen Rechtslage nicht mehr liefern. Wie der Verwaltungsgerichtshof ausdrücklich betont, ging es weder um die ausschließliche Nutzung noch um die Notwendigkeit des Arbeitszimmers, sondern nur um die Frage, ob dieses Arbeitszimmer den Mittelpunkt der betrieblichen Tätigkeit des Beschwerdeführers bildete.

Im Ergebnis geht es also um eine Art Filialverbot.

*Es geht also nicht mehr um das vom Verfassungsgerichtshof richtig erkannte legitime Anliegen, private Mitverwendung durch strenge Anforderungen hintanzuhalten [wobei die private Mitverwendung nach der Gesetzeslage kein Problem wäre, wenn der Beschwerdeführer in diesen Räumlichkeiten seine überwiegende Bürotätigkeit ausüben würde, was aber umgekehrt im Hinblick auf den Umfang der Mitverwendung andererseits wieder keine Rolle spielen dürfte, denn wenn der Beschwerdeführer in seinem Hauptbüro arbeitet, benutzt er das häusliche Arbeitszimmer ja auch nicht privat], es geht allein um die Frage des Betriebsmittelpunkts, um das Quasifilialverbot. Auch aus dem wiederaufnahmsgegenständlichen Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs ergibt sich, dass dieser die Beschwerde hinsichtlich des einkommenssteuerrechtlichen Aspekts allein deshalb abgewiesen hat, weil das Arbeitszimmer unstreitig nicht der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit bildet (wohl aber einen wesentlichen Produktionsmehrwert bringt).*

*Das Sachlichkeitsgebot verbietet es, eindeutig als betrieblich erkannte Betriebsausgaben umsatzsteuerrechtlich und einkommenssteuerrechtlich unterschiedlich zu behandeln, wenn dafür kein besonderer Ausnahmegrund vorliegt. Auch der Liebhabereibegriff wird etwa umsatz- und einkommensteuerrechtlich gleich behandelt (VwGH 05.05.1992, 92/14/0006 ua.).*

*Auch das Gebot, europäische Normen nicht zu behindern, führt zum gleichen Ergebnis.*

*§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG ist nur als Ganzes prüfbar (und aufhebbar). Es wird daher angeregt, aus § 124 a EStG [idF BGBl Nr. 201/1996] die Wortfolge "lit. d und" und aus § 20 Abs. 1 Z 2 EStG die gesamte lit d aufzuheben, in eventu nur den ersten Satz der lit. d., bzw. gegebenenfalls auszusprechen, dass diese Bestimmungen verfassungswidrig waren.*

*Jedenfalls wird Übereinstimmung zwischen umsatzsteuerrechtliche und einkommenssteuerrechtlicher Berücksichtigung dieser Betriebsausgaben herzustellen sein.*

*Allenfalls wird angeregt, dem Europäischen Gerichtshof die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorzulegen:*

*Ist es mit dem an die Mitgliedstaaten gerichteten Verbot der Behinderung des Mehrwertsteuersystems und der Kohärenzpflicht nach der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie vereinbar, Betriebsausgaben einkommensteuerrechtlich nicht anzuerkennen, wenn ihre betriebliche Veranlassung und Notwendigkeit außer Streit stehen und sie umsatzsteuerrechtlich als Betriebsausgaben feststehen?*

*Der Steuerpflichtige ist also mehr denn je der Auffassung, dass die einkommenssteuerrechtliche und die umsatzsteuerrechtliche Behandlung zusammenfallen müssen und somit auch die einkommensteuerrechtliche Behandlung seines häuslichen Büros gemeinschaftsrechts- und verfassungswidrig ist. Er meint mehr denn je, dass dann, wenn ein häusliches Büro umsatzsteuerrechtlich zum Betriebsvermögen gehört und auch tatsächlich betrieblich verwendet wird, es auch einkommensteuerrechtlich Betriebsaufwand darstellen muss.*

*Mit vier gesonderten Berufungsvorentscheidungen vom 28. März 2003, jeweils dem Einschreiter zugestellt am 02.04.2003, betreffend*

*Umsatzsteuer 2000, an WL, XXX*

*Umsatzsteuer 2000, an Stpf., ZZZ*

*Feststellung der Einkünfte 2000, an WL, XXX*

*Einkommenssteuer 2000, an Stpf., ZZZ*

*erklärt das Finanzamt Bregenz, dass der Umsatzsteuerbescheid ohnehin keine Änderung der Vorsteuerbeträge vorsehe, womit die beantragte Umsatzsteuer bereits berücksichtigt sei, spricht es im Feststellungsbescheid über die Einkünfte nach § 188 BAO die Nichtanerkennung der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer im Hinblick auf das Erkenntnis des VwGH vom 19.12.2002 aus und verwies in dem an Stpf gerichteten*

*Einkommenssteuerbescheid 2000 darauf, dass eine Berufung "gegen die im Feststellungsbescheid der KG ...festgestellten Einkünfte ...beim Einkommenssteuerbescheid nicht zulässig" sei.*

An diesen Bescheiden ist nun zunächst nicht ganz klar, ob sich das Finanzamt dessen bewusst war, dass StPfl und Stpfl ein- und die selbe natürliche Person sind, die mit bei den Vornamen gleichzeitig auftritt (sh. K.).

In der Sache wird weiterhin die Auffassung vertreten, dass das häusliche Arbeitszimmer auch einkommenssteuerrechtlich als betrieblich berücksichtigt werden müsste, wenn das Einkommenssteuergesetz nicht verfassungswidrig wäre, wobei zur näheren Begründung auf die obigen Ausführungen verwiesen wird.

Sinnvoll wird sein, zunächst die Entscheidung des Verfassungsgerichtshof über den oben dargestellten Wiederaufnahmsantrag abzuwarten. Sollte der Verfassungsgerichtshof dem Wiederaufnahmsantrag Folge geben und die Problemstellung in der Sache behandeln, dann müsste die Erledigung auch für den vorliegenden Fall präjudiziert sein. Sollte der Verfassungsgerichtshof den Wiederaufnahmsantrag zurückweisen oder nicht behandeln, wäre die aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 19.12.2002 resultierende geänderte verfassungsrechtliche Beurteilung in einer weiteren Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof einzufordern.

Es besteht ausdrückliches Einverständnis, diese Vorlageanträge bis zum Vorliegen der Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes über den Wiederaufnahmsantrag nicht weiter zu behandeln.

Es wird daher beantragt, die Berufung im oben dargestellten strittigen Umfang der Berufungsbehörde zur Berufungsentscheidung vorzulegen.

Die Berufungsbehörde wolle dann allenfalls die ausständige Entscheidung des Verfassungsgerichtshofs warten oder bescheidmäßig absprechen.

Jedenfalls wird beantragt, die angefochtenen Bescheide dahingehend abzuändern, dass das häusliche Arbeitszimmer des Einschreiters auch einkommenssteuerrechtlich als Betriebsausgabe akzeptiert und im Sinne der eingereichten Steuererklärung einkommenssteuerrechtlich berücksichtigt wird.“

Der Berufungswerber erhab nicht nur gegen die im Spruch genannten Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 2000 Berufung, sondern auch gegen den Bescheid betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften hinsichtlich der KG "WL" (siehe RV/0135-F/03). Diese Berufung gegen den Feststellungsbescheid wurde vom unabhängigen Finanzsenat als unzulässig zurückgewiesen, weil dieser Bescheid gegenüber dem Berufungswerber keine Rechtswirksamkeit entfaltet hat. Auf den Inhalt der diesbezüglich Berufungsentscheidung (vom 13. Februar 2007, RV/0135-F/03), die auch an den Berufungswerber ergangen ist, wird an dieser Stelle verwiesen.

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

#### **Umsatzsteuer:**

Der Berufungswerber hat in seiner Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2000 Umsätze aus der Vermietung von einer Wohnung und einer Garage in Gmd, W-Str, erklärt und auch diesbezügliche Vorsteuerbeträge in Höhe von 2.112,69 S geltend gemacht. Das Finanzamt hat den Berufungswerber mit Umsatzsteuerbescheid vom 28. November 2001 erklärungsgemäß veranlagt und hat auch in seiner Berufungsvorentscheidung vom 28. März 2003 darauf

hingewiesen, dass keine Abänderung der vom Berufungswerber in seiner Umsatzsteuerklärung angeführten Vorsteuerbeträge erfolgt sei.

In diesem Zusammenhang ist zu sagen, dass den entsprechenden Feststellungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung - wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach betont hat - Vorhaltswirkung zukommt (vgl. VwGH 25.10.1994, 90/14/0184; VwGH 19.9.1995, 91/14/0208). Es wäre daher Aufgabe des Berufungswerbers gewesen, diese Feststellung des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung zu entkräften. Im Vorlageantrag vom 30. April 2003 konkretisierte der Berufungswerber sein Berufungsvorbringen hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2000 in keiner Weise und brachte diesbezüglich auch kein neues Vorbringen vor, sondern lässt sich daraus vielmehr entnehmen, dass sein Berufungsvorbringen nur mehr gegen die einkommensteuerliche Behandlung des sich in seinem privaten Wohnhaus befindlichen Arbeitszimmers gerichtet ist (vgl. das Vorbringen im Vorlageantrag des Berufungswerbers vom 30. April 2003 auf Seite 7 und 8: "erklärt das Finanzamt Bregenz, dass der Umsatzsteuerbescheid ohnehin keine Änderung der Vorsteuerbeträge vorsehe, womit die beantragte Umsatzsteuer bereits berücksichtigt sei, spricht es im Feststellungsbescheid über die Einkünfte nach § 188 BAO die Nichtanerkennung der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer im Hinblick auf das Erkenntnis des VwGH vom 19.12.2002 aus und verwiest in dem an Stpf. gerichteten Einkommenssteuerbescheid 2000 darauf, dass eine Berufung "gegen die im Feststellungsbescheid der KG festgestellten Einkünfte beim Einkommenssteuerbescheid nicht zulässig" sei. In der Sache wird weiterhin die Auffassung vertreten, dass das häusliche Arbeitszimmer auch einkommenssteuerrechtlich als betrieblich berücksichtigt werden müsste, wenn das Einkommenssteuergesetz nicht verfassungswidrig wäre, wobei zur näheren Begründung auf die obigen Ausführungen verwiesen wird.").

Angesichts dieser Überlegungen und dem Umstand, dass für den unabhängigen Finanzsenat keine Unrichtigkeit des angefochtenen Umsatzsteuerbescheides erkennbar war, war die Berufung vom 21. Dezember 2001 gegen den Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2000 als unbegründet abzuweisen.

### **Einkommensteuer:**

Das Finanzamt hat die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 mit der Begründung als unbegründet abgewiesen, dass eine Berufung gegen die im Feststellungsbescheid der KG WL festgestellten Einkünfte beim Einkommensteuerbescheid nicht zulässig sei.

Einheitlich und gesondert festgestellt werden Einkünfte aus selbständiger Arbeit, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind (§ 188 Abs. 1 BAO). In einem

Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Messbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden diesen Bescheiden zugrunde gelegt (§ 192 BAO). Gemäß § 252 Abs. 1 BAO kann ein Bescheid, dem Entscheidungen zu Grunde liegen, die in einem Feststellungsbescheid getroffen worden sind, nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid enthaltenen Feststellungen unzutreffend sind. § 252 Abs. 1 BAO schränkt das Berufungsrecht gegen abgeleitete Bescheide ein; Einwendungen gegen im Grundlagenbescheid getroffene Feststellungen sollen nur im Verfahren betreffend den Grundlagenbescheid vorgebracht werden können. Werden sie im Rechtsmittel gegen den abgeleiteten Bescheid vorgebracht, so ist die Berufung diesbezüglich als unbegründet abzuweisen. Eine solche Abweisung setzt voraus, dass der Grundlagenbescheid dem Bescheidadressaten des abgeleiteten Bescheides gegenüber wirksam geworden ist bzw. eine Bindungswirkung im Sinne des § 192 BAO besteht (vgl. Ritz<sup>3</sup>, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 3 zu § 252 BAO und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Der in Rede stehende Feststellungsbescheid hat gegenüber dem Berufungswerber keine Wirkung entfaltet (dieser ist an die GesB R "WL" ergangen, obwohl es eine solche im Zeitpunkt der Bescheiderstellung nicht mehr gab). Es handelt sich daher bei diesem Feststellungsbescheid iSd § 188 BAO tatsächlich um einen Nichtbescheid (es wird an dieser Stelle auf die Berufungsentscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 13. Februar 2007, RV/0135-F/03, verwiesen). Diesfalls hat die einheitliche und gesonderte Feststellung nicht stattgefunden (vgl. dazu VwGH 27.6.1991, 91/13/0002).

Nachdem gegenständlich der Grundlagenbescheid gegenüber dem Berufungswerber nicht wirksam geworden ist, dementsprechend auch keine Bindungswirkung an diesen Grundlagenbescheid besteht, war das Berufungsrecht des Berufungswerbers gegen den angefochtenen Einkommensteuerbescheid nicht im Sinne des § 252 BAO eingeschränkt und dementsprechend die gegenständliche Berufung auch nicht *aus obgenannten Gründen* als unbegründet abzuweisen. Dem Berufungswerber war es gestattet, den Einkommensteuerbescheid auch mit Gründen anzufechten, die - vom Sachzusammenhang gesehen - an sich gegen den Grundlagenbescheid vorzubringen gewesen wären.

Unter Bedachtnahme auf die nachstehend dargestellte Erwägungen konnte der Berufung aber dennoch kein Erfolg beschieden sein:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF 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.

Der Berufungswerber behauptet in seiner Berufung und in seinem Vorlageantrag nicht, dass der Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen und somit selbständigen Tätigkeit in dem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer liege, sondern erklärte, dass er lediglich Übereinstimmung zwischen umsatzsteuerrechtlicher und einkommensteuerrechtlicher Behandlung von Aufwendungen bezüglich seines Arbeitszimmers herstellen wolle. Er habe deshalb beim Verfassungsgerichtshof die Wiederaufnahme seines abgeschlossenen Verfahrens (B 1787/00) beantragt und neuerliche Normprüfung des Einkommensteuergesetzes verlangt. Er habe angeregt, „aus § 124 a EStG [idF BGBl. Nr. 201/1996] die Wortfolge „lit. d und“ und aus § 20 Abs. 1 Z 2 EStG die gesamte lit. d aufzuheben, in eventu nur den ersten Satz der lit. d., bzw. gegebenenfalls auszusprechen, dass diese Bestimmungen verfassungswidrig waren.“ Er regte deshalb weiters an, den Vorlageantrag bis zum Vorliegen der Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes über den Wiederaufnahmsantrag nicht weiter zu behandeln.

Im vom Berufungswerber angesprochenen Beschluss vom 26. Februar 2001, Zi. B 1787/00, hat der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Bescheidbeschwerde des Berufungswerbers, der im dort strittigen Zeitraum im Rahmen seiner als Einzelunternehmen geführten RK Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielte, wegen Aussichtslosigkeit und mangels Klärung einer verfassungsrechtlichen Frage abgelehnt und an den Verwaltungsgerichtshof abgetreten. In seiner Beschwerde hatte der Berufungswerber gerügt, dass die belangte Behörde die geltend gemachten Aufwendungen und Vorsteuern für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nicht anerkannt habe. Der Verwaltungsgerichtshof hat mit Entscheidung vom 19. Dezember 2002, 2001/15/0093-8, den angefochtenen Bescheid, soweit er die Umsatzsteuer betraf, wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben. Der Verwaltungsgerichtshof hat im genannten Erkenntnis zu Recht erkannt, dass Art. 17 Abs. 6 der 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie den Mitgliedstaaten zwar die Beibehaltung der bei Inkrafttreten der Richtlinie (für Österreich im Zeitpunkt des Beitritts zur EU) bestehenden Vorsteuerausschlüsse erlaube, dass aber die nachträgliche Erweiterung der Vorsteuerausschlüsse untersagt sei. Vor der mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 erfolgten Einführung der lit. d des § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988, auf welche die Vorsteuerabzugsregelung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 verweise, hätten Vorsteuern im Zusammenhang mit in einem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer bereits dann berücksichtigt werden können, wenn das Arbeitszimmer tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich unternehmerisch genutzt worden sei und die ausgeübte Tätigkeit ein solches Arbeitszimmer notwendig gemacht habe. 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, erweise sich daher als durch das Gemeinschaftsrecht verdrängt.

Was allerdings die einkommensteuerliche Behandlung der Aufwendungen im Zusammenhang mit dem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer im angefochtenen Bescheid anlangte, so wies der Verwaltungsgerichtshof die Beschwerde als unbegründet ab.

Zwischenzeitlich hat der Verfassungsgerichtshof auch den Antrag des Berufungswerbers auf Wiederaufnahme des mit Beschluss vom 26. Februar 2001, B 1787/00, abgeschlossenen Verfahrens zurückgewiesen mit der Begründung, dass eine Wiederaufnahme aus rein rechtlichen Gründen, wie es etwa eine gerichtliche Entscheidung darstelle, die - wie der Einschreiter vermeint - Auswirkungen auf den verfassungsgerichtlichen Prüfungsgegenstand habe, ausgeschlossen sei.

Zum Vorbringen des Berufungswerbers, dass die einkommensteuerrechtliche und die umsatzsteuerrechtliche Behandlung zusammenfallen müssten und somit auch die einkommensteuerrechtliche Behandlung seines häuslichen Büros gemeinschaftsrechts- und verfassungswidrig sei, kann daher abschließend gesagt werden, dass einerseits der Verwaltungsgerichtshof in seiner Entscheidung vom 19. Dezember 2002, 2001/15/0093-8, das einkommensteuerrechtliche Erfordernis des Mittelpunktes der Tätigkeit nicht als gemeinschaftswidrig erkannt hat und andererseits der Verfassungsgerichtshof in seinen Beschlüssen vom 24. Juni 1998, B 3172/97 und vom 26. Februar 2001, B 1787/00, gegen die Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 als solche nichts einzuwenden hatte.

Nach den Gesetzesmaterialien, nach herrschender Lehre und Rechtssprechung sollte die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer gerade bei solchen Tätigkeiten ausgeschlossen werden, die - wie bei A - schwerpunktmäßig außerhalb eines solchen Raumes ausgeübt werden. Dieses genannte Erfordernis des Mittelpunktes der Tätigkeit gilt nur für die Einkommensteuer, nicht aber für die Umsatzsteuer bzw. für den Vorsteuerabzug; hiefür ist nur die "Notwendigkeit" und die "ausschließliche oder nahezu ausschließliche Nutzung" erforderlich; die umsatzsteuerrechtliche und einkommensteuerrechtliche Behandlung kann daher sehr wohl auseinander fallen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 13. Februar 2007