

GZ. RV/1341-W/02

GZ. RV/1648-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Norbert Schnabel, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk in Wien betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) organisiert Schulungen und Seminare und führt diese selbst durch.

Im Jahr 1998 teilte der Bw. die Verlegung seines Wohn- und Betriebsortes von der M...gasse in die F.H...gasse mit.

Für dieses Jahr machte der Bw. in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung u.a. folgende entscheidungsrelevante Ausgaben geltend:

Arbeitszimmer, M...gasse, betrieblich veranlasst ca. 27%  
der gesamten Wohnfläche, 01-03/98

Miete inkl. BK	S 26.083,20
Versicherung	S 540,00
Energiebezüge	<u>S 3.747,80</u>
	S 30.371,00
davon 27%, d.s.	S 8.200,17

Arbeitszimmer, F.H...gasse, betrieblich veranlasst 20%  
der gesamten Wohnfläche, 04-12/98

Miete inkl. BK	S 115.627,27
Instandhaltung	S 7.943,83
Versicherung	S 888,00
Energiebezüge	<u>S 7.405,50</u>
	S 131.864,60
davon 20%, d.s.	S 26.372,92

Die Absetzung für Abnutzung (AfA) für im Zusammenhang mit den Arbeitsräumen stehenden Wirtschaftsgütern betrug S 15.721,49, davon AfA betreffend die F.H...gasse S 4.204,00.

Weiters wurde ein Investitionsfreibetrag für ein am 5. Juni 1998 angeschafftes Notebook mit einer Nutzungsdauer von drei Jahren in Höhe von S 1.949,00 (Anlagenverzeichnis) gewinnmindernd geltend gemacht.

Nach Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 1998 wegen Erfassung von erklärten Werkvertragshonoraren als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wurde vom Finanzamt im Zuge der Erlassung der Berufungsvorentscheidung, mit welcher die Doppelerfassung von Einkünften richtig gestellt wurde, die Anerkennung der mit den Arbeitszimmern in

Zusammenhang stehenden Aufwendungen versagt. In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, grundsätzlich fielen Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG, es sei denn, das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer bilde den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen. Gegenstand der Betrachtung sei die Tätigkeit für die das Arbeitszimmer genutzt werde. Nach dem Berufsbild liege der Mittelpunkt der Tätigkeit eines Trainers - in typisierender Betrachtungsweise - außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers.

Der Gewinn laut Berufungsvorentscheidung wurde mit S 493.512,00 (= Gewinn laut Erklärung S 454.735,00 + Arbeitszimmerekosten S 8.200,17 + S 26.372,92 + AfA betreffend F.H...gasse S 4.204,00) errechnet.

Die steuerliche Vertretung des Bw. brachte daraufhin einen Vorlageantrag ein, in dessen Begründung ausgeführt wird, der Bw. sei seit 1994 als selbständiger Trainer tätig und habe 1998 neben diesen Tätigkeiten keine Einkünfte aus unselbständiger Arbeit. Im Rahmen seiner Tätigkeit als Trainer seien in der Vergangenheit und auch im Jahr 1998 unter anderem die Ausgaben für das ausschließlich betrieblich bzw. beruflich genutzte Arbeitszimmer geltend gemacht worden.

Seit dem Veranlagungsjahr 1996 sei die Absetzbarkeit des Arbeitszimmers daran geknüpft, ob es den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen darstelle. Im Sinne des Erlasses des BMF zu § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 vom 16. August 1999 (AÖF 1999/195) habe die Beurteilung des Tätigkeitsmittelpunktes nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen.

Zur Bescheidbegründung, dass nach dem Berufsbild der Tätigkeit eines Trainers – in typisierender Betrachtungsweise – der Mittelpunkt außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers liege, wird angemerkt, die Behörde I. Instanz habe sich nicht ausführlich genug mit dem Berufsbild eines "Trainers" auseinandergesetzt.

Im Folgenden wurde die spezielle Tätigkeit des Bw. dargestellt:

"(Der Bw.) ist als Trainer und Coach im Bereich der betrieblichen Organisations- und Personalentwicklung tätig. Das Berufsbild eines solchen 'Trainers' umfasst die Entwicklung, Gestaltung und Evaluierung von Seminaren und Beratungsaufträgen in folgenden Themenbereichen: Konfliktbewältigung, Stressmanagement, Führungsmanagement & Teamentwicklung, Personal- und Organisationsentwicklung, Timemanagement, Argumentation/Kommunikation/Präsentationstechnik, Moderation.

Zu Beginn jedes Auftrages müssen ausführliche Gespräche mit dem Auftraggeber geführt werden, Ziele und Erwartungen formuliert werden, um so für jeden Klienten ein individuelles

Konzept zu erarbeiten, welches auf die Bedürfnisse der einzelnen Klienten bzw. Gruppen zugeschnitten ist. Diese Kontaktgespräche im Vorfeld von Trainings- und Beratungsaufträgen finden entweder im Bürogebäude des Auftraggebers oder im Arbeitszimmer (des Bw.) statt. Da es sich bei diesen 'Trainings' um individuelle Spezialtrainings zu o.a. Themenbereichen handelt (Tagsatz beträgt zwischen S 10.000,00 und S 18.000,00), wird (vom Bw.) eine sehr genaue Vorbereitung dieser Aufträge durch Literaturstudium, Erstellung von Arbeitsmaterialien, Entwicklung von Ablaufdesigns und Übungen verlangt (inkl. Transferbesprechungen). Nach Durchführung der Spezialseminare ist eine ausführliche Nachbearbeitung der gewonnenen Resultate aus den Seminaren für eventuelle Anschluss- bzw. Aufbautrainings absolut notwendig.

Da ausschließlich Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit vorliegen und auch vom jeweiligen Auftragneber keine Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt werden, wo diese Vorbereitungs- und Nachbearbeitungsarbeiten durchgeführt werden können, ist ein Arbeitszimmer unumgänglich.

(Der Bw.) ist zwar während seiner Trainertätigkeit naturgemäß außerhalb seines Arbeitszimmers tätig, die betrifft jedoch geschätzt maximal 40% seiner gesamten Arbeitszeit. Die restlichen 60% werden zur Vor- und Nachbereitung (zum Teil in Kooperation mit TrainerkollegInnen – Besprechungen) für diese Aufträge benötigt. Auch die Weiterbildung in Intervisionsgruppen findet im Arbeitszimmer statt.

Weiters ist aufgrund der Einrichtung des Arbeitszimmers (Büromöbel, Flipchart, Pinwand etc.) eine private Nutzung nicht möglich."

Für das Jahr 1999 machte der Bw. laut Beilage zur Einkommensteuererklärung folgende das Arbeitszimmer betreffende Ausgaben geltend:

Arbeitszimmer, F.H...gasse, betrieblich veranlasst 20%  
der gesamten Wohnfläche, 01-07/99

Miete inkl. BK	S 84.564,55	
Versicherung	S 317,80	
Energiebezüge	S <u>1.823,67</u>	S 86.706,01

Im Rahmen der Abschreibungen wurde ebenso wie im Vorjahr eine AfA betreffend die F.H...gasse in Höhe von S 4.204,00 geltend gemacht.

Das Finanzamt erkannte wie im Vorjahr die Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht an.

Gegen den Einkommensteuerbescheid wurde mit Hinweis auf den die Vorjahresveranlagung betreffenden Vorlageantrag berufen und erklärungsgemäße Veranlagung beantragt.

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

Zur Anerkennung der Arbeitszimmerkosten dem Grunde nach:

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 bestimmt:

Bei den einzelnen Einkünften dürfen 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.

Zusätzlich sind – bei einem nicht unter das Abzugsverbot der zitierten Gesetzesbestimmung fallenden, also hinreichend beruflich veranlassten Arbeitszimmer – nach den von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer weiters nur dann anzuerkennen, wenn ein Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen notwendig ist, der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt und auch entsprechend eingerichtet ist (vgl. Doralt, EStG<sup>7</sup>, Kommentar, Band I, Tz. 104/8 zu § 20).

Mit Wirksamkeit ab der Veranlagung 1996 ... wurde durch Art. 39 Z 22 des StruktAnpG 1996 der Z 2 die lit. d angefügt. Diese Regelung normiert ein Abzugsverbot der Aufwendungen (Ausgaben) für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung (dh außerhalb eines Arbeitszimmers).

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d normiert zunächst als Grundregel, dass die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer und dessen Einrichtung bzw. die außerhalb eines Arbeitszimmers befindlichen Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht zu Betriebsausgaben oder Werbungskosten führen können. Die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen (Ausgaben) für ein häusliches Arbeitszimmer (und dessen Einrichtung) wird durch diese Bestimmung allerdings nicht versagt, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und (bzw.) beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet. Ob dieses Erfordernis erfüllt ist, hängt nicht von der gesamten zu Einkünften führenden Tätigkeit des Steuerpflichtigen, somit nicht von seiner gesamten Erwerbstätigkeit (betriebliche und berufliche Haupttätigkeiten und Nebentätigkeiten) ab; es ist vielmehr auf den Mittelpunkt für die einzelne Einkunftsquelle abzustellen.

Die Abzugsfähigkeit ist nicht gegeben, wenn vom Arbeitgeber ein entsprechender Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird (zB bei Richtern) oder wenn die betriebliche / berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird (zB bei Politikern, Lehrern,

Außendienstvertretern) (Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, III B, Tz. 6.1. zu § 20).

Im Erkenntnis von 24. April 2002, Zl. 98/13/0193, ÖStZB 2002/591, führte der Verwaltungsgerichtshof aus:

Die Prüfung des Mittelpunktes einer Tätigkeit im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d zweiter Satz EStG 1988 ist nach ihrem materiellen Schwergewicht 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 genutzt wird (vgl. Hofstätter-Reichel, aaO, sowie etwa E 19.12.2000, 99/14/0283, ÖStZB 2001/330).

Betreffend das vom Bw. geltend gemachte Arbeitszimmer ergeben sich folgende Feststellungen:

Die Tätigkeit des Bw. erstreckte sich auf die Abhaltung von Seminaren, sie umfasste auch die fachliche Gestaltung (Entwicklung von und Konzepterstellung zu individuellen Spezialtrainings) und die organisatorische Vorbereitungsarbeit (Ablaufdesigns, Transfer). Neben den letztgenannten Tätigkeitsbereichen fanden im Arbeitszimmer u.a. auch Vorbesprechungen mit Auftraggebern und Weiterbildung mit Trainerkollegen statt.

Nach den unbestrittenen Angaben im Vorlageantrag erfolgten insbesondere die Entwicklung, Gestaltung und Evaluierung von Seminaren und Beratungsaufträgen einschließlich der Erarbeitung individueller Konzepte in den Themenbereichen Konfliktbewältigung, Stressmanagement, Führungsmanagement und Teamentwicklung, Personal- und Organisationsentwicklung, Timemanagement, Argumentation, Kommunikation, Präsentationstechnik und Moderation im Arbeitszimmer.

Der Bw. erzielte **ausschließlich** Einkünfte aus selbständiger Arbeit, und zwar beispielsweise 1998 in Höhe von über S 450.000,00 (Erlöse in Höhe von über S 700.000,00). Somit stand dem Bw. bei der Ausübung seiner einzig ausgeübten **Haupttätigkeit** – im Gegensatz zu einer im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit – ein von einem Arbeitgeber zur Verfügung gestellter Arbeitsplatz nicht zur Verfügung. Im Zusammenhang mit dem Vorbringen des Bw. im Vorlageantrag zu den Vorbereitungs- und Nachbearbeitungsarbeiten wurde auf die nicht gegebene Zur-Verfügung-Stellung von Räumlichkeiten seitens der jeweiligen Auftraggeber ausdrücklich hingewiesen.

Unter Bedachtnahme auf die Umstände, dass der Bw. laut den Angaben im Vorlageantrag für die Seminartage einen Tagessatz zwischen S 10.000,00 und S 18.000,00 abgegolten erhielt, und seinen Lebensunterhalt ausschließlich damit verdiente, kann der ins Treffen geführten Argumentation, wonach die im Arbeitszimmer ausgeübte Tätigkeit vom erforderlichen Zeitaufwand mehr Zeit in Anspruch nahm als die reine Seminarabhaltung und der Bw. darüber

hinaus zusätzliche Aufgaben und Arbeiten (z.B. die Entwicklung spezifischer Konzepte für die jeweilige Beratungsleistung) zu erfüllen hatte, wodurch sich eine **betriebliche Verwendung** des Arbeitszimmers **im Rahmen einer üblichen Arbeitsdauer sowohl gemessen an Tagen als auch an täglicher Arbeitsdauer** ergibt, nicht mit Erfolg entgegen getreten werden.

Unter der Voraussetzung des Fehlens eines zur Verfügung gestellten Arbeitsplatzes und unter Bedachtnahme auf den obigen Sachverhalt, nämlich die Ausübung einer Tätigkeit als Haupttätigkeit im Zeitausmaß einer Vollbeschäftigung, kann der Mittelpunkt der Tätigkeit im Arbeitszimmer liegen, wenn der durch die Seminare bedingte Zeitaufwand im Arbeitszimmer größer ist als jener der Seminarveranstaltungen und das obige Ausmaß erreicht.

Da dies im gegenständlichen Fall zutrifft, ist der für das Arbeitszimmer geltend gemachte Aufwand dem Grunde nach anzuerkennen.

Im Übrigen darf auf folgende Ausführungen von Neuber, Die aktuelle Rechtslage zum steuerlichen Arbeitszimmer, ÖStZ 2001/539, (mwN) hingewiesen werden:

IV. Notwendigkeit. Auch das Notwendigkeitserfordernis findet sich expressis verbis nicht im Gesetz, ist jedoch (abweichend vom allg. Betriebsausgabenverständnis) hinsichtlich des Arbeitszimmers eine seit jeher geübte Rechtspraxis, wonach ein Arbeitszimmer nur anzuerkennen ist, wenn Art und Umfang der Tätigkeit des Stpf. den Aufwand unbedingt notwendig macht. Mit der Notwendigkeitsvoraussetzung stellen sich Fragen der zeitlichen Auslastung des Arbeitszimmers und Fragen berufsspezifischer Natur, inwieweit bei der konkreten Tätigkeit überhaupt ein Arbeitszimmer erforderlich ist; letzteres wurde auch schon bei Pkt.II (zum Mittelpunkt der Tätigkeit) angesprochen.

Bei der dargestellten Art und dem Umfang der Nutzung des Arbeitszimmers durch den Bw., den durch die Aufgabengebiete des Bw. bedingten, im Arbeitszimmer erbrachten Arbeiten und nicht zuletzt der Höhe der ausschließlich aus dieser Einkunftsquelle stammenden Einnahmen und der Einkünfte des Bw. ist vom Erfordernis der Notwendigkeit des Arbeitszimmers für die Tätigkeit des Bw. auszugehen und kann der Argumentation der typisierenden Betrachtungsweise kein Erfolg beschieden sein.

Der ausschließlichen beruflichen Nutzung ist das Finanzamt nicht entgegengetreten und bietet der Akteninhalt für eine gegenteilige Annahme auch keine Anhaltspunkte.

Zum Investitionsfreibetrag 1998:

Gemäß § 10 Abs. 2 EStG 1988 kann der Investitionsfreibetrag nur für Wirtschaftsgüter geltend gemacht werden, die

- eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von mindestens vier Jahren haben und
- in einer inländischen Betriebsstätte verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dient.

Laut dem Anlagenverzeichnis zur Beilage zur Einkommensteuererklärung für 1998 machte der Bw. für das am 5. Juni 1998 angeschaffte Wirtschaftsgut eine Nutzungsdauer von drei Jahren geltend und wurde ein Investitionsfreibetrag gemäß § 10 EStG 1988 im Ausmaß von S 1.949,00 gewinnmindernd beantragt.

Im Sinne der obzitierten Gesetzesstelle kann bei einer dreijährigen Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes für dieses ein Investitionsfreibetrag nicht gewährt werden. Der ausgewiesene Gewinn war daher um den angeführten Betrag zu erhöhen.

Zur Höhe der Arbeitszimmerkosten betreffend das Jahr 1999:

Die Beilage zur Einkommensteuererklärung für 1998 enthält bezüglich des Arbeitszimmers in der F.H...gasse folgende Angaben:

Arbeitszimmer, F.H...gasse, betrieblich veranlasst 20%  
der gesamten Wohnfläche, 04-12/98

Miete inkl. BK	S 115.627,27
Instandhaltung	S 7.943,83
Versicherung	S 888,00
Energiebezüge	S 7.405,50
	S 31.864,60
davon 20%, d.s.	S 26.372,92

Die Beilage zur Einkommensteuererklärung für 1999 enthält bezüglich des Arbeitszimmers in der F.H...gasse folgende Angaben:

Arbeitszimmer, F.H...gasse, betrieblich veranlasst 20%  
der gesamten Wohnfläche, 01-07/99

Miete inkl. BK	S 84.564,55
Versicherung	S 317,80
Energiebezüge	S 1 823,67 S 86.706,01

Der Vergleich der Angaben in den Beilagen zu den beiden Steuererklärungen macht offenkundig, dass im Rahmen der Erstellung der Beilage für das Jahr 1999 übersehen wurde, die Reduzierung auf den betrieblich veranlassten Anteil von 20% vorzunehmen.

Dadurch errechnet sich anstelle der irrtümlich geltend gemachten Betriebsausgaben in Höhe von S 86.706,01 ein anzuerkennender Betrag in Höhe von (S 86.706,01 x 20% =) S 17.341,20.

Zu den Betriebsausgaben Mobiltelefon 100% S 9.101,55 für das Jahr 1999:

Betreffend das Jahr 1999 machte der Bw. Mobiltelefonkosten in Höhe von 100% der gesamten diesbezüglichen Ausgaben in absoluter Höhe von S 9.101,55 geltend. Wenn der Umstand Berücksichtigung findet, dass der Bw. betreffend das Vorjahr einen diesbezüglichen Aufwand in ungefähr derselben Höhe hatte, ist augenscheinlich, dass der Bw. im Jahr 1999 keine Aliquotierung der Mobiltelefonkosten vorgenommen hat, obwohl sich die betriebliche Tätigkeit nur von Jänner bis Juli des Jahres erstreckt hatte. Dies ist nachzuholen. Würde man die Aliquotierung vereinfacht anhand der Monate der betrieblichen Tätigkeit durchführen, so ergäbe sich ein zu berücksichtigender Betrag in Höhe von (S 9.101,55 : 12 x 7 =) S 5.309,24. Sachgerechter ist jedoch die Ermittlung unter Heranziehung der Einnahmen für die Jahre 1998 und 1999, wodurch sich ein Betrag in Höhe von (S 9.888,85 sind 1,34% von S 736.891,80; somit 1,34% von S 531.346,00 =) S 7.120,00 für in Ansatz gelangende Mobiltelefonkosten errechnet.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit errechnen sich demnach wie folgt:

1998:

Einkünfte laut Bescheid bisher		S 493.512,00
abzüglich anerkannte Arbeitszimmerkosten	M...gasse F.H...gasse AfA F.H...gasse	- S 8.200,17 - S 26.372,92 - S 4.204,00
zuzüglich IFB 1998		+ S 1.949,00
Einkünfte laut Berufungsentscheidung (gerundet)		S 456.684,00

1999:

Einkünfte laut Bescheid bisher		S 275.942,00
abzüglich anerkannte Arbeitszimmerkosten	F.H...gasse AfA F.H...gasse	- S 17.341,20 - S 4.204,00
zuzüglich bisherige Mobiltelefonkosten		+ S 9.101,55
abzüglich berichtigte Mobiltelefonkosten		- S 7.120,00
Einkünfte laut Berufungsentscheidung (gerundet)		S 256.378,00

Wien, 6. August 2003