

GZ. RV/1408-W/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat 6 über die Berufung des Bw., vertreten durch Siart+Team, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, den Gerichtsbezirk Schwechat und die Stadtgemeinde Gerasdorf in Wien betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 nach durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird zu Ungunsten des Berufungswerbers abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, welches einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

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 Bw. übt hauptberuflich nicht selbständig einen Lehrberuf aus und ist im Nebenerwerb als Lauftrainer tätig, wobei er als Einnahmen € 11.291 und als Ausgaben € 12.954,98, sohin einen Verlust iHv € 1.663,98 erklärte. Die Ausgaben setzen sich wie folgt zusammen und wurden um folgende Beträge vom Finanzamt gekürzt:

Position	Kürzung in €	It. Bw., in €	It. FA, in €
Fahrtkosten/Diäten/Nächtigung lt Fahrtenbuch	3.685,34	9.384,10	5.698,34
Telefon/Internet (50%)		893,80	893,80
Fachliteratur		271,65	271,65
Arbeitskleidung	320,35	320,35	0,00
Computeranlage lt. Anlageverzeichnis, 40%	320,00	800,00	480,00
Arbeitszimmer	1.285,08	<u>1.285,08</u>	<u>0,00</u>
		-12.954,98	-7.343,79
Einnahmen		+11.291,00	+11.291,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		-1.663,98	3.947,21

Begründend führt das Finanzamt in der gesonderten Begründung an, dass die Arbeitsbekleidung mangels einer typischen Berufsbekleidung nicht anerkannt, bei der Computeranlage ein Privatanteil von 40% ausgeschieden und das Arbeitszimmer mangels eines dortigen Mittelpunktes der Tätigkeit gestrichen wurden. Die Tagesdiäten bei den Reisen nach Wien, Mödling, Oberlaa und Laxenburg lägen unter 25 km und konnten daher nicht berücksichtigt werden. Im übrigen beträgt das Tagesgeld für Inlandsreisen 26,40 €. Dauert eine Reise länger als 3 Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel, das sind 2,20 € berücksichtigt werden. Berichtigungen bei Tagesdiäten wären bei den Reisen nach Bad Waltersdorf, Krems, Linz, Amstetten, Kapfenberg, St. Pölten und Graz durchgeführt worden.

Die Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung

- 1.) des Arbeitszimmers,
- 2.) das Ausscheiden eines Privatanteils beim Computer von 40% und
- 3.) gegen die Nichtberücksichtigung der Tagesdiäten für Reisen nach Wien, Mödling, Oberlaa und Laxenburg.

ad 1.) Der Finanzamtsbegründung ist entgegenzuhalten, dass die Tätigkeit eines Sporttrainers nur zum Teil auf einem Sportplatz stattfinde. Die wesentlich wichtigere und bedeutungsvollere Tätigkeit betreffe die sog. Trainingsplanung und Analyse von Trainings- und Wettkampfergebnissen, die nur in einem entsprechend eingerichteten Büro (EDV) stattfinden könne. Darüber hinaus kommuniziere der Bw. mit seinen Athleten über e-mail. Es würden Trainingspläne konzipiert an die Athleten versandt und von diesen die Trainingsberichte an den Bw. per e-mail rückübermittelt werden. Zudem gäbe es gerade in der Leichtathletik

wesentliche Internet-Informationen betreffend Trainingslehre, Trainingsmethode und Erfahrungsaustausch. Weiters würden Meldungen für Veranstaltungen und Wettkämpfe ebenfalls über das Internet abgewickelt werden. Weiters hätte der Bw. in einer 6 monatigen Arbeit standardisierte Trainingspläne für verschiedene Athletengruppen ausgearbeitet. Dies für den ...Marathon. Darüber hinaus betreue der Bw. die Homepage und das Forum des ... (M.), was die fachliche Komponente betreffe. Zusammengefasst wäre ein Arbeitszimmer jedenfalls für die Tätigkeit des Bw. notwendig. Der gegenständliche Sachverhalt wäre durchaus vergleichbar mit jenem gem Abschnitt 4.4.2 der Lohnsteuerrichtlinien: F nutze sein Arbeitszimmer im Rahmen seiner Tätigkeit als Richter sowie einer selbständigen Tätigkeit als Fachschriftsteller, für welche das Arbeitszimmer der Mittelpunkt der Tätigkeit wäre. Der Bw. nutze das Arbeitszimmer nur für seine Tätigkeit als Sporttrainer.

ad 2.) Aus den ad 1.) erläuterten Umständen ergäbe sich, dass der Computer betrieblich genutzt werde und für das Ausscheiden eines Privatanteiles allenfalls im Ausmaß von 10% Platz wäre, zumal für den Privatgebrauch auch noch zwei weitere Computer im Familienverband (Frau und 2 Kinder) zur Verfügung stünden.

Laut einem Aktenvermerk (ESt-Akt 2002/64) kann sich das Finanzamt diesem Lösungsvorschlag anschließen.

ad 3.) Das Finanzamt verkenne, dass vom Wohnsitz des Bw. zu verschiedenen Punkten in Wien, beispielsweise zur P. H. die Distanz jedenfalls mehr als 25 km betrage. Weiters könne auf die Bescheidbegründung des Finanzamtes nicht eingegangen werden, weil nicht dokumentiert worden wäre, welche Tagesdiäten ganz konkret nicht anerkannt wurden. Es werde diesbezüglich auf die beantragte Bescheidbegründung verwiesen, dies auch, als die korrigierten Tagesgelder nicht nachvollziehbar seien. Ergänzend werde noch darauf hingewiesen, dass vom Wohnort des Bw. in die S. die Strecke 26 km betrage und jene vom Wohnort des Bw. in den W. P. 32 km ausmache. Das diesbezügliche Berufungsbegehren lautet dahingehend, die Diäten überall dort anzuerkennen, bei denen die Reise mehr als 25 km beträgt.

In einem ergänzenden Schriftsatz zur Berufung beantragte der Bw. die Entscheidung über die Berufung durch den Berufungssenat und eine mündliche Berufungsverhandlung vor dem UFS (Anmerkung des UFS: Ist infolge dem Antrag auf Bescheidbegründung zulässig; VwGH 20.12.1994, 94/14/0133, ÖStZB 1995, 571) und begehrte zum Nachweis der Notwendigkeit eines Arbeitszimmers und dessen Mittelpunkt der Tätigkeit bei einem Lauftrainer die Einvernahme des Zeugen R., wobei auch zum Nachweis der Arbeitsaufteilung eine typische Aufteilung der Wochenarbeitszeit vorgelegt werden wird.

Hinsichtlich der strittigen Reisekosten wird seitens des UFS folgendes festgestellt:

An Fahrtkosten, Diäten und Nächtigungskosten wurden in Summe € 9.384,10 geltend gemacht. Hiezu wurde das Fahrtenbuch vorgelegt, welches Datum, die gefahrenen Kilometer sowie Beginn und Ende der Reisen für die Monate 1-12 enthält. Dabei wurden auch Diäten geltend gemacht für Reisen ohne erfolgte Geltendmachung des Nächtigungspauschales, und zwar im *Jänner* im Ausmaß von (siehe Fahrtenbuch, ESt-Akt 2002/37; Summe Nächtigungsdiäten 0, Tagesdiäten) **€ 393,80**, im *Februar* (wie oa Fahrtenbuch...) **€ 311,20**, im *März* **€ 420,20**, im *April* **€ 308**, im *Mai* **€ 305,40**, im *Juni* **€ 312,40**, im *Juli* (€ 471,20, hievon $3 \times 36,80 = € 110,40$ unter Nächtigung in St. Moritz; $€ 32,70 \times 2$ Nächtigungspauschale = € 65,40) **€ 360,80**, im *August* (€ 632, hievon $10 \times 36,80 = € 368$ bei Nächtigung in St. Moritz $32,70 \times 9$ Nächtigungspauschalien = € 294,30) **€ 264**, im *September* **€ 325,60**, im *Oktober* **€ 308**, im *November* **€ 343,20** und im *Dezember* **€ 323,40**, in Summe sohin **€ 3.976**. Festzustellen ist auch, dass der Tagessatz für die Schweiz im Jahre 2002 tatsächlich € 36,80 ausmachte und das Nächtigungspauschale bei € 32,70 lag. An Kilometern wurden insgesamt 12.849 gefahren, was multipliziert mit dem amtlichen Kilometergeld (€ 0,356) **Fahrtaufwendungen iHv € 4.574,24** ergibt (unbestritten). Die **Nächtigungsgelder** machen in Summe **€ 359,70** aus (siehe auch ESt-Akt 2002/39, ebenso unbestritten).

Lt. Fahrtenbuch stellt sich die Reiseintensität des Bw., gezählt nach Tagen mit KM-Geld, wie folgt dar:

Jän.	Feb.	März	April	Mai	Juni	Juli	Aug.	Sept.	Okt.	Nov.	Dez.
27	21	28	22	19	20	27	28	22	20	22	21

Die Einvernahme des Zeugen R. am 27.2.2004 ergab, dass sich die Tätigkeit eines Lauftrainers überwiegend auf dem Sportplatz abspiele. Es gäbe aber auch spezielle Tätigkeiten, die am Schreibtisch ausgeübt werden. Der Zeuge ist der Meinung, dass ein derartiger Trainer vom Zeitaufwand her mehr am Schreibtisch arbeitet als im Freien. Der Zeuge relativiert seine Aussage dahingehend, dass die überwiegende "Schreibtischarbeit" speziell für den Bw. zutreffe, zumal dieser auf dem Gebiet der Leichtathletik eine international anerkannte Größe sei. Die von ihm dokumentierten Trainingspläne seien beispielgebend. Der Bw. könne als Trainer nationale und internationale Erfolge vorweisen. Der vom Zeugen verwendete Begriff der "Schreibtischarbeit" dürfe nicht zu eng interpretiert werden. Faktum sei, dass ein Trainer eine Unzahl von Aufzeichnungen führen muss, zumeist auch vor Ort, und diese Aufzeichnungen dann entsprechend ordnen und verwahren muss, um sie für Auswertungen zur Verfügung zu haben. Unter dem vom Zeugen genannten Zeitaufwand ist auch jene Zeit enthalten, die mit der Beschäftigung einschlägiger Literatur zusammenhängt, die beim Bw. in einer Vielzahl vorhanden sei. Ferner sei darin auch die Korrespondenz mit den

Athleten enthalten, die sehr zeitraubend sei. Die Korrespondenz spiele sich nach Wissen des Zeugen auf allen Ebenen ab, vom Handy angefangen bis zum Festnetz und Internet. Ob der Bw. wirklich ein Handy hat, könne der Zeuge mit Sicherheit nicht sagen.

Diese Zeugeneinvernahme wie auch die Tatsache der Geltendmachung von Tagesdiäten ohne Nächtigung entgegen dem VwGH Erk. vom 30.10.2001, 95/14/0013 (ÖStZB 2002, 589), wobei ab einer Woche Aufenthalt an einem Ort (vorliegend XY) kein Verpflegungsmehraufwand mehr anfällt, wurde dem Bw. im Zuge der Vorladung zur mündlichen Berufungsverhandlung mitgeteilt.

In der mündlichen Berufungsverhandlung führte der steuerliche Vertreter aus, dass der Bw. den wesentlichen Teil seiner Arbeit mit Planung und Auswertung verbringe. Ein Lauftrainer sei etwas anderes als ein Techniktrainer, der eher am Sportplatz seine Tätigkeit verrichte. Die Tätigkeit des Bw. sei auch wissenschaftlich. Der Bw. könne hinsichtlich der strittigen Tätigkeit eine Zeitaufzeichnung vorlegen, die seine Tätigkeit im Rahmen einer Woche aufschlüsselt. Der Bw. brachte vor, dass er vom Verband eingesetzt sei und dass in der Leichtathletik die meisten Funktionäre ehrenamtlich arbeiten (und seine Einnahmen einem Kostenersatz gleichkommen; so der steuerliche Vertreter). Seine Tätigkeit bestehe aus 2 Kernbereichen. Zum Ersten betreue er eine Trainingsgruppe mit 8 Athleten vor Ort. Es handle sich dabei hauptsächlich um eine individuelle Betreuung. Für jeden Athleten führe er eine eigene Mappe. Der Inhalt einer solchen Mappe bestehe aus Unterlagen zu körperlichen und medizinischen Tests, wobei Wochenanalysen, Monatsanalysen und Jahresanalysen gemacht werden würden. Derartige Analysen seien wiederum Voraussetzung für die Steuerung des Trainings. Angesprochen auf den Umfang einer Trainingsmappe eines einzigen Athleten im Jahr wird beispielhaft ein Akt von etwa 1,5 cm Stärke vorgelegt, worin sich diverse Tabellen, Aufzeichnungen der körperlichen Leistungsfähigkeit und medizinische Daten befinden. Diese Art von Trainingsanalysen wäre von ihm erarbeitet und würde auch weitergegeben werden. Seine zweite Aufgabe im Verband bestehe darin, mit allen Kaderathleten Kontakt zu halten, sie zu betreuen (gemeinsam mit den Heimtrainern) und Know-how zu vermitteln. Zu diesem Zweck bediene er sich des Telefons, des e-mails und des Handys. Der Bw. bringt vor, dass er sich im Laufsport einen Namen gemacht hätte und er auch auf Laufseminaren gelegentlich referiere. Das dafür bezogene Entgelt aus Vortragstätigkeit hätte er im Streitjahr auch erklärt. In diesem Zusammenhang hätte er auch Tätigkeiten für den ***M. verrichtet. Hervorzuheben sei dabei das Internet-Trainingsprogramm, wobei er auch Hobbyläufer auf den Marathon per persönlicher Betreuung und mittels Trainingsplänen vorbereite. Diese Individualbetreuung bestehe zu 99,9% aus Schreibtischarbeit. Die Einnahmen daraus würden einen Großteil der erklärten Einnahmen ausmachen.

Der Bw. legte dem Senat beispielhaft zwei Wochenplaner des Jahres 2004 vor. Die mit rot beschriebenen Aufzeichnungen beträfen Arbeiten am Schreibtisch, die mit blau beschriebenen

Aufzeichnungen seien Tätigkeiten vor Ort. Dabei sind auch Zeitangaben gemacht. Ferner legte der Bw. eine Unterlage vor, aus der seine Aufgaben, die ihm der Verband übertragen hätte, beschrieben sind. Klargestellt wird, dass es sich beim PC um kein Notebook handle, er hauptberuflich diplomierte Sportlehrer mit einer vollen Lehrverpflichtung an einer Sporthauptschule sei (23 Stunden/Woche) und er sich auch für seine Schüler vorbereite, hiefür aber das Arbeitszimmer nicht benötige, weil er entsprechende Einrichtungen in der Schule benützen könne. Seine gesamte Tätigkeit sehe er im übrigen als Hobby. Der steuerliche Vertreter beantragt hinsichtlich des Arbeitszimmers noch die Einvernahme von zwei weiteren, in der Laufszene prominenter Zeugen, die als Experten die konkrete Tätigkeit des Bw. noch zusätzlich aufklären könnten.

Angesprochen auf den Streitpunkt der Diäten bringt der Bw. vor, dass er oft noch spät in der Nacht nach Hause fährt, um auch bei seiner Familie zu sein und sich auf diese Weise Nächtigungskosten erspart. Der steuerliche Vertreter weist dabei darauf hin, dass die Bescheidbegründung hinsichtlich der Diäten nach wie vor nicht nachvollziehbar sei und gibt zu bedenken, dass die Aufzeichnungen betreffend Nächtigungsgelder noch einmal angeschaut werden müssten, weil möglicherweise Nächtigungen nicht geltend gemacht worden wären. Auf Befragung führt der Bw. dazu aus, dass er seine Aufzeichnungen nach bestem Wissen und Gewissen geführt hätte und wie schon gesagt, oft spät in der Nacht heimkehrte, um sich Nächtigungskosten zu ersparen.

Ergänzend wird festgestellt, dass sich die Betriebseinnahmen des Bw. im Jahre 2002 wie folgt aufschlüsseln: Trainervergütung € 4.291, Sondersubvention € 1.500, Laufseminar € 700 und (Enterprise Sport Promotion) Internetbetreuung, Vorträge, Seminare € 4.800, ergibt in Summe € 11.291. In Vorjahren wurde der Bw. zur Einkommensteuer nicht veranlagt (lt. Verf 24, DB wurde steuerlich die Tätigkeit per 1.1.2002 begonnen).

Der Senat hat erwogen:

Auf den letzten Absatz ist insoweit einzugehen, als der Bw. eine schon in Vorjahren sich entwickelnde, umfangreiche Trainerkarriere in der mündlichen Berufungsverhandlung behauptete, diese sich jedoch in steuerlich maßgeblichen Einkünften nicht niederschlug.

Strittig sind

- 1.) die Zuerkennung eines Arbeitszimmers als Betriebsausgabe eines Lauftrainers;
- 2.) die Höhe des Privatanteiles bei einem überwiegend beruflich verwendeten PC und
- 3.) die Höhe der Tagesdiäten.

ad 1.) Gem. § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 idF des StruktAnpG 1996 zählen Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung zu den nicht abzugsfähigen Aufwendungen. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Auf Grund der durch diese Gesetzesbestimmung und der dazu ergangenen Judikatur (vgl. insbesondere VwGH 27.5.1999, 98/15/0100, ÖStZB 1999, 644) mit einer einkunftsquellenbezogenen Betrachtungsweise bleibt für die Absetzbarkeit eines Arbeitszimmers weiterhin Voraussetzung, dass im Sinne der bisherigen Judikatur (vgl. etwa VwGH 23.5.1996, 94/15/0063, ÖStZB 1997, 228) ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen notwendig sein muss (VwGH 27.5.1999, 97/15/0142 und 24.6.1999, 97/15/0070, ÖStZB 1999, 731, 734).

Der Senat geht bei den folgenden Überlegungen betreffend die ausgeübte Tätigkeit von einem Lauftrainer, und nicht von einem, wie in der mündlichen Berufungsverhandlung vom steuerlichen Vertreter ins Spiel gebracht, ausschließlich am Sportplatz tätigen Techniktrainer aus. Das vom Bw. vorgelegte Anforderungsprofil untermauert dies, worin die von ihm erwarteten Aufgaben sich als eine qualifizierte Mischung aus Läufertraining vor Ort, Organisation, Koordination und Erstellen von Konzepten erweist.

Nach Ansicht des UFS wird auch der Beruf eines Lauftrainers überwiegend an Orten ausgeübt, wo diese Leibesübung praktizierbar ist, sohin entweder im Grünen oder auch in bestimmten, dafür speziell eingerichteten Räumlichkeiten (wie etwa Fitnesscenter). Dass mit diesem Beruf auch Büroarbeiten verbunden sein können, kann am grundsätzlichen Berufsbild nichts ändern, zumal in zunächst typisierender Betrachtung Lauftrainer ihre Zeit weniger am Schreibtisch, sondern eher bei Lauf-Kunden im Grünen oder Sport-(Fitness-)hallen verbringen. Anknüpfend an diese Judikatur ist sohin ein Arbeitszimmer nicht unbedingt notwendig.

Die weitere, nunmehr vorzunehmende spezielle Beurteilung, ob das Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, hat sich viel mehr noch am typischen Berufsbild zu orientieren (siehe Langheinrich/Ryda, Das Arbeitszimmer im Lichte der Steuerreform nach dem Strukturanpassungsgesetz BGBl. 201/1996, FJ 1999, 306).

Nach der Verkehrsauffassung liegt der Schwerpunkt der Tätigkeit eines Lauftrainers, wie schon oben erwähnt, typisierend betrachtet jedenfalls außerhalb eines Arbeitszimmers, nämlich im Grünen oder in speziellen Räumlichkeiten. Folgt man der Argumentation des Bw., könnte ebenso bei einem Bergführer, der analog zum vorliegenden Fall seinen Beruf im Freien, allenfalls in Kletterhallen ausübt, der Tätigkeitsmittelpunkt im Arbeitszimmer angenommen werden. Nach Ansicht des Senates wäre es doch auf Grund der Natur der Tätigkeit unsachlich, einen auf Bewegung ausgerichteten Beruf wie dem eines Lauftrainers vom Berufsbild her den statisch/ortsgebundenen Berufen wie Schriftsteller, Maler, Komponist, Bildhauer, Heimarbeiter und Teleworker gleichzusetzen, bei denen nach der Verwaltungspraxis der Mittelpunkt der Tätigkeit zweifelsohne in einem Arbeitszimmer ausgeübt wird.

Eingehend auf die Ausführungen des einvernommenen Zeugen R gewinnt der Senat in freier Beweiswürdigung den Eindruck, dass der Bw. zwar ein besonders engagierter Lauftrainer ist, man aber entgegen den Aussagen des Zeugen von einer überwiegend im Arbeitszimmer ausgeübten Tätigkeit nicht ausgehen kann, da der Zeuge den von ihm verwendeten Begriff der Schreibtischarbeit sehr weit interpretierte. Darunter fällt auch Literaturstudium, welches nach Ansicht des Senates überall und nicht nur im Arbeitszimmer möglich ist und Schreibarbeiten am Ort des Geschehens. Damit ist aber eine überwiegend konkret im Arbeitszimmer ausgeübte Tätigkeit nicht bewiesen.

Schon die umfangreiche Reisetätigkeit des Bw., wonach er im Jahr 2002 lt. seinem Fahrtenbuch an 277 Tagen auf Reise war, untermauern eine überwiegend außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübte Tätigkeit, dies umso mehr, als diese Tätigkeit als Nebenerwerb ausgeübt wird und der Bw. für die Ausübung seines Hauptberufes als Sportlehrer eine volle Lehrverpflichtung innehat, die seinen Ausführungen zufolge auch eine zeitliche Vorbereitung erfordert. Nach Ansicht des Senates ist damit ein Zeitausmaß erfüllt, welches bei der Lehrplanerstellung als 100%ige Arbeitsbelastung einzustufen ist. Diese Argumente seien in Hinblick auf die Judikatur erwähnt, wonach im Zweifel darauf abzustellen ist, dass das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt werden muss (VwGH 28.11.2000, 99/14/8, ÖStZB 2001, 379). Zu keinem anderen Ergebnis kommt der Senat auch aufgrund des in der mündlichen Verhandlung beispielhaft vorgelegten Wochenplaners für 2 Wochen im Jahre 2004, nach dem sich die Indoor- und Outdoorzeiten wie folgt aufschlüsseln:

h, Summe	Montag	Dienstag	Mittwoch	Donnerst.	Freitag	Samstag	Sonntag
Indoor	14-17, 3h	15-17, 2h	15-17, 2h	14-17, 3h	14-17, 3h	8-13, 5h	
34	14-17, 3h	14-17, 3h	15-17, 2h	15-17, 2h	14-17, 3h	8-11, 3h	
Outdoor	17-21, 4h	17-20, 3h	17-21, 4h	17-20, 3h	17-21, 4h	14-19, 5h	10-16, 6h
58	17-21, 4h	17-21, 4h	17-21, 4h	17-21, 4h	17-20, 3h	11-13, 2h	7-15, 8h

Demnach hat der Bw. 58 Stunden außerhalb des Arbeitszimmers und 34 Stunden angeblich im Arbeitszimmer in Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit verbracht. Die vom Bw. angegebenen Indoorzeiten sind im übrigen deshalb mit einem gewissen Unsicherheitsmoment behaftet, weil damit der gesamte Tag des Bw. nur für seine Nebentätigkeit ausgefüllt erscheint und kaum eine Zeitreserve vorhanden ist, in der der Bw. Mahlzeiten einnimmt oder sich seiner Frau und seiner Familie widmet. Dass derart ausgefüllte Wochen an die Grenze der Glaubwürdigkeit stoßen, ergibt sich aus der Lebens- und menschlichen Beziehungspraxis. Auffällig bei den Zeitangaben sind auch die sehr abgerundeten Stundenangaben und dass für unerwartete Vorfälle des täglichen Alltags keine Zeitreserven bestehen, was ebenso den Lebenserfahrungen widerspricht. Diese Zweifel hinsichtlich der im Arbeitszimmer verbrachten Zeiträume weisen aber viel mehr noch darauf hin, dass der Bw. vorwiegend außerhalb des Arbeitszimmers tätig war und ist.

Es wird nicht in Abrede gestellt, dass der Bw., wie es auch die Einvernahme des Zeugen ergab, seine Tätigkeit auch als Organisator diverser Veranstaltungen organisieren muss und hiefür technische Hilfsmittel, die sich in einem Arbeitszimmer befinden, benötigt. Diese Arbeitsmittel sind zwar mit PC und Internet ortsgebunden, nicht jedoch das Telefon, zumal der Bw. ein Handy besitzt und auch mit diesem mobil mit seinen Athleten Kontakt aufnehmen kann.

Auch der Mittelpunkt der Tätigkeit eines Lehrers ist der Ort, wo die Vermittlung von Wissen stattfindet, auch wenn eine Vorbereitungszeit und Zeit für die Beurteilung der schriftlichen Arbeiten der Schüler allenfalls im Arbeitszimmer erfolgt (VwGH 26.5.1999, 98/13/0138, ÖStZB 1999, 605). Die Vorbereitungszeit von Lehrern mit bestimmten Fächern geht nach der Lebenserfahrung über die Büroarbeit eines Lauftrainers hinaus. Dasselbe gilt für Vortragstätigkeiten, auf welche der Bw. in der mündlichen Verhandlung hinwies, deren Tätigkeitsmittelpunkt nach der Judikatur des VwGH ebenso außerhalb des Arbeitszimmers gelegen ist (Erk. 27.5.1999, 97/15/0142, ÖStZB 1999, 732). Wenn der VwGH bei dieser Berufsgruppe, die einen hohen zeitlichen Vorbereitungsaufwand im häuslichen Arbeitszimmer aufbringt, den Mittelpunkt der Tätigkeit am Ort annimmt, wo die Weitergabe von Wissen erfolgt, dann muss dies umso mehr für den Beruf eines Lauftrainers gelten, bei denen lt. Senat der Mittelpunkt der Tätigkeit dort sein müsste, wo die Athleten de facto trainiert werden.

Seitens des Senates ist es nach Einsichtnahme in einen beispielhaften "Trainerakt" auch unbestritten, dass der Bw. ein umfangreiches Unterlagenmaterial für jeden Läufer ansammelt. Die dort enthaltenen Daten setzen sich aus einer Summe von Tests und Analysen zusammen, die der Bw. zunächst nicht in seinem Arbeitszimmer, sondern vor Ort beim Athleten aufgenommen und durchgeführt hat bzw. handelte es sich um von den Athleten selbst erstellte Daten. Dass dann weitere Analysen im Arbeitszimmer stattfinden, macht diese Tätigkeit aber noch nicht zu einer schriftstellerisch/wissenschaftlichen. Wäre dem so, müsste

auch die ganze Papierarbeit von Lehrern, die vergleichbare Tests mit ihren Schülern durchführen, als schriftstellerisch/wissenschaftliche Arbeit gewertet werden.

Nach den Judikaturbeispielen des VwGH ist der Mittelpunkt der Tätigkeit etwa bei einem Vertreter (VwGH 26.1.1999, 98/14/107, ÖStZB 1999, 403), bei einem Botendienst (VwGH 27.6.2000, 98/14/0198, ÖStZB 2001, 55), ja sogar bei einem Richter (VwGH 28.10.1997, 93/14/0087, ÖStZB 1998, 474, selbst wenn er zu Hause Urteile konzipiert) außerhalb des Arbeitszimmers. Es wäre angesichts dieser und auch zu Lehrern ergangenen Judikatur unkonsequent, ausgerechnet bei einem Lauftrainer, der so gar nicht in ein vorwiegend konzeptiv arbeitendes Berufsbild passt, die Verhältnisse und Umstände anders zu sehen.

Die Einvernahme der beantragten weiteren Zeugen wurde seitens des Senates deshalb abgelehnt, da aufgrund des schon durchgeföhrten Beweisverfahrens mit Einvernahme eines vom Bw. namhaft gemachten, kompetenten Zeugen, der Parteieneinvernahme und der vorgelegten Unterlagen der Sachverhalt geklärt ist und der steuerliche Vertreter hier in offensichtlicher Verschleppungsabsicht Zeugen namhaft machte; diese Konstellation berechtigt, einen Beweisantrag abzulehnen (Siehe Ritz, BAO Kommentar § 183 Tz 3).

ad 2.) Das Finanzamt hat beim Ausscheiden des Privatanteils hinsichtlich des PC's den 40%igen Anteil lt. Kz 339 der LStRL 2002 angewendet. Der VwGH hat das Ausscheiden eines pauschalen Privatanteiles ohne entsprechende Erhebungen mit Erk. v. 26.5.1999, 98/13/0138 (ÖStZB 1999, 605) gerügt. Der Bw. und das Finanzamt haben im Laufe des Verfahrens einen 10%igen Privatanteil außer Streit gestellt.

In diesem Sinne berichtigt der UFS die diesbezüglich strittige Bemessungsgrundlage und scheidet anstelle von € 320 (40% von € 800) nur € 80 Privatanteil aus.

ad 3.) Nach der jüngsten VwGH-Judikatur sind Tagessätze nur zu gewähren, soferne auch genächtigt wird (Erk. 30.10.2001, 95/14/13, ÖStZB 2002, 589). Konkret führt der Gerichtshof hiezu aus: *"Einem Stpf. stehen nämlich dann keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, wenn er sich nur während des Tages an einer neuen Arbeitsstätte aufhält. Allfällige, aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen können in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Nur wenn eine Nächtigung erforderlich ist, sind für den ersten Zeitraum von rund einer Woche Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen"* (vgl. ach Erk. 28.1.1997, 95/14/0156).

Gem § 4 Abs 5 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Stpf. für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Sohin stellen sämtliche Tagesdiäten des Bw., die nicht im Rahmen einer Nächtigung geltend gemacht wurden

(vorliegend € 3.976, siehe oben), mangels Verpflegungsmehraufwandes keine Betriebsausgaben dar.

Mit Aufenthalt von einer Woche an einem bestimmten Ort ist ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet und steht für diesen Ort kein Verpflegungsmehraufwand mehr zu (vgl. u.a. VwGH 25.11.1999, 99/15/0162, ÖStZB 2000, S 213). Für den vorliegenden Fall trifft dies für das Tagesgeld XY zu, indem von den 3 im Juli und 10 im August geltend gemachten Tagessätzen 6 (verbleiben 7 abzugsfähige) zu streichen sind (sohin $6 \times € 36,80 = € 220,80$).

Die Bemerkung des steuerlichen Vertreters, dass die Unterlagen hinsichtlich der geltend gemachten Nächtigungskosten unter Umständen nicht stimmen könnten, steht in Widerspruch zur Aussage des Bw., der in der mündlichen Berufungsverhandlung über Befragen angegeben hat, sein Fahrtenbuch nach bestem Wissen und Gewissen geführt zu haben und er - um Kosten zu sparen – stets oft spät in der Nacht nach Hause fuhr. Dazu ist festzuhalten, dass das Fahrtenbuch des Bw. einen sehr ordentlichen Gesamteindruck vermittelt. In diesem Zusammenhang weist der Senat auf die Judikatur des VwGH hin, wonach die Erstangaben einen höheren Wahrscheinlichkeitsgrad haben als die nach taktischen Überlegungen nachgereichten Folgeangaben (etwa Erk. 1.10.1991, 90/14/0189, ÖStZB 1992, 257). Für den Senat stellt sich das Verhalten des steuerlichen Vertreters als Versuch dar, um auf diese Weise einen Verfahrensmangel ähnlich konstruieren zu wollen wie beim Antrag, dass der Senat zwei weitere Zeugen hören sollte.

Neuberechnung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit in €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt angefochtenem Bescheid	3.947,21
Privatanteil PC lt. Finanzamt	-320,00
Privatanteil PC lt. UFS	+80,00
Kürzung Diäten lt. Finanzamt	-3.685,76
Kürzung Diäten lt. UFS	+3.976,00
XY (7 Tageregelung)	<u>+220,80</u>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. UFS	€
	4.218,25

Wien, 11. März 2004