



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Bw., vom 15. Mai 2003 gegen den Bescheid des X. betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) nahm im Laufe des Jahres 2001 auf Basis ihres Gewerbescheines: *Vermittlung und Organisation von Schulungen und Seminaren unter Ausschluss jeglicher an einen Befähigungsnachweis gebundenen Tätigkeit, insbesondere der den Unternehmensberatern vorbehaltenen Tätigkeit* ihre unten im Einzelnen beschriebene Betätigung: *Organisation von Seminaren* auf (Gewerbeschein vom 1 März 2001, DB 2, Fragebogen anlässlich des Beginnes der gewerblichen Tätigkeit, DB 3).

In ihrer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2001 machte die Bw. – bei Einnahmen in Höhe von über S 370.000,00 – soweit im Berufungsverfahren von Relevanz u.a. folgende Ausgaben geltend:

Raumkosten:  $51/132 \text{ m}^2 = 38\%$

Haushaltsversicherung	40,12 S
Miete, anteilig	32.629,22 S
Gas und Strom	4.110,90 S

Telefon 1	5.176,50 S
Telefon 2	4.763,44 S
Kfz Gesamt v. 40.492,--	32.393,60 S
Bekleidung für Gruppenarbeit	10.380,40 S
Diäten 114 Tage á S 360,00	41.040,00 S

Der Vorhalt des Finanzamtes an die Bw. lautet wie folgt:

"Nach derzeitig gültiger Ansicht des Bundesministeriums für Finanzen ist zu überprüfen, ob nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung das Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des Einkommensteuergesetzes darstellt.

Bei einer Seminarabhaltung bestimmt die außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübte (Tätigkeits)Komponente das Berufsbild entscheidend.

Der ausgeschiedene Privatanteil für Telefon bzw. Handy von 20% erscheint nach h.a.

Auffassung zu niedrig. Um Stellungnahme wird gebeten.

Belegmäßiger Nachweis der Bekleidung?

Um Vorlage der Reisekostenabrechnung wird gebeten."

Das Schreiben wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. folgendermaßen beantwortet:

"Meine Mandantin betreibt eine der schwierigsten Trainertätigkeiten der im Rahmen des AMS über das WIFI durchgeführten Versuche, arbeitsunwillige (nicht motivierte) Menschen in eine normale, sozial abgesicherte Gesellschaft einzugliedern.

Im Rahmen dieser Tätigkeit ist ein kumpelhaftes Verhalten der Trainerin mit den betreuten Personen notwendig. Dies führt dazu, dass diese Personen nicht nur im Rahmen der eigenen Wohnräume trainiert werden müssen, sondern dass die Trainingsprogramme auch in einem eigenen Raum zusammengestellt werden müssen. Ein Plan über den Arbeitsraum samt Inhalt wird beigelegt.

Telefonkosten:

Im Trainingsprogramm des WIFI ist vorgesehen, dass der Trainer jederzeit von den betreuten Personen erreicht werden kann (ähnlich wie eine Kinderdorfmutter) und daher eine 80%-Telefongebühr für Telefon 1 und 2 gerechtfertigt ist.

Die Verwendung eines Handys mit 80% seiner Kosten ist durch die Tätigkeit an 114 verschiedenen Tagen in verschiedenen Orten sicher unabdingbar.

Arbeitskleidung:

Die Arbeitskleidung wird durch die Vorlage der Belege nachgewiesen und es handelt sich im Wesentlichen um solche Kleidungsstücke, welche zum kumpelhaften Benehmen in der Gruppe

notwendig sind. Es sind solche, die im normalen gesellschaftlichen Gebrauch von meiner Mandantin nicht verwendbar wären.

Die Reisekosten werden aufgrund der dem WIFI gelegten Rechnungen nachgewiesen."

Das Finanzamt wich bei der Bescheiderlassung von der Erklärung ab und begründete die Abweichungen mit nachstehenden Ausführungen:

"Die Kosten des Arbeitszimmers konnten als Betriebsausgaben nicht anerkannt werden, da der Mittelpunkt der Tätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers liegt (VwGH vom 20.2.1999, 98/13/132, und 26.5.1999, 98/13/0138). Die Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer kommt nur bei Tätigkeiten in Betracht, für die berufsbezogen der Mittelpunkt jedenfalls in einem Arbeitszimmer liegt. Bei Tätigkeiten, deren Schwerpunkt außerhalb des Arbeitszimmers liegt, ist die mit der Tätigkeit verbundene Komponente, die auf das Arbeitszimmer entfällt, nicht wesentlich.

Erstreckt sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf zwei oder mehrere Tätigkeitsmittelpunkte, so ist der Aufenthalt an sich keine Reise, so dass eine Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwendungen nicht erfolgen kann. Wird ein Ort auf Grund eines durchgehenden oder wiederkehrenden Einsatzes zu einem Mittelpunkt der Tätigkeit, kann ein Verpflegungsmehraufwand für die erste Woche nur dann geltend gemacht werden, wenn der Steuerpflichtige erstmals oder zuletzt vor mehr als sechs Monaten an diesem Ort tätig war. Als Betriebsausgaben berücksichtigt wurden S 1.800,-- (d.s. 5 Tage mal S 350,--).

Bei den geltend gemachten Aufwendungen für Bekleidung (Schuhe, Hosen, Shirts, Weste und Rock) handelt es sich nicht um typische Berufskleidung. Die Ausgaben sind daher gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähig.

Die Telefongebühren wurden zu 50% anerkannt."

Das Rechtsmittel der Berufung wurde mit nachfolgender Begründung eingebracht:

Arbeitsraum:

Berufsbezogen ist die Tätigkeit einer Trainerin für das WIFI die Vorbereitung der Trainingseinheiten. Diese Vorbereitung umfasst im Allgemeinen mehrere Stunden im eigenen Arbeitszimmer für 1 Stunde Training mit den zu betreuenden Personen, in den WIFI-Außenstellen oder in den Bezirken.

Die Bildungsträger verlangen, dass diese Vorbereitung in einem eigenen Umfeld, in diesem Fall im Rahmen der eigenen Wohneinheit, durchgeführt wird. Jeder selbständige Trainer braucht einen Arbeitsraum nicht nur zur Vorbereitung, sondern auch zur Ablage für die zum

Training notwendigen Unterlagen.

Dortamts liegt der Plan über den Arbeitsraum auf und das benützte Arbeitszimmer hat alle Voraussetzungen für eine Trennung vom persönlichen Wohnbereich, wie einen getrennten Wohnbereich, wie einen getrennten Eingang und ist kein durchgangs- oder wohnzimmerähnlicher Raum.

Diäten: Der Tätigkeitsmittelpunkt meiner Mandantin beim Training ist das gesamte (Bundesland), aber nicht ein Ort, sondern es sind zahlreiche, verschiedene Einsatzorte, die jeweils vom WIFI angesetzt werden. Es gibt keinen durchgehenden oder in kurzer Zeit wiederkehrenden Einsatz, daher werden die Diäten für 114 Tage als betrieblicher Aufwand absetzbar.

Einsatzorte sind N..., M..., E... und Betreuung in vielen Betrieben und Familien im ganzen Bundesland.

Berufskleidung:

Hiemit stelle ich den Antrag, die Kosten des Arbeitsraumes, die Diäten und auch die Berufskleidung als Betriebsausgaben anzuerkennen und ich lege 4 Blätter bei, welche meine Mandantin zum Verständnis des Berufsbildes, zur Verwendung des Arbeitszimmers und überhaupt über die Tätigkeit als Trainerin im WIFI, sowie die dabei notwendigen besonderen Kleidungsstücke erstellt hat.

In der beigelegten Tätigkeitsbeschreibung werden die Tätigkeitsschwerpunkte im Wesentlichen wie folgt beschrieben: Gruppentraining - Leute zu einem Verhalten bringen, Persönlichkeitstraining, Teamentwicklung, Einzelcoaching, Familienarbeit, Kommunikationstraining, Ressourcentraining, Krisenintervention, Konfliktmanagement, Motivationstraining, Bildungsmanagement.

Als selbständige Trainerin brauche die Bw. insbesondere Fähigkeiten im Bereich der Organisation, der Public Relation, unternehmerisches Denken und Handeln neben der inhaltlichen Planung des Unternehmensgegenstandes.

Die Schaffung einer nötigen Infrastruktur für die Verwaltung, Organisation und inhaltlichen Tätigkeiten sei eine Grundvoraussetzung für die unternehmerische selbständige Tätigkeit als Trainerin.

Die für die Durchführung der selbständigen Trainer-Beratertätigkeit notwendigen Tätigkeiten im Arbeitszimmer seien u.a. folgende:

Organisation und Verwaltung, Setzen von Werbemaßnahmen, Akquirierung neuer Aufträge, Arbeitsbesprechungen, Vorbereitungstätigkeit mit KollegInnen, Planung neuer Projekte (Zukunftsplanung), Erstellung von Konzepten, Erstellung von Seminarunterlagen, Erstellung von Workshopberichten, Planung von Unterlagen für Infoveranstaltungen, Erstellung von

Karriereplänen für Seminarteilnehmer, Betreuung den Seminarteilnehmern außerhalb der Seminare in Praktika und Arbeitsprozessen in Betrieben (zumeist telefonisch), Kontakte zu Firmen, Bearbeitung von Arbeitsunterlagen, die per Internet übermittelt werden, Aufarbeitung von Inhalten aus diversen Weiterbildungsmaßnahmen, Ablage für die zum Training notwendigen Unterlagen, Aktenordner, Dokumentationsunterlagen, Weiterbildungsunterlagen, Bibliothek, mediale Trainingsunterlagen, Teilnahme an Arbeitsgruppen (Projekten in vernetzten Prozessen).

Die Bw. beziehe (anders als etwa Lehrer) keine Arbeitsunterlagen gratis, keine Lehrpläne, bekomme keine Lehrmittel zur Verfügung gestellt, habe keinen Anspruch auf bezahlten Urlaub, keinen Anspruch auf Krankenstand, keine bezahlte Vorbereitungszeit.

Im Vorlagebericht machte das Finanzamt zu den Streitpunkten nachstehende Eintragungen:

Arbeitszimmer – strittig

Berufskleidung – strittig

Diäten – Stattgabe

Sonstige Betriebsausgaben – teilw. strittig

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz richtete an die Bw. ein Vorhalteschreiben, welches sich auf die als Betriebsausgaben geltend gemachten Raumkosten (zur Anerkennung dem Grunde sowie zur Anerkennung der Höhe nach) und die Diäten bezog.

Der nunmehrige steuerliche Vertreter der Bw. nahm wie folgt Stellung:

Die Tätigkeit der Bw. entspreche dem Berufsbild der Beraterin (Coach bzw. Trainerin).

Die Tätigkeit sei primär auf Einzelpersonen und nur sekundär auf Gruppen ausgerichtet.

Die Akquisition von Kunden habe sich schwieriger als erwartet gestaltet, sodass zur Sicherung einer Grundaustattung eine Zusammenarbeit mit dem WIFI ... eingegangen wurde. Die inhaltliche Tätigkeit habe im Wesentlichen die Berufsorientierung für Jugendliche betroffen (Persönliche Situationsanalyse, Praxisteil mit individueller Unterstützung bei Stellensuche und Bewerbung).

Daher liege im Arbeitszimmer der Mittelpunkt der selbständigen / gewerblichen Tätigkeit als Beraterin. Eine Tätigkeit, deren Mittelpunkt (Schwerpunkt) jedenfalls außerhalb eines Arbeitszimmers liegt (z.B. Lehrer, Vortragender), liege im gegenständlichen Fall nicht vor.

Reisekosten (Diäten, Kilometergeld)

Die Coachingtätigkeit der Bw. umfasse die Kontaktaufnahme mit regionalen Betrieben mit dem Ziel der Bereitstellung von Praktikumsplätzen und (nach Möglichkeit) feste Anstellungen für die gecoachten Personen, die laufende Betreuung vor Ort im Betrieb während des Praktikums und die aktive Unterstützung der Bewerber unter Beachtung der individuellen

sozialen Verhältnisse.

Daraus resultiere - unabhängig von den fixen Terminen am durch das WIFI vorgegebenen Ort - eine nicht unerhebliche Reisetätigkeit (zu Bewerber, zu örtlichen Betrieben etc.)

Exakte Aufzeichnungen (detailliertes Fahrtenbuch) seien seitens der Bw. zu diesem Zeitpunkt noch nicht geführt worden. Seitens des WIFI seien Fahrtkostensätze in Form des amtlichen Kilometersgeldes - wiederum aus Praktikabilitätsgründen - nur für Fahrten zu den fixen Terminen geleistet worden. Aus den Abrechnungen sei somit auch keine nachträgliche, vollständige Rekonstruktion der betrieblichen Fahrten möglich. Die in der Einkommensteuererklärung für 2001 angeführten Kfz-Kosten seien aus folgenden Gründen nicht aussagekräftig bzw. unzutreffend:

Für die betrieblichen Fahrten sei nicht ausschließlich das Kfz der Bw. verwendet worden. Der Grund war, dass der PKW der Bw., Baujahr 1984, in einem schlechten Zustand gewesen sei. Daher seien zahlreiche Fahrten mit ausgebauten Fahrzeugen (insbesondere von der Schwester) unternommen worden.

Die angeführten Kfz-Kosten seien nicht vollständig: Die zahlreich notwendigen Reparaturen am alten PKW seien zum Teil im Familienverband durchgeführt worden.

Aus diesem Grund werde beantragt, die Festsetzung der Fahrtenkosten für die betrieblichen Fahrten in Höhe des amtlichen Kilometersgeldes anzunehmen. Unter Vernachlässigung der durch den Auftraggeber nicht ersetzten Fahrten seien die Fahrtenkosten ident mit dem unter den Einnahmen angegebenen Kilometersgeld.

#### Telefongebühren

Die erläuterte Tätigkeit der Bw. sei ausgesprochen kommunikativ und zwangsläufig mit einer hohen Zahl von Telefongesprächen verbunden. Der angenommene Privatanteil von 20% erscheine unter diesem Gesichtspunkt angemessen. Die seitens der Finanzbehörde angewandten Schätzungsgrundlagen seien nicht offengelegt worden.

#### Eingelegte Einrichtungsgegenstände

Im Zuge der Aufnahme der Tätigkeit seien folgende Einrichtungsgegenstände aus dem Privatvermögen eingelegt worden (Beträge in S):

Bezeichnung	Neupreis	Anschaffung	Einlagewert
Sofa	4.000,00	2000	3.000,00
Schreibtisch	3.000,00	2000	2.500,00
Tisch	1.500,00	2000	1.000,00
Regale	600,00	2000	500,00
Aktenschrank	2.000,00	2000	1.500,00
Teppich	1.500,00	2000	1.000,00
Summe (geringwertige WG)			9.500,00

Nachdem die Abgabenbehörde einen neuerlichen Vorhalt an die Bw. gerichtet hatte (zu den Betriebsausgabenpositionen Raumkosten, Kfz-Kosten und Telefongebühren), sprachen die Bw. und der nunmehrige steuerliche Vertreter beim unabhängigen Finanzsenat vor und wurde die unten in den Erwägungsteil eingearbeitete Niederschrift aufgenommen.

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

Zu den Raumkosten (samt Einrichtungsgegenständen):

a) Zur Anerkennung dem Grunde nach:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 201/1996 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben 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, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Nach übereinstimmender Auffassung von Lehre (Hofstätter / Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, Tz 6.1 zu § 20; Doralt, Einkommensteuergesetz - Kommentar<sup>4</sup>, Tz 104/6 zu § 20), Rechtsprechung (VwGH 28.10.1997, 93/14/0088, 17.5.2000, 98/15/0050) und Verwaltungspraxis (LStR 2002, Rz 329a) stellt bei einem Lehrer ein häusliches Arbeitszimmer mangels Notwendigkeit bzw. wegen der den Schwerpunkt der Tätigkeit bildenden Wissensvermittlung an der Schule (VwGH 26.5.1999, 98/13/0138) nicht den Tätigkeitsmittelpunkt dar.

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).*

In seiner Entscheidung vom 9. März 2004, RV/0248-F/02, führte der unabhängige Finanzsenat aus:

*Der wesentliche Auffassungsunterschied zwischen dem Bw. einerseits und dem Finanzamt andererseits liegt in der Frage, wo der Bw. als selbständiger Finanz- und Vermögensberater den Mittelpunkt seiner Tätigkeit hatte. Das Finanzamt gelangte zum Ergebnis, dass die Tätigkeit als Vermögensberater in typischer Weise eine Außendiensttätigkeit ist. Der Bw.*

*hingegen brachte vor, überwiegend, geschätzt etwa zu zwei Dritteln, im Innendienst tätig gewesen zu sein.*

*In rechtlicher Hinsicht schließt sich der UFS der Lehrmeinung von Hofstätter / Reichel (Die Einkommensteuer - Kommentar, Tz 6.1 zu § 20) an. Danach erlaubt die in den ErlRV zum StruktAnpG 1996 erwähnte "typisierende Betrachtungsweise" jedenfalls nicht die Normierung einer unwiderleglichen Vermutung für die private Veranlassung von Bürokosten.*

*Die Auffassung des Finanzamtes, nach der die tatsächliche Art der Berufsausübung unerheblich wäre, jedenfalls gegenüber einem typisierten Berufsbild in den Hintergrund zu treten hätte, ist allgemein betrachtet verfassungsrechtlich bedenklich (vgl. Hofstätter / Reichel, aaO). Zu bedenken ist im besonderen, dass eine typisierende Betrachtung die Existenz eines Tätigkeits-Typus voraussetzt. Unter diesem Gesichtspunkt erscheint die typisierende Betrachtung der nicht selbständig ausgeübten Lehrer-Tätigkeit zulässig. Denn der Lehrer ist arbeitsvertraglich oder dienstrechtlich zur Erbringung bestimmter Leistungen, nämlich zu Vermittlung von Wissen und Können sowie zur Aufsichtsübung an der Schule verpflichtet. Ihm ist es idR lediglich freigestellt, wo er die vorbereitenden oder nachbearbeitenden Tätigkeiten verrichtet. Er hat freilich in aller Regel die Möglichkeit, diese Arbeiten in der Schule zu verrichten. Im Hinblick darauf besteht für einen Lehrer gar keine Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers (VwGH 17.5.2000, 98/15/0050). Gleiches gilt nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bei einem Richter, Versicherungsdirektor, Universitätsprofessor (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz - Kommentar<sup>4</sup>, Tz 104/8 zu § 20 EStG 1988).*

*Im Gegensatz dazu lässt sich aber das Berufsbild der selbständig erwerbstätigen Finanz- und Vermögensberater nicht so leicht typisieren. Denn die Art der Beratungsleistungen und der Ort ihrer Erbringung hängen unter anderem vom Beratungsgegenstand, den Klientenwünschen und nicht zuletzt vom einzelnen Berater selbst ab.*

*In diesem Sinne judizierte auch der Verwaltungsgerichtshof im Falle eines Versicherungsberaters (VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176) und der UFS im Falle eines Versicherungsvertreters (UFSI 10.10.2003, RV/0011-I/03). Im Ergebnis geben auch die LStR 1999 nicht zwingend die Lösung vor, zu dem das Finanzamt gelangt ist. Unter Rz 329a, wo jene Tätigkeiten behandelt werden, deren Mittelpunkt jedenfalls außerhalb eines Arbeitszimmers liegt, werden "Freiberufler mit auswärtiger Betriebsstätte / Kanzlei, Praxis usw.)" angeführt. Nun verfügt aber der akademisch gebildete, Einkünfte aus selbständiger Arbeit beziehende Bw. gerade kein auswärtiges Büro. Auch unter diesem Blickwinkel war es die Aufgabe der Abgabenbehörde, das vom Bw. erstattete Vorbringen zu prüfen - im Beschwerdefall eines Finanzberaters, VwGH 19.5.1993, 91/13/0045, wurden anders als im gegenständlichen Fall entsprechende Behauptungen gar nicht aufgestellt - bzw. ihn dazu*



*einzuladen, sein Vorbringen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Dies auch deshalb, weil das Vorbringen von Angaben abweicht, welche von AWD-Beratern ins Internet gestellt worden sind, was allerdings anonym erfolgt und deshalb nicht nachprüfbar ist (siehe dazu auch Ritz<sup>2</sup>, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Tz 7 zu § 166 BAO).*

Die Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 6. August 2003, RV/1648-W/02, enthält folgende Ausführungen:

*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 Stpfl. 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.*

Mit der Entscheidung vom 18. September 2003, GZ RV/3384-W/02, anerkannte der unabhängige Finanzsenat die Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers bei einem Persönlichkeits- und Kommunikationstrainer, dessen erzielte Umsätze im Jahr 2000 rund S 151.000,00 betragen hatten (die Begründung entsprach im Wesentlichen den oben wiedergegebenen Ausführungen).

Im Falle der Bw. stellte sich die Situation bezüglich des Arbeitszimmers wie folgt dar:

Bei der von der Bw. im Jahr 2001 (ab Anfang März 2001) selbständig ausgeübten Tätigkeit hat es sich um eine Haupttätigkeit – um die von ihr einzig ausgeübte Tätigkeit, auf Basis welcher sie ihren Lebensunterhalt bestritten hat – gehandelt. Bereits im ersten Jahr ihrer Betätigung haben ihre Einnahmen (im Zehnmonatszeitraum ab Abhaltung der ersten Trainings) mehr als S 370.000,00 (einschließlich erhaltener Kilometergelder) betragen.

Davor war die Bw. sehr lange Zeit bereits arbeitslos (vgl. Abgabensinformationssystem), während dieser Zeit hat sie von 1995 bis 1997 das College für Sozialpädagogik absolviert und im Jahr 2000 eine etwa fünf Monate dauernde Trainerausbildung für jene Bereiche, die sie

sodann ausgeübt hat und auch jetzt noch ausübt. Wiederum davor war sie im Bereich graphischer Werbung und im Bankbereich tätig (in den 80er Jahren).

Ausbildungsmäßig hat die Bw. eine AHS absolviert.

Ihr Gewerbeschein (vom März 2001) lautet auf: Vermittlung und Organisation von Schulungen und Seminaren unter Ausschluss jeglicher an einen Befähigungsnachweis gebundenen Tätigkeit, insbesondere der den Unternehmensberatern vorbehaltenen Tätigkeit.

Ihre im Jahr 2001 ausgeübte Tätigkeit ist wie folgt zu beschreiben:

Die Bw. hat ihre Tätigkeit aufgrund einer mittels Werkvertrag erfolgten Beauftragung durch das WIFI Burgenland, Wirtschaftskammer, ausgeübt.

Somit ist ihr – im Gegensatz zu einer im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit – ein von einem Arbeitgeber zur Verfügung gestellter Arbeitsraum nicht zur Verfügung gestanden. Es gab in E... lediglich eine Art Aufenthaltsraum für sämtliche tätigen Trainer.

Zeitraum vor Abhaltung der ersten Trainings:

Vor Abhaltung ihrer ersten Trainings (im März 2001) hat sich die Bw. folgendermaßen vorbereitet: Die Intensivvorbereitung begann ab September 2000. In diese Zeit fiel auch die Suche nach verschiedenen Auftraggebern. Zu eigenen Lernzwecken arbeitete sie unentgeltlich mit einer namentlich genannten Trainerin zusammen. Auf diese Weise schaffte sie den Einstieg in die Praxis.

Zeitraum ab Abhaltung der ersten Trainings:

Der Zeitaufwand für die Vorbereitung hängt u.a. auch davon ab, ob die Veranstaltung zum ersten Mal oder bereits zum x-ten Mal durchgeführt wird. Im Hinblick auf die geschilderten Umstände war der Vorbereitungsaufwand der Bw. (ab Herbst 2000) groß.

Im Arbeitszimmer haben stattgefunden: die PR-Angelegenheiten, Jobakquisition, Vorbereitung der Trainings (Such- und Strukturierungsaufwand), die Erstellung der Trainingsunterlagen (Formulierung und Gestaltung, probeweises Referieren von Vortragsinhalten), die Suche von geeigneten Firmen, welche Jugendliche einstellen, die Betreuung der Arbeitseinsteiger, die Nachbereitungsarbeiten, die Verwaltungstätigkeit, die Fortbildung mit Fachliteratur etc. D.h., dass die gesamte selbständige Tätigkeit abgesehen von den eigentlichen Trainings in diesem Arbeitszimmer abgewickelt worden ist.

Die Bw. konnte trotz der obigen Umstände einen Stundensatz von immerhin S 340,00 lukrieren (vgl. die Werkvertragsabrechnungen). Dies hat insbesondere ihre intensive Vorbereitung ermöglicht, die sie in ihrem Arbeitszimmer durchgeführt hat.

Die Ausübung ihrer in Rede stehenden Tätigkeit ist im Zeitausmaß einer Vollbeschäftigung erfolgt.

Die im Arbeitszimmer insgesamt ausgeübte Tätigkeit hat im Jahr 2001 vom erforderlichen Zeitaufwand mehr Zeit in Anspruch genommen als die reine Trainingsabhaltung; das war auch bedingt durch den Umstand, dass sie die Tätigkeit erst aufgenommen hat. Die Schätzung beträgt zwei Drittel hinsichtlich der im Arbeitszimmer insgesamt ausgeübten Tätigkeit zu einem Drittel hinsichtlich der reinen Trainingsabhaltung.

Die Vorbereitungszeit war bezogen auf die reine Trainingsabhaltung vor allem deshalb so groß, weil die individuellen Betreuungen immer wieder aufs neue sehr viel Vorbereitungszeitaufwand erfordert haben; lediglich das Grundgerüst bleibt gleich.

Das Training bestand insbesondere darin, Menschen zu einem bestimmten Verhalten zu bringen, ein bestimmtes Verhalten umzusetzen; z.B. welches Verhalten muss ein Jugendlicher setze, damit eine Bewerbung erfolgreich wird und zu einer Einstellung führt (kein Frontalunterricht, tatsächliche Übungen).

Die Bw. hat von ihr erstellte Skripten ausgehändigt, es erfolgte jedoch wie gesagt keine Art "Vorlesung". Es hat sich um ein Coaching gehandelt.

Als Nachweis legte die Bw. nachstehende Unterlagen vor:

Trainingsskripten "training + coaching" (Originale, Autorin: Name der Bw.)

Titel: erfolgreiche bewerbung, ihr auftritt bitte, mobbing – nein danke, mich überhört kein(r) mehr, konflikte professionell meistern, bestandaufnahme – die Skripten haben einen Umfang zwischen 20 und 30 Seiten

vier Ordner, gefüllt mit Arbeitsblättern

Bei diesen Unterlagen hat es sich nur um einen Auszug der von der Bw. erstellten Unterlagen gehandelt.

Diese Feststellungen konnten aufgrund der in sich schlüssigen, mit der Aktenlage in Deckung zu bringenden und hinsichtlich der oben aufgezählten Unterlagen durch Vorlage der von der Bw. selbst erstellten Trainingsunterlagen zweifelsfrei nachgewiesenen Angaben getroffen werden.

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

Zur Anerkennung der Höhe nach:

Die anteiligen betrieblichen Raumkosten errechnen sich anstelle von 38% in Höhe von 30% (Vorhaltsbeantwortung vom 11. Februar 2005, Tabelle, letzte Spalte und Niederschrift vom 22. März 2005, Seite 4).

Dadurch errechnen sich nachstehende Beträge:

Haushaltsversicherung: S 31,67, Miete: S 25.759,91, Gas und Strom: S 3.245,45.

Zu den Telefongebühren:

Dieser Berufungspunkt (Seite 4 des Schreibens vom 11.2.2005) wurde zurückgenommen.

Zu den Fahrtkosten:

Dieser Berufungspunkt (Seite 3f des Schreibens vom 11.2.2005) wurde zurückgenommen.

Zu den Bekleidungskosten:

Dieser Berufungspunkt (letzte Seite der Berufungsschrift) wurde zurückgenommen.

Der vorgehaltenen Verminderung der geltend gemachten Diäten wurde zugestimmt, weshalb es keiner weiteren Ausführungen bedarf.

Betreffend diese als Betriebsausgaben geltend gemachte Positionen können weitere Ausführungen unterbleiben, die Berufung wurde in diesen Punkten unter dem Eindruck der vom Referenten in Aussicht gestellten teilweisen Stattgabe hinsichtlich der Raumkosten zurückgenommen.

Der Berufung war daher insgesamt gesehen teilweise stattzugeben.

Berechnung der Einkünfte:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Veranlagung	242.472,80 S
- Haushaltsversicherung, anteilig	- 31,67 S
- Miete, anteilig	- 25.759,91 S
- Gas und Strom	- 3.245,45 S
- Einrichtungsgegenstände	- 9.500,00 S
- Diätendifferenz	- 3.600,00 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb neu	200.335,77 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb neu (gerundet)	200.336,00 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb neu in €	14.558,98 €

Beilage: 2 Berechnungsblätter (in € und S)

Wien, am 5. April 2005