



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden Dr. Lenneis und die weiteren Mitglieder Dr. Viktoria Blaser, Felicitas Seebach und Karl Kristian Gödde im Beisein des Schriftführers FOI Pavlik über die Berufung des Bw., Konzertpianist, I.d.G., vertreten durch Dr. Peter Wolf, Steuerberater, 1060 Wien, Lehargasse 3A, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vertreten durch Dr. Gabriele Plaschka, betreffend den Bescheid gemäß § 303 Abs. 4 BAO über die Wiederaufnahme Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1996 und die Bescheide betreffend Umsatzsteuer 1996, 1997, 1998 und Einkommensteuer 1996, 1997 bis 1998 nach der am 16.März 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 1996, 1997 und 1998 wird teilweise Folge gegeben.

Diese Bescheide werden abgeändert.

Die Berufung gegen den Wiederaufnahmebescheid betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer 1996 wird abgewiesen.

### **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. ist Konzertpianist. Die erklärten Einkünfte für das Jahr 1996 aus selbständiger Tätigkeit als Pianist im Inland und seine Progressionseinkünfte aus dieser Tätigkeit wurden vom Finanzamt geändert. (Nichtanerkennung der Aufwendungen für Geschäftsanbahnung). Die abzugsfähigen Betriebsausgaben wurden im Verhältnis der inländischen Einkünfte und der Progressionseinkünfte aufgeteilt.

Die Veranlagung der Umsatzsteuer erfolgte erklärungsgemäß.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 1996 wurde Berufung erhoben. Das Finanzamt erließ eine stattgebende Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO mit der der Einkommensteuerbescheid abgeändert wurde.

Auf Grund einer Betriebsprüfung für die Jahre 1996 bis 1998 wurde das Verfahren Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 1996 wiederaufgenommen und auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung neue Sachbescheide erlassen.

Für das Jahr 1997 und 1998 ergingen der Umsatzsteuerbescheid und der Einkommensteuerbescheid unter Zugrundelegung der Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung. Die Feststellungen sind der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht – auszugsweise nachfolgend ausgeführt - zu entnehmen.

**"AfA Betriebsausstattung K:** Da das geltend gemachte Arbeitszimmer nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden kann, sind die Einrichtungsgegenstände der Privatsphäre zuzurechnen. Weiters unterliegen Bilder nicht der Abnutzbarkeit und können daher nicht abgeschrieben werden.

**Miete K:** Die Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtungsgegenstände wurden nicht als Betriebsausgaben anerkannt, da der als Arbeitsraum geltend gemachte Raum dem eines üblichen Wohn- oder Herrenzimmer entspricht. Weiters wurde festgestellt, dass sich der Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. nicht im Arbeitszimmer befindet.

Die geltend gemachten **"Reisespesen Kb"** beinhalten ausschließlich Flüge der vorm. Lebensgefährtin, jetzige Ehegattin, F – Wien – F (Frau Kb ist Unternehmerin in Deutschland).

Da diese Kosten der Privatsphäre zuzurechnen sind, können die Flugkosten nicht anerkannt werden.

**Kfz-Aufwand:** Die im Jahr 1997 geltend gemachten Pkw-Instandhaltungskosten in Höhe von S 34.580,50 betreffen Reparaturleistungen infolge des Verkehrsunfalls, die von der Versicherung nicht getragen wurden. Dieser Aufwand ist der Privatsphäre zuzuordnen.

**Geschäftsanbahnung:** Gem. § 20 Abs.1 Z.3 sind Repräsentationsaufwendungen als Betriebsausgaben nicht anzuerkennen.

**Zuordnung der Ausgaben:** Im Zuge der Betriebsprüfung wurden die Ausgaben der Entstehung nach zugeordnet. Die allgemein anfallenden Ausgaben sind entsprechend der Einnahmen aufzuteilen.

**Die Zuordnung der Kosten für den allgemeinen Aufwand** wurde von der Betriebsprüfung für das Jahr 1996 anhand der Höhe der Einnahmen: Wohnsitz 35,70%, Progression 42,02% und Nichtselbständige Progression 22,28,% aufgeteilt, für das Jahr 1997: Wohnsitz 42,90, Progression 32,76% und Nichtselbst. Progression 24,34 % und für das Jahr 1998 Wohnsitz: 18,08%, Nichtselbst. Ö 59,76%, Progression 8,37 % und Nichtselbst. D 13,78 %.

Auf Grund der o.a. Feststellungen der Betriebsprüfung wurde die Umsatzsteuer ermittelt. Die Umsätze wurden korrigiert und die geltend gemachte Vorsteuer wurde berichtigt."

**Gegen die Wiederaufnahme des Umsatzsteuer-Verfahrens gemäß § 303 Abs.4 BAO zu Bescheid vom 22.1.1999 für das Jahr 1996, den Umsatzsteuerbescheid 1996, die Wiederaufnahme des Einkommensteuer-Verfahrens gemäß § 303 Abs.4 BAO zu Bescheid vom 29.7.1999 für das Jahr 1996, gegen die Umsatzsteuerbescheide 1997 und 1998 und gegen die Einkommensteuerbescheide 1996, 1997 und 1998, alle vom 13.2.2001, wurde Berufung erhoben.**

Begründend wurde u.a. angeführt:

**"Arbeitszimmer:** Die Betriebsprüfung anerkannte nicht die Aufwendungen für das Arbeitszimmer im wesentlichen mit der Begründung, dass es einem Wohn- oder Herrenzimmer gleiche und sich als Folge des typischen Berufsbildes eines Pianisten der Schwerpunkt der Tätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers befinde. Diese Rechtsansicht stimmt mit der Erfahrung des täglichen Lebens nicht überein und geht von unvollständigen Sachverhaltsfeststellungen aus. Es bedarf als offenkundige Tatsache keines weiteren Beweises, dass ein Konzertpianist täglich 8-10 Stunden üben muss, vor Konzerten oder Konzerttourneen auch bis zu 14 Stunden.

Was das als Musikstudio ausgestattete Arbeitszimmer selbst anlangt, so wurde es von der späteren Frau des Bw. an den von ihr gekauften Rohbau in XY separiert angebaut, mit einem schalldämmenden Estrich und einer schalldichten Türe versehen.

In dem Raum befindet sich ein Wandverbau für die Musikkliteratur und das Notenmaterial, eine Sitzgarnitur, die zu zahlreichen Besprechungen, die ein zur Weltspitze zählender Pianist ständig mit Konzertveranstaltern, Schallplattenproduzenten, Musikerkollegen und Journalisten abzuführen hat, dient, ein Schreibtisch, ein Konzertflügel und eine Stereoanlage. Weiters liegt zur Schalldämmung ein Spannteppich.

Die Ausstattung des Arbeitsraumes eines Pianisten ist naturgemäß eine andere als die des Arbeitsraumes beispielsweise eines Tischlers. Der Bw. hält sich in dem Arbeitsraum aus beruflichen Gründen mindestens ebenso lang auf wie der Tischler. Der Arbeitsraum ist der

berufliche Schwerpunkt und schon aus diesem zeitlichen Grund ist eine private Nutzung des Arbeitsraumes nicht möglich.

Dass die in dem Arbeitszimmer ausgeübte Tätigkeit nichts mit der unselbständigen Tätigkeit als Universitätsprofessor zu tun hat, sei der Vollständigkeit angemerkt.

Zusammenfassung:

Das Musikstudio entspricht durch Schalldämmung und Ausstattung genau einem Arbeitszimmer, das ein Pianist braucht. Das "typische Berufsbild" eines Pianisten in der Öffentlichkeit ist das eines "ständig Übenden". Dazu braucht es einen Raum. Es entspricht daher nicht der Realität, dass das Berufsbild eines Pianisten diesen nur im Konzertsaal sieht. Für den Pianisten ist ein Arbeitsraum unbedingt notwendig.

Dass für einen Pianisten von Weltruf das Arbeitszimmer selbst nur fast ausschließlich beruflich genutzt werden kann, wenn es auch für eine private Nutzung geeignet wäre, ergibt sich schon aus dem Tagesablauf eines Pianisten. Der Umstand, dass man sich in einem Arbeitsraum eines Pianisten theoretisch auch privat aufhalten könnte, in einer Tischlerwerkstatt aber nicht, ist kein sachliche Grund zur steuerlichen Aberkennung der Betriebsausgabe. Daher sind nicht nur die laufenden anteiligen Aufwendungen, sondern auch die AfA der Arbeitszimmereinrichtung und die betreffenden Investitionsfreibeträge Betriebsaufwand.

**Mietaufwand:** Zu der Nichtanerkennung des Mietaufwandes wird ausgeführt, dass die mit der nachmaligen Gattin vereinbarte Miete von S 275,-/m<sup>2</sup> angemessen ist und jedem Fremdvergleich standhält. Sie wurde so berechnet, dass von ihr die Errichtung des Arbeitszimmers aufgewendete Kapital unter Annahme einer 5%igen Verzinsung in 20 Jahren abgezahlt ist.

Die Nichtanerkennung des Mietaufwandes ist somit nicht rechters.

**Zu den "Reisespesen Kb ":** Dass ein Pianist von Weltformat seine Korrespondenz, die Organisation seiner Tourneen, seiner Auftritte, nicht ohne Sekretariat leisten kann, wenn er nicht seine künstlerische Arbeit vernachlässigen will, wird von der Behörde übersehen. Jede Verwaltungstätigkeit, telefonische Organisationsarbeiten, Bankverkehr, Kontakt mit dem steuerlichen Vertreter, Kontakt mit Künstleragenturen, Vorbereitung von Interviews etc. erledigt seit Jahren seine nunmehrige Frau. Es wäre dies allein ein Fulltime-Job – Plácido Domingo beschäftigt nach Wissen des Bw. drei Sekretäre. Die Reisen sind daher stets beruflich veranlasst und das Arbeitsausmaß übersteigt bei weitem das im Rahmen (vor)ehelicher Beistandspflicht.

Im Übrigen wird auf die neuerliche Bestätigung des Univ.Prof. Dr. W. Doralt vom 28.3.2001, verwiesen, dass der Bw. auf Grund eines Halswirbelschadens nicht Schwereres als 3 Kg-Lasten tragen soll.

Auch aus diesem Grunde wird der Bw., wenn es sich mit der beruflichen Tätigkeit der nunmehrigen Gattin vereinbaren lässt, von ihr auf den Reisen begleitet, weil sie das Gepäck, das immer schwer ist, weil es zwei komplette Frack-Ausstattungen und Notenmaterial enthalten muss, trägt.

Die private Mitveranlassung tritt aus diesen Gründen völlig in den Hintergrund.

Der Bw. ist aber angesichts der schweren Beweisbarkeit der betrieblichen Veranlassung jeder einzelne Reise damit einverstanden, dass 1/3 der geltend gemachten Aufwendungen der privaten Sphäre zugerechnet wird. Angesichts der glaubhaften Darstellung, die durch Zeugeneinvernahme (mitreisende Musiker oder Sänger, die der Bw. gegebenenfalls namhaft zu machen bereit ist) erhärtet werden kann, und angesichts der seit Jahren amtsbekannten und bestätigten Erkrankung sind 2/3 der Aufwendungen als beruflich veranlasst anzuerkennen.

**PKW:** Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 1997 wird eine PKW-Rechnung vom 28. März 1997 in Höhe von S 34.580,50 der Privatsphäre zugeordnet, weil die Betriebsprüfung

davon ausging, dass dies eine Folge des Verkehrsunfalls des Bw. vom Juli 1997 gewesen wäre. Dass diese Annahme falsch ist, liegt wohl auf der Hand.

Richtigzustellen ist ferner, dass es sich bei dem seit 1997 dem Bw. zur Verfügung stehenden Kraftfahrzeug um einen Audi A4 (Baujahr 1995) und nicht um einen BMW handelt.

**Geschäftsanbahnungsspesen:** In den angefochtenen Bescheiden 1997 und 1998 werden ohne Sachverhaltsermittlung und diesbezüglichen Feststellungen meine Geschäftsanbahnungsspesen zur Gänze nicht anerkannt.

Da es sich teils um Arbeitsessen im Anschluss an Konzerte oder Proben mit Konzertveranstaltern, Journalisten etc. handelt, überwiegt der betriebliche Charakter der Ausgaben und hat mit Repräsentation nichts zu tun. Die Aufwendungen (ohnehin nur zu 50% geltend gemacht) sind daher anzuerkennen.

**Aufteilung der Ausgaben:** In den angefochtenen Bescheiden 1996 bis 1998 werden die Betriebsausgaben nach dem Einnahmenschlüssel auf selbständige, nichtselbständigen und der Progression unterliegende Ausgaben aufgeteilt.

a) In diesem Punkt wird von der Betriebsprüfung übersehen, dass der Bw. einen Teil der Flugkosten nach S und F bereits in meinen Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen den Progressioneinkünften zugeordnet habe; diese Zuordnung wird von der Betriebsprüfung wiederholt.

b) Die Reisekosten 1997 in Höhe von S 65.666,47 und 1998 in Höhe von S 38.077,41 zur Gänze den Progressioneinkünften zuzuordnen, ist unrichtig, da der Bw. oft ins Ausland reise, um mit einem Partner (z.B. G.K., R.H. u.a.) aus Termingründen irgendwo zu proben, aber für Auftritte in Österreich. Diese Aufwendungen sind somit den inländischen Einkünften zur Gänze zuzuordnen.

c) Die Anlagegüter des wegen der Professur des Bw. in S notwendigen Musikstudios werden von der Betriebsprüfung nur den Progressioneinkünften zugerechnet.

Da der Bw. aber in S genauso für inländische Tätigkeit gearbeitet hat wie im Inland für die ausländische, sind diese Aufwendungen auch analog der sonst von der Betriebsprüfung geübten Vorgangsweise zu verteilen.

d) Die Betriebsprüfung teilt auch den Steuerberatungsaufwand in den Jahren 1996 bis 1998 nach dem Einnahmenschlüssel auf. Hier wird übersehen, dass österreichische Steuerberatungskosten jedenfalls als Sonderausgaben absetzbar sind, die als Betriebsausgaben auszuscheidenden Teile sind daher als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

**Umsatzsteuer:** In den angefochtenen Umsatzsteuerbescheiden führen die vorstehenden Änderungen der Betriebsprüfung zu entsprechenden Auswirkungen bei der Vorsteuer. Diese sind auf Grund der vorstehenden Ausführungen entsprechend rückgängig zu machen.

**Wiederaufnahme:** Aus formalrechtlichen Gründen werden auch die Bescheide über die Wiederaufnahme selbst angefochten."

**In der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung gegen die Bescheide**

**betreffend Umsatzsteuer 1996 bis 1999, Einkommensteuer 1996 bis 1998,**

**Festsetzung der Umsatzsteuer Jänner bis März 2000, wird folgendes ausgeführt:**

**Aufwendungen (Miet) Arbeitszimmer "I.d.G. ":** In der Berufung wird die rechtliche Beurteilung durch die BP bekämpft, neue Sachverhaltselemente werden nicht vorgebracht. Hinsichtlich des Beweismaterials (Bauplan, Fotos über Ausstattung) wird auf den Arbeitsbogen der BP sowie des Erhebungsdienstes verwiesen. Die BP sieht keinen Anlass, von ihrer rechtlichen Qualifikation, sowohl hinsichtlich der Anerkennung des Arbeitszimmers als auch hinsichtlich der Anerkennung des Mietverhältnisses, abzurücken.

**Reisespesen Kb :** Wie im Bericht ausgeführt, betrifft diese Ausgabeposition ausschließlich Flüge von Fr. Kb vereh. M zwischen F und Wien ( K ) und nicht Flugbegleitungen auf Reisen des Herrn M . Die Argumentation mit der Erkrankung des Herrn M und der dadurch notwendigen Angestellten als Gepäckträger geht daher insoweit ins Leere. Nach Lehre und Rechtsprechung sind Reisekosten nur dann abzugsfähig, wenn die Reise ausschließlich betrieblich veranlasst ist. Spielen bei einer Reise auch private Belange eine nicht unwesentliche Rolle, so sind die Reisekosten im Hinblick auf das Aufteilungsverbot insgesamt nicht absetzbar ( VwGH 82/14/0279 vom 3.5.1983). Kernfrage ist also, ob die private Mitveranlassung, die in der Berufung übrigens gar nicht bestritten wird, nur von weitaus untergeordneter Bedeutung ist, oder ob diese, wie die BP vermeint, nicht nur nicht unwesentlich ist, sondern weitaus überwiegt.

Unbestritten ist, dass in den Jahren 1996 und 1997 von Frau Kb in K ein Haus umgebaut und im Jahre 1997 mit Herrn M als gemeinsamer Wohnsitz bezogen wurde. Tatsache ist, dass bei einem Umbau eines Hauses und anschließender Begründung eines gemeinsamen Haushaltes eine regelmäßige Anwesenheit von Frau Kb notwendig war. Und auch die weitere Betreuung des gemeinsamen Haushaltes in den Folgejahren setzt eine regelmäßige Anwesenheit von Frau Kb vereh. M voraus. Darüber hinaus kann nicht unterstellt werden, dass die regelmäßige Anwesenheiten in K lediglich den Sekretariats- und Organisationsarbeiten und nicht auch der Aufrechterhaltung der zwischenmenschlichen Beziehungen dienen. Können doch Verwaltungstätigkeiten und telefonische Organisationsarbeiten auch von S aus erledigt werden und bedingen daher nicht unbedingt die Anwesenheit in K. Aufgrund dieser Überlegungen geht die BP davon aus, dass die regelmäßigen Flüge weitaus überwiegend durch private Motive veranlasst sind, sodass, wie bereits oben ausgeführt, der gesamte Aufwand nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden konnte.

**PKW-Aufwand:** Die BP geht davon aus, dass die Reparaturen betreffend die PKW-Reparatur-Rechnung vom 28.3.1997 die Folge eines Unfalles waren. Da eine entsprechende Kaskoversicherung vorhanden war, hätte die Versicherung den Schaden abdecken müssen, was jedoch seitens der Versicherung aufgrund von pflichtwidrigem Verhalten des Abgabepflichtigen nicht erfolgte. Geht jedoch ein Schadenersatzanspruch aufgrund eines nicht pflichtgemäßen Verhaltens verloren, kann der diesbezügliche Schaden nicht als Betriebsausgabe anerkannt werden. Gleiches gilt hinsichtlich des Unfalles im Juli 1997, bei dem der betriebliche PKW Golf Totalschaden erlitt und aus dem Betriebsvermögen ausschied. Auch hier hätte die Versicherung den Schaden abdecken müssen, was jedoch seitens der Versicherung aufgrund von pflichtwidrigem Verhalten des Abgabepflichtigen nicht erfolgte. Unter Hinweis auf die obigen Ausführungen war daher ebenfalls der Buchwertabgang nicht als Betriebsausgabe anzuerkennen. Darüber hinaus wäre, um den Aufwendungen Betriebsausgabeneigenschaft zuzuerkennen zu können, seitens des Abgabepflichtigen auch zu beweisen, dass sich die Unfälle auf betrieblichen Fahrten ereigneten.

In Bericht wurde in Tz 22 irrtümlich die Marke BMW anstatt Audi angeführt. Dieser Irrtum hat jedoch keine steuerliche Relevanz.

**Geschäftsbanhungsspesen:** Nach § 20 Abs.1 Z 3 EStG 88 dürfen Repräsentationsaufwendungen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Darunter fallen auch Aufwendungen anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden, außer es wird nachgewiesen, dass die Bewirtung der Werbung dient – wobei nur werbeähnlicher Aufwand nicht reicht – und die betriebliche Veranlassung weitaus überwiegt. Unter dem Begriff Werbung ist allgemein im wesentlichen eine Produkt- und Leistungsinformation zu verstehen. Es ist daher zumindest Voraussetzung, dass anlässlich der Bewirtung eine auf seine berufliche Tätigkeit bezogene Leistungsinformation geboten wird.

Insoweit aus den vorgelegten Belegen überhaupt durch Vermerke der Zweck des Essens abgeleitet werden kann, handelt es sich, wie in der Berufung ausgeführt wird, um "Arbeitsessen" im Anschluss an Konzerte oder Konzertproben, die im weitesten Sinne der Kontaktpflege dienen. Diesen Aufwendungen kann jedoch als nur werbeähnlicher Aufwand,

auch wenn der betriebliche Charakter der Ausgaben überwiegen sollte, keine Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben zukommen.

**Aufteilung der Betriebsausgaben nach dem Einnahmeschlüssel:** Grundsätzlich sind die Aufwendungen direkt jenen Einnahmen zuzurechnen, durch die sie verursacht sind. Insoweit dies nicht (aus tatsächlicher oder ökonomischer Hinsicht) möglich ist, ist die Aufteilung im Schätzungswege durchzuführen, wobei es gängige Verwaltungsübung der Finanzverwaltung ist, dass die Aufteilung nach dem Einnahmeschlüssel durchgeführt wird. Bei den Flugkosten S und F vertritt die BP auch weiterhin die Ansicht, dass diese primär den nichtselbständigen Einkünften in S – und folglich den Progressionseinkünften – zuzuordnen sind. Die in der Berufung unter Punkt b) angeführten Argumentation wurde auch schon im Zuge der BP vorgebracht. Obwohl die seitens der BP abverlangte genauere Aufstellung zur Konkretisierung dieser Behauptung nicht beigebracht wurde, hat die BP schließlich die in der Erklärung vorgenommene Aufteilung – 50% nichtselbständige, 50% selbständige Einkünfte – grundsätzlich übernommen, jedoch wurden die Betriebsausgaben absichtlich – und nicht aus Versehen – neuerlich nach dem Einnahmeschlüssel (lediglich die selbständigen Einkünfte betreffend) aufgeteilt, da die Argumentation, dass nur für Auftritte in Österreich geprobt wurde, nicht logisch nachvollziehbar ist und auch in keiner Weise bewiesen wird. Die unter Punkt b) angeführten Reisekosten stellen sonstige Reiseaufwendungen (zu einem großen Teil Akquisitionskosten) ausschließlich in D dar und wurden demzufolge ausschließlich den Progressionseinkünften zugeordnet. Da sich die Zuordnung zu den Progressionseinkünften für die inländische Besteuerung praktisch keine steuerliche Auswirkung ergab, wurde auch auf eine detaillierte Überprüfung der Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen verzichtet.

Hinsichtlich der Steuerberatungskosten ist festzuhalten, dass diese Kosten grundsätzlich Betriebsausgaben darstellen. Auch insoweit sie den Progressionseinkünften zugeordnet werden, behalten sie den Charakter von Betriebsausgaben und können keinesfalls als Sonderausgaben in Abzug gebracht werden.

**Wiederaufnahme des Verfahrens:** In der Berufung werden die Bescheide über die Wiederaufnahme des Verfahrens "auch aus formalrechtlichen Gründen" angefochten. Da die Formalrechtlichen Gründe nicht konkretisiert sind und auch keine entsprechende Begründung aus der Berufung ableitbar ist, kann hiezu seitens der BP auch nicht Stellung genommen werden und erweist sich die Berufung auch in diesem Punkt als mangelhaft.

Zusammenfassend muss festgehalten werden, dass die Ausführungen in der Berufung in keiner Weise geeignet sind, die Feststellungen der BP zu widerlegen. Es wird daher beantragt, die Berufung in allen Punkten abzuweisen.

**Zur Stellungnahme der Betriebsprüfung wurde vom Bw. eine Gegenäußerung abgegeben, die im Wesentlichen die Berufungspunkte wiederholt.**

**Zu den Reisespesen Kb wurde noch ergänzend vorgebracht:** Die BP übersieht, dass Frau Kb in den in den Rede stehenden Jahren in D ein (just in time-lieferndes) Autozubehör erzeugendes Industrieunternehmen führte, das in die USA und nach Deutschland an Daimler-Chrysler pünktlichst zu liefern hatte – unter diesem Aspekt sind Reisen, bei welchen die "Aufrechterhaltung der zwischenmenschlichen "Beziehungen" im Vordergrund stehen, nicht wahrscheinlich und entspringen der Phantasie der Betriebsprüfung. Es gab sogar Reisen nach Wien, obwohl feststand, dass sich der Bw. gar nicht in Wien befand ( z.B. 2 dringende Reisen zu Steuerberater). In diesem Punkt hat es sich die BP mit der Feststellung, dass die "regelmäßigen Flüge weitaus überwiegend durch private Motive veranlasst" waren, zu leicht gemacht. Dies erkennt man schon daraus, dass es keine Regelmäßigkeit – wie die BP behauptet – gegeben hat.

**Zu den Geschäftsanbahnungsspesen:** Die BP vermeint, meine im Anschluss an Konzerte stattfindenden Geschäftsessen nicht als Betriebsausgabe anerkennen zu können, weil nur Werbeaufwand anerkannt werden könne, welcher wiederum nur vorliege, wenn damit eine

"Produkt- und Leistungsinformation" Hand in Hand ginge. Eine intensivere Leistungsinformation als durch mein Auftreten vor Publikum in einem öffentlichen Konzert ist in meinem Beruf als Konzertpianist nicht möglich. deshalb finden ja die Besprechungen bezüglich Engagement im Anschluss an Konzerte statt, wann nämlich die Agenten und Konzertmanager von meiner "Produktpräsentation" begeistert sind. "Leistungsinformation, sprich: Konzert, und Arbeitsessen" sind daher als einheitlicher Werbeaufwand und als eine Einheit zu sehen.

**In der Stellungnahme zur Gegenäußerung vom 23.11.2001 wurde auf die Stellungnahme zur Berufung Bezug genommen.**

**Vom UFS wurden dem Bw. Folgendes vorgehalten und die Fragen zu den vorstehenden angefochtenen Punkten ersucht zu beantworten:**

**Arbeitszimmer:** In dem Fall des Bw. kann von der Notwendigkeit eines Arbeitsraum ausgegangen werden. Da dieser Arbeitsraum innerhalb des Wohnungsverbandes gelegen ist und der Arbeitsraum einem Wohnzimmer (Musikzimmer) gleich eingerichtet ist, ist nach Lehre und Rechtsprechung ein besonders strenger Maßstab anzulegen. Vorgehalten wurde daher dem Bw. wieweit ein weiterer Raum mit Schreibtisch und ein Zimmer für Übernachtungsmöglichkeiten für die Betätigung als Konzertpianist und den daraus resultierenden Einkünften nötig sind.

**Zur Miete** ergibt sich, wenn das Arbeitszimmer als solches anerkannt wird, die Frage, ob die Anmietung des Arbeitsraum von der jetzigen Gattin des Bw (ehem. Lebensgefährtin) dem Fremdvergleich standhält. Der Mietvertrag verwirklichte keinen der nach der Rechtsprechung geforderten Punkte. Es lag keine Publizität vor, kein Vertrag mit eindeutig, klarem und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt wurde abgeschlossen und keine dem Fremdvergleich standhaltende Bedingungen wurden erfüllt.

**Zu den Reisespesen** von Frau Kb wurde der Bw. gebeten, die Flüge zu Konzerten in Begleitung mit Frau Kb anzuführen. Weiters wurde dem Bw. vorgehalten, dass die Tätigkeit als Sekretärin nicht glaubwürdig erschien, da die angeführte Tätigkeit in dieser Art von einer anderen Person als der zukünftigen Gattin ohne Vertrag und fixen Gehalt nicht gemacht worden wäre.

**Zu den Pkw-Reparaturen** konnte der UFS den vorgebrachten Gründen nicht folgen.

**Zu den Geschäftsanbahnungsspesen** wurde der Bw. ersucht, Rechnungen der Arbeitsessen nachzureichen und zu den Rechnungen bekannt zugeben, mit wem der Bw. gespeist habe und was der Grund des Essens war (Konzertverträge, Zeitungsartikel, etc)

**Zu der Aufteilung der Betriebsausgaben** wurde der Bw. ersucht eine andere Aufteilung der Betriebsausgaben als die nach dem Einnahmenschlüssel bekannt zugeben und zu erläutern.

Dem Bw. wurde die Möglichkeit vorgehalten im Zuge der Berufung die Vorsteuern bekannt zugeben.

**In der Stellungnahme und Beantwortung führte der Bw. Folgendes an:**

**Arbeitszimmer:** Der Bw. führte aus, dass er nicht nur das Musikzimmer für seine Tätigkeit als Konzertpianist brauche, sondern auch ein Büro zur Erledigung der Korrespondenz. Die Sitzgarnitur diene der Ablage von Partituren, Noten, etc. und für Besprechungen mit Künstlern, Konzertagenten, Journalisten, u.a.

Seit seinem schweren Unfall des Bw., der eine mehr als eineinhalbjährige Arbeitsunfähigkeit und Unterbrechung der Karriere bedeutete, steht wegen seiner Wirbelsäulenverletzung ein allerdings nicht zum Schlafen geeigneter Diwan zwecks kurzer notwendiger Liegepausen in



seinem Arbeitszimmer. Zu diesem Punkt ist wohl zusammenfassend festzustellen, dass angesichts des täglichen mindestens "10-stündigen Lärmens" – auch samstags und sonntags – eine Privatnutzung des Arbeitsraumes theoretisch nur in geringem Ausmaß überhaupt denkbar, in Wirklichkeit aber gar nicht vorhanden ist.

Da der Bw. auch sehr viel kammermusikalisch und als Liedbegleiter tätig ist, ist bei mehrtägigen Proben, beispielsweise für die Einstudierung eines Tourneeprogramms mit einem nicht in Wien wohnenden Sänger ein Zimmer mit Übernachtungsmöglichkeit im Untergeschoß des Hauses zur Verfügung. Dies erweist sich in der Praxis als höchst zeitsparend und ökonomisch sinnvoll.

**Zur Miete:** Die Mietvereinbarung wurde in einer langen Unterredung zwischen nachmaligen Frau des Bw. und dem Bw. in Anwesenheit des steuerlichen Vertreters und mit dessen Beratung mündlich abgeschlossen. Eine entsprechende Aktennotiz hat der steuerliche Vertreter abgefasst. Sie kann auf Verlangen gerne vorgelegt werden.

Der Grund für diese ungewöhnliche Vorgangsweise war, dass die spätere Frau des Bw. die Gewinne aus ihren deutschen Industrieunternehmen angemessen verzinst in Österreich in einer Immobilie anzulegen gedachte, was auch geschehen ist, denn der zwischen Frau M und dem Bw. (Gatten) vereinbarte Mietzins von ATS 275,-/m<sup>2</sup> monatlich beinhaltet einerseits eine 5%-ige Verzinsung und erlaubt die Amortisation des eingesetzten Kapitals in 20 Jahren. Die Vereinbarung hält somit jedem Fremdvergleich stand.

Nach außen hin trat im übrigen diese Vereinbarung durch die beim Finanzamt eingereichte Einkommensteuererklärung 1997 wohl hinreichend und in eindeutiger Weise in Erscheinung, und es sind eben mündliche Verträge nach Zivilrecht auch zwischen Ehegatten gültig, wenn es sich nicht um Ehepakte bzw. andere Spezialverträge, die der Notariatsform bedürfen, handelt; schließlich kann der Mietvertrag sowohl durch eine die wesentlichen Vertragspunkte enthaltene Aktennotiz als auch durch die Zeugeneinvernahme meines steuerlichen Vertreters bewiesen werden. Den Ausführungen in diesem Teil des Schreibens vom 24. 6. 2004 vermag sich der Bw. daher nicht anzuschließen.

**Reisespesen** Frau Kb : Die Reisespesen F - Wien und retour der Frau des Bw. betreffen im Wesentlichen nicht die Reisebegleitung, sondern die Führung des Sekretariats. Dies ist durch eine Unzahl von Aktenordnern samt Korrespondenz leicht und eindeutig zu beweisen.

Sollte trotzdem die Bezeichnung jedes einzelnen Fluges, bei welchem die Gattin des Bw. den Bw. begleitete, gewünscht werden, so ist dies machbar, doch bittet der Bw. dazu, die Frist um 2 weitere Monate zu verlängern.

Was die Flüge 1998 anlangt, so kann davon ausgegangen werden, dass der Bw. bei jedem Flug von seiner Gattin begleitet worden ist, da der rechte Arm noch "tot" war und sich der Bw. bei den Konzerten (der Bw. trat mit Klavierkonzerten für die linke Hand auf) sich nicht allein an- und auskleiden konnte. Dies gilt ganz besonders hinsichtlich Frack.

**PKW-Reparatur:** Es ist richtig, dass der PKW –Schaden vom 28.3.1997 in Höhe von ATS 34.580.50 der Versicherung als offener Parkscha den gemeldet worden ist, während der KFZ-Gutachter zum Schluss kam, dass es sich um einen durch eine Leitschiene verursachten Schaden gehandelt hätte, was angesichts der Vollkaskoversicherung ohne Bedeutung ist, aber von der Versicherung als Vorwand genommen wurde, den Schaden nicht ersetzen zu müssen.

Tatsache ist, dass der Bw. nach einem Konzert in Wien auf der Heimfahrt war und es vereiste Schneefahrbahnen gab, sodass der Wagen hin und her rutschte, dass der Bw. dabei die Leitschienen touchiert hätte, hat der Bw. akustisch jedenfalls nicht wahrgenommen, da das Fahren auf dem gefrorenen Schnee einen ziemlichen Lärm verursachte, deshalb habe der Bw. den am nächsten Morgen entdeckten Schaden auf der Wagentüre der Beifahrerseite offenbar irrtümlich für einen Parkscha den gehalten habe. Wieso der Umstand, dass die Versicherung nicht Ersatz leistete, aus einer Betriebsausgabe eine Privatausgabe machen soll, vermag der Bw. nicht zu erkennen.

Mit der Nichtanerkennung des Aufwandes des Verkehrsunfalls im Juli 1997 ist der Bw. einverstanden.

**Geschäftsanbahnungsspesen:** Die Belege über die Geschäftsanbahnung samt Konten der betreffenden Jahre 1997 und 1998 wurden beigelegt,

**Aufteilung der Betriebsausgaben:** Hier wurde auf die Ausführungen in der Berufung vom 26.4.2001, Seite 8, verwiesen:

1) Die Flugkosten S hat der Bw. bereits in den Steuererklärungen zwischen den Einnahmen-Ausgabenrechnungen und den Progressionseinkünften im Verhältnis 50:50 geteilt. Eine weitere Verschiebung zugunsten "S" ist sachlich nicht gerechtfertigt.

2) Nicht jede Reise betrifft von vornherein Einkünfte des Zielortes – es ist nichts Ungewöhnliches, sich mit anderen weltbekannten Künstlern in Abstimmung der Terminkalender irgendwo zu Proben zu treffen. Auch finden Flüge zu Besprechungen statt. Diese Kosten, 1997 in Höhe von ATS 65.66.47 und 1998 in Höhe von ATS 38.077,41, sind unter den allgemeinen Aufwendungen erfasst und nach dem Einnahmenschlüssel den einzelnen Einkunftszeigen zugeteilt.

3) Die Anlagegüter in S schlägt der Bw vor der Einfachheit halber je zur Hälfte den Progressionseinkünften und den inländischen Einkünften zuzuteilen.

Vorsteuern.

1) Die Vorsteuern für die Studiomiete betragen.

1996: ATS --,-

1997: ATS 66.667.67

1998: ATS 63.097.43 Es handelt sich um 20%-ige Vorsteuer.

2.) Für den Fall, dass der Mietvertrag trotz der Ausführungen des Bw. nicht anerkannt werden sollte, sind jedenfalls für das Arbeitszimmer, folgende anteilige Betriebskostenvorsteuern (inkl. Strom, Heizung etc.) zu berücksichtigen:

1996. ATS --,-

1997: ATS 14.451.65

1998: ATS 15.828.25

Diese Stellungnahme wurde dem Finanzamt zur Wahrung des Parteienghōrs zur Kenntnis übermittelt.

In der am 16. März 2005 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Dr. Wolf:

### **1. Arbeitszimmer:**

Betreffend Mittelpunkt der Tätigkeit genügt es, auf ein jüngst ergangenes Erkenntnis des VwGH zu verweisen, demzufolge der Mittelpunkt der Tätigkeit eines Pianisten im Proberaum und nicht im Konzerthaus zu erblicken ist.

Die nunmehrige Gattin meines Mandanten, Frau M, hat ihren Mittelpunkt der Lebensinteressen im Prüfungszeitraum noch in D gehabt, aber nunmehr nach Österreich verlegt. Sie hat ein Haus in K um rd. ATS 14.000.000,-- gekauft und auf eigene Kosten einen Anbau an dieses Haus geschaffen, den sie ihrem Gatten als Studio und Proberaum zur Verfügung gestellt hat. Die Kosten hierfür hat sie selbst getragen, auf meinen Rat hin hat Herr M eine Miete an sie bezahlt, die auf Basis eines Zinssatzes von 5 % über 20 Jahre berechnet wurde. Dies bedeutet, dass jährliche Mieten in Höhe von ATS 400.000,-- vereinbart und auch von Herrn M bezahlt wurden.

Ich lege dem Senat zur Dokumentation dessen einen Tilgungsplan der Bank vor. Dass die Überweisungen zum Teil unregelmäßig erfolgt sind, ist darauf zurückzuführen, dass Herr

Prof. M die Zahlungen nach Maßgabe der ihm zur Verfügung stehenden flüssigen Mittel vorgenommen hat.

Es ist weiters zu beachten, dass das Arbeitszimmer eines Konzertpianisten in keiner Weise mit dem etwa eines Tischlers vergleichbar ist. Es ist richtig, dass sich in dem besagten Zimmer ein Sofa befindet, allerdings kam es im Zuge der Prüfung zu wenig zum Ausdruck, dass Herr M krank ist, er leidet nämlich an einer sogenannten "Tigerkralle", das ist ein Bandscheibenleiden im Bereich der Halswirbelsäule. Er darf auf Grund dessen keine Lasten von mehr als drei Kilo tragen; es ist weiters erforderlich, dass er sich regelmäßig in dem besagten Arbeitszimmer ausruht.

Das Finanzamt hat den Mietvertrag unter Verweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 13.10.1993, 93/13/0129, nicht anerkannt.

Der diesem Erkenntnis zu Grunde liegende Sachverhalt war allerdings ein ganz anderer; in diesem Fall hat nämlich ein Ehepaar das ihnen gemeinsam gehörige Haus sozusagen wechselseitig vermietet. Das Haus in XY gehört aber hingegen ausschließlich Frau M, dies auch aus erbrechtlichen Gründen, sie hat ihm nur einen Teil des Hauses, der wie oben erwähnt, hinzugebaut wurde (Studio, Büro) vermietet.

Ich lege dem Berufungssenat weiters eine Aktennotiz vom 17.12.1996 vor, in dem die wesentlichen Inhalte des zwischen Frau Kb (nunmehr Frau M) und Herrn Prof. M abgeschlossenen mündlichen Mietvertrages enthalten sind.

Dr. Plaschka:

Dem Finanzamt ist das VwGH-Erkenntnis betreffend "Konzertpianisten" bekannt. Eine Anerkennung der Kosten kann daher dem Grunde nach erfolgen.

Betreffend das behauptete Mietverhältnis zwischen den nunmehrigen Ehegatten ist allerdings darauf zu verweisen, dass der Verwaltungsgerichtshof an Verträge zwischen nahen Angehörigen bzw. nahen Bekannten strenge Maßstäbe anlegt.

Diese sind nach Meinung des Finanzamtes im Berufungsfall keineswegs erfüllt. So würde insbesondere zwischen Fremden wohl kein bloß mündlicher Mietvertrag abgeschlossen werden, überdies entspricht auch ein Auszahlungsmodus, der von den jeweiligen Einkünften des Mieters abhängt, nicht einer Vorgangsweise, wie sie zwischen Fremden üblich ist.

Dr. Wolf:

Ich verweise darauf, dass beispielsweise 1997 sogar die Miete von meinem Mandanten akontiert wurde.

Bezüglich Miethöhe kann jedenfalls wohl kein Zweifel bestehen, dass diese fremdüblichen Kriterien entspricht.

In eventu, nämlich für den Fall, dass der Berufungssenat nicht den Mietvertrag anerkennt, beantrage ich die Absetzbarkeit der Kosten in der Höhe, wie sie in der Steuererklärung von Frau M angegeben sind. Dies bedeutet also einen Betrag von rd. ATS 402.000,-- abzüglich rd. ATS 195.000,-- Vorsteuer anderer Güter. Angesetzt habe ich einen Prozentsatz von 30.

Dr. Plaschka:

Dieser Prozentsatz erscheint deshalb zu hoch, weil auch hierin der Keller enthalten ist, der nach Meinung des Finanzamtes nicht abzugsfähig ist, da er nicht den Mittelpunkt der Tätigkeit des Berufungswerbers darstellt. Ein Prozentsatz von 20 wäre angemessen.

Dr. Wolf:

Ich wäre allenfalls mit einem Prozentsatz von 25 einverstanden.

Dr. Plaschka:

Ich betone ausdrücklich, dass das VwGH-Erkenntnis von einem Übungszimmer spricht.

## **2. Reisespesen Kb :**

Dr. Wolf:

Der Hintergrund hierfür ist darin zu sehen, dass Herr Prof. M im Juli 1997 einen schweren Unfall hatte, als Folge dessen er zunächst halbseitig gelähmt war und sich dann langsam wiederum erholt hat. Die Reisespesen sind nun darauf zurückzuführen, dass Frau Kb Herrn Prof. M bei der Genesung unterstützen wollte, wobei sicherlich ein Teil der Reisespesen auch auf den Hausbau zurückzuführen war.

Sie hat sich bereits damals mit dem Gedanken getragen, ihren gut gehenden Betrieb in D zu verkaufen, was sie dann tatsächlich im Jahr 2001 getan hat.

Dr. Plaschka:

Gerade der Umstand, dass im Vordergrund der Reisen offenbar die psychische Unterstützung des Berufungswerbers stand, lässt darauf schließen, dass hierfür in Wahrheit private Beweggründe maßgebend waren.

Die Kosten wären somit nicht anzuerkennen.

### **3. Geschäftsanbahnungspesen:**

Dr. Wolf:

Unter Künstlern ist es üblich, dass derartige Geschäftsessen im Anschluss an Konzerte stattfinden, wo man sich mit Agenten etc. zusammensetzt, um weitere Geschäfte zu besprechen. Mir ist auch aus meiner Praxis kein Fall bekannt, in dem einem Künstler, von denen ich sehr viele vertrete, Kosten dieser Art nicht anerkannt worden sind.

Dr. Plaschka:

Ein Geschäftsabschluss kommt wegen der künstlerischen Leistungen zustande; das im Anschluss an Konzerte abgehaltene Essen dient allenfalls dazu, einen angenehmen Rahmen für diesen Abschluss zu schaffen.

### **4. Aufteilung der Ausgaben:**

Dr. Wolf:

Ich habe die Ausgaben, die direkt zuordenbar waren, eben den in- oder ausländischen Einkünften zugeordnet. Auch die nichtselbständigen Einkünfte habe ich entsprechend berücksichtigt unter Herausrechnung der Vorsteuer. Ansonsten wurde eine Aufteilung nach dem Einnahmenschlüssel vorgenommen, wobei auch das Finanzamt gegen diese Schätzungsmethode wohl keine Einwendungen erheben kann.

Dr. Plaschka:

Wir schließen uns der Meinung des Berufungswerbers an.

### **5. Unfälle:**

Dr. Wolf:

Ich schränke die Berufung insoweit ein als ich den Unfall, der zum Totalschaden geführt hat, als nicht beruflich veranlasst anerkenne.

Betreffend des anderen Unfalls ist hingegen auszuführen, dass dieser auf der Fahrt von einem Konzert nach Hause passiert ist und daher die berufliche Veranlassung keinesfalls geleugnet werden kann. Die Betriebsprüfung hat auch die Kosten bloß mit der Begründung nicht anerkannt, dass pflichtwidriges Verhalten des Bw. vorlag. Allerdings hat mein Mandant zuerst gedacht, es läge ein Parkschaden vor, es wurde erst von einem Sachverständigen bestätigt, dass er offensichtlich gegen die Leitplanke gefahren ist.

Dr. Plaschka:

Wenn feststünde, dass kein persönliches Verschulden des Berufungswerbers vorliegt, bestünden seitens des Finanzamtes in diesem Punkt keine Bedenken gegen eine Anerkennung.

Der Vertreter ersucht abschließend, der Berufung Folge zu geben.

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

### **Arbeitszimmer 1996, 1997 und 1998:**

Gemäß § 20 Abs.1 Z 2 lit d EStG in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl Nr 201, 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.

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs.1 Z 2 lit d EStG 1988 darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen. Lässt sich eine Betätigung (Berufsbild) in mehrere (Tätigkeits-) Komponenten zerlegen, erfordert eine Beurteilung nach der Verkehrsauffassung eine wertende Gewichtung dieser Teilkomponenten. Diese wertende Gewichtung führt im Ergebnis zu der Beurteilung, wo der Mittelpunkt (Schwerpunkt) einer Tätigkeit (Berufsbildes) gelegen ist. Im Zweifel wird darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird. (VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176)

Bei einem Konzertpianisten liegt der Mittelpunkt der Tätigkeit im Arbeitszimmer, sofern der Zeitaufwand des häuslichen Übens und Probens gegenüber den Aufführungen überwiegt. (24.6.2004, 2001/15/0052)

Im Fall des Bw. kann angenommen werden, dass mehr als die Hälfte seiner Tätigkeit im Rahmen der Einkunftsquelle als Konzertpianist im "Klavierüben" in seinem Arbeitszimmer in K erfolgt.

Die Umsatzsteuer folgt den Gründen des Gemeinschaftsrechtes. Aus diesem Grund ist das Kriterium des Mittelpunkts der Tätigkeit für den Vorsteuerabzug nicht erforderlich, es kommt nur auf die (nahezu) ausschließlich berufliche bzw. betriebliche Nutzung und auf die Notwendigkeit an.

Von einer (nahezu) ausschließlich berufliche bzw. betriebliche Nutzung des Arbeitszimmers, Üben auf dem in diesem Raum befindlichen Konzertflügel, kann im gegenständlichen Fall ausgegangen werden.

Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände sind abzugsfähig, wenn sie ausschließlich oder nahezu ausschließlich der beruflichen Tätigkeit dienen und der Umfang der Tätigkeit derartige Einrichtungsgegenstände erforderlich macht (zB Schreibtisch, Schreibtischstuhl, Schreibtischlampe, Regale) und/oder Fachliteratur. (Einkommensteuerhandbuch, Quantschnigg/Schuch, EStG 1988, § 16 Tz 68)

Da dieser Arbeitsraum innerhalb des Wohnungsverbandes gelegen ist und der Arbeitsraum einem Wohnzimmer (Musikzimmer) gleich eingerichtet ist, ist nach Lehre und Rechtsprechung ein besonders strenger Maßstab anzulegen.

Es wurde die Einrichtung des Arbeitszimmers "Übungszimmers" als betrieblich erforderlich anerkannt und die Abschreibung als betrieblich bedingte Ausgaben anerkannt.

Von einem Büro oder "Gästezimmer" für Künstler oder Studenten ist in dem o.a. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes, in dem einer Konzertpianistin ein Arbeitsraum zum Üben zugestanden wurde, jedoch nicht die Rede.

Anerkannt wurden daher nur 20% der Nutzfläche des Hauses und zwar laut Aktennotiz 65,69m für das Studio (Gesamtfläche des Hauses 338 m<sup>2</sup>) als Arbeitszimmer.

Liegt ein steuerlich anzuerkennendes Arbeitszimmer vor, so kommen bei den Raumkosten als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten in Betracht: (anteilige) Miete und anteilige Betriebskosten.

Es werden 20% der Kosten, die für die Erhaltung des gesamten Hauses aufgewendet worden sind, gewährt. Diese werden mittels der geltend gemachten Ausgaben der Gattin des Bw. berechnet.

Ebenso werden 20 % der für die Betriebskosten des gesamten Hauses anfallenden Vorsteuern anerkannt.

Die Kosten für die Miete wurde wie nachstehend ausgeführt nicht anerkannt.

### **Miete 1997 und 1998:**

Gemäß § 167 Abs.2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es hierbei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit weniger Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. zB VwGH 18.12.1990, 87/14/0155).

Der Verwaltungsgerichtshof hat Kriterien entwickelt, unter welchen Voraussetzungen Verträge zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden können. Sie

1. nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen,
2. einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
3. auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Diese in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen aufgestellten Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der – vom Verwaltungsgerichtshof nur auf seine Schlüssigkeit zu prüfenden –

Beweiswürdigung ( vgl. für viele VwGH vom 29.11.2000, 95/13/0004; 28.11.2002, 2001/13/0032).

Dies gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen fremden Geschäftspartnern bestehende Interessensgegensatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtliche Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten ( vgl. VwGH 31.3.2003, 98/14/0164).

Publizität nach außen:

Der Verwaltungsgerichtshof führt hierzu in seinem Erkenntnis vom 8.9.1992, 87/14/0186, Folgendes aus:

"Wenn eine schriftliche Vereinbarung nicht vorliegt, so müssen doch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile (Bestandsgegenstand, zeitlicher Geltungsbereich des Vertrages, Höhe des Bestandszinses, allfällige Wertsicherungsklausel, Vereinbarung über das Schicksal der Mieterinvestitionen und über die Instandhaltungspflichten, Tragung von Betriebskosten) mit genügender Deutlichkeit fixiert sein. Diese Kriterien haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweiswürdigung. Sie kommen in Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen."

Im gegenständlichen Fall erfolgte die Mietvereinbarung nur mündlich. Über den mündlichen Mietvertrag wurde eine Aktennotiz vom Steuerberater verfasst. Die vom Verwaltungsgerichtshof geforderten wesentlichen Vertragsbestandteile wurden jedoch nur zum Teil festgelegt. Es fehlt zB. die Vereinbarung über das Schicksal der Mieterinvestitionen und über die Instandhaltungspflichten und die Tragung der Betriebskosten.

Der unabhängige Finanzsenat geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass aufgrund der zwischen nahen Angehörigen fehlenden Interessensgegensatzes diesbezüglich Vereinbarungen nicht vorliegen und auch nicht für notwendig gehalten wurden.

Die erforderliche Publizität ist daher nicht gegeben.

Eindeutiger und klarer Inhalt:

Die grundsätzliche ertragssteuerliche Problematik ergibt sich aus den Leistungsbeziehungen naher Angehöriger, da Naheverhältnisse die Möglichkeit von nur vorgetäuschten Rechtsbeziehungen erleichtern. Nahverhältnisse berechtigen zu Zweifeln am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung.

Sobald Nahebeziehungen bestehen, kann ein mangelnder Interessensausgleich bewirken, dass Gewinnteile aus privaten (außerbetrieblichen), nicht mit der Einkunftsquelle in Zusammenhang stehenden Gründen einer Person zugerechnet werden sollen, die dieser auf Grund ihrer steuerrechtlich für die Einkünfteerzielung relevanten Leistungen nicht zustehen.

Es ist daher bei Vorliegen einer derartigen Leistungsbeziehung im Einzelfall die Sachverhaltsfrage anhand besonderer Kriterien zu klären, ob eine private oder betriebliche Veranlassung gegeben ist.

Im vorliegenden Fall wurde zwar beim steuerlichen Vertreter in einer Aktennotiz der mündliche Mietvertrag festgehalten. Ein eindeutig, klarer und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt ist aber der Aktennotiz nicht zu entnehmen. Die Größe des Studios, der Preis pro m<sup>2</sup> und die sich daraus "in etwa" ergebende gesamte Jahresmiete. Ein Mietvertrag unter Fremden enthält die Miete pro m<sup>2</sup>, die Höhe der Betriebskosten, die monatliche Miete.

Fremdvergleich:

Ein Mietvertrag, der es dem Mieter überlässt, je nach der Höhe seiner Einkünfte die Miete zu bezahlen, würde unter Fremden nicht abgeschlossen werden.

Verglichen mit den Mieten für das Jahr 2000 (Mietenspiegel 2000) "sehr gut Lage" in Wien über 70m<sup>2</sup>, höchste Kategorie 105-125 Schilling/m<sup>2</sup> und für Niederösterreich St. Pölten "sehr gut Lage" höchste Kategorie 88 Schilling/m<sup>2</sup> ist die Miete von 275 Schilling/m<sup>2</sup> um einiges zu hoch. Ein Fremder hätte eine so hohe Miete nicht bezahlt. In der Berufung wurde ausgeführt, dass der Grund für die Höhe des Preises für den m<sup>2</sup> in der Amortisation des in Österreich von der Gattin des Bw. angelegten Kapitals gegeben war. Eine Orientierung an den marktüblichen Preisen, die von jedermann bezahlt worden wären, ist nicht erfolgt.

Es ist somit festzuhalten, dass das Vertragsverhältnis zwischen dem Bw. und seiner Lebensgefährtin, jetzigen Gattin, in keinem einzigen Punkt den vom Verwaltungsgerichtshof herausgearbeiteten Kriterien für Verträge zwischen nahen Angehörigen entspricht.

Das Mietverhältnis wurde daher nicht anerkannt.

### **Reisespesen Frau Kb 1996, 1997 und 1998:**

Als Betriebsausgaben wurden für die Jahre 1996, 1997 und 1998 Kosten für Flüge "F – Wien - F " (mit wenigen Ausnahmen von F nach einer anderen Destination und wieder nach F ) geltend gemacht.

Laut Ausführungen in der mündlichen Verhandlung ist der Hintergrund hierfür darin zu sehen, dass Herr Prof. M im Juli 1997 einen schweren Unfall hatte, als Folge dessen er zunächst halbseitig gelähmt war und sich dann langsam wieder erholt hat. Die Reisespesen sind nun



darauf zurückzuführen, dass Frau Kb Herrn Prof. M bei der Genesung unterstützen wollte, wobei sicherlich ein Teil der Reisespesen auch auf den Hausbau (bereits 1996) zurückzuführen war.

Gerade der Umstand, dass im Vordergrund der Reisen offenbar die psychische Unterstützung des Berufungswerbers stand, lässt darauf schließen, dass hierfür private Beweggründe maßgebend waren.

Die Kosten sind somit nicht anzuerkennen.

Auch die Begründung, dass Frau Kb als Sekretärin den Bw. auf Konzertreisen begleitete und die Reisespesen F – Wien und retour der Gattin des Bw. im wesentlichen jedoch nicht die Reisebegleitung dienten, sondern der Führung des Sekretariats, welches durch eine Unzahl von Aktenordnern samt Korrespondenzen leicht und eindeutig zu beweisen ist, kann nicht als betrieblich veranlasst gewertet werden.

In der Stellungnahme vom 1.9.2000 zu Fragen der Betriebsprüferin wurde ausgeführt, dass die nunmehrige Gattin des Bw. unentgeltlich tätig ist. Verträge zwischen nahen Angehörigen müssen nicht nur eindeutig, sondern auch objektiv tragfähige Vereinbarungen enthalten, die eine klare Abgrenzung zwischen der steuerlich beachtlichen Sphäre der Einkommenserzielung und der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung zulassen (vgl. vorstehenden Ausführungen zu Fremdvergleich).

Ein Fremder würde einen Job als Sekretärin nicht ausüben, bei dem nichts zu verdienen ist, sondern nur die "Wegkosten" bezahlt werden.

### **PKW-Reparatur 1997:**

Die Kosten in Höhe von S 34.580,50 wurden von der Betriebsprüfung, vgl. Betriebsprüfungsbericht, in der angeführten Höhe als den dem Wohnsitz zugeordneten Betriebsausgaben zugerechnet.

### **Geschäftsbahnungsspesen 1997 und 1998:**

Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Die zwei Voraussetzungen – Werbungszweck und erhebliches Überwiegen der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung – sind vom Steuerpflichtigen nachzuweisen; eine bloße Glaubhaftmachung genügt nicht.

Angefochten worden sind in der Berufung, dass die im Ausmaß von 50% geltenden gemachten Repräsentationskosten für die Jahre 1997 und 1998 zur Gänze nicht anerkannt worden sind.

Es wurden für die Jahre 1997 und 1998 die Belege betreffend die Arbeitsessen nachgebracht mit den Vermerken des jeweiligen Grundes des Essens bzw. den Namen der Eingeladenen.

Die Kosten im Ausmaß von 50% wurden als Betriebsausgaben anerkannt.

Die Vorsteuer für diese Kosten wurde anerkannt.

### **Aufteilung der allgemeinen Betriebsausgaben 1996, 1997 und 1998:**

Die Aufteilung der Betriebsausgaben für den allgemeinen Betriebsaufwand erfolgte nach den Vorgaben des Berufungswerbers.

Die Aufteilung der Betriebsausgaben wird in den anschließenden Tabellen ausgeführt. Zu den von der Betriebsprüfung errechneten Betriebsausgaben wurden die sich auf Grund der Ausführungen des steuerlichen Vertreters zwischen "Progressionsausgaben" und allgemeinen Ausgaben zu verschiebenden Betriebsausgaben ab- bzw. hinzugerechnet.

### **Aufteilung der allgemeinen Betriebsausgaben 1996**

	Vorsteuer	Allgemeine BA	Wohnsitz BA	Progression
AfA S		+16.879,00		-16.879,00
Fahrtspesen S		+26.042,00		135.380,00 -26.042,00 109.308,000
Reisekosten		+23.394,00		156.508,00 -23.394,00 133.508,00
Miete S		+40.549,00		-40.549,00
Strom S		+5.400,00		-5.400,00
Betriebsausstattung K	9.941,40	+2.485,00		
		+114.749,00		-112.264,00
BA bisher		+219.435,00 334.184,00	35,70% 119.303,00	691.324,00 579.060,00 42,02% 140.424,00
<b>Summe</b>	<b>9.941,40</b>	<b>334.184,00</b>	<b>119.303,00</b>	<b>140.424,00</b>

**Aufteilung der Betriebsausgaben 1997**

	Vorsteuer	Allgemeine BA	Wohnsitz BA	Progression	Aufwand NS Stuttgart
AfA S		+ 16.879,00		-16.879,00	
Fahrtspesen S		+ 42.341,00		-42.341,00	
50 % Flug S			+ 19.327,41	-19.327,00	
Miete S		+ 41.241,00			-41.241,00
Strom S		+ 812,00			- 812,00
Assistentin		+ 60.434,00			- 60.434,00
direkt zuordenbare BA bzw. WK			<b>317.320,00</b>	<b>23.199,00</b>	<b>137.669,00</b>
Geschäftsanbahnung	2.695,00	+ 22.397,00	42,90 % 497.213,00 213.304,00	32,76 % 497.213,00 162.886,00	24,34% 497.213,00 121.021,00
Betriebsausstattung AfA K	53.034,00	+ 31.483,00			
20 % der Betriebskosten	2.890,33	+ 41.435,61			
<b>Summe</b>	<b>58.619,33</b>	<b>497.213,00</b>	<b>530.624,00</b>	<b>186.085,00</b>	<b>258.690,00</b>

**Aufteilung der Betriebsausgaben 1998**

	Vorsteuer	Allgemeine BA	Wohnsitz BA	Pro- gression	Aufwand NS. Stuttgart	Aufwand NS Wien
AfA S		+16.879,0 0		-16.879,00		
Fahrtspesen S		+38.077,0 0		-38.077,00		
50% Flug S			+2.854,00	-2.854,00		
Miete S		+16.965,0 0			-16.965,00	
Strom S		+2.228,00			-2.228,00	
Assistentin		+20.058,0 0			-20.058,00	
direkt zuordenbare BA bzw. WK			<b>259.604,00</b>	<b>28.812,0 0</b>	<b>42.690,00</b>	

Geschäftsanbahnung	2.985,35	12.165,00				
AfA K		38.514,00				
Betriebskosten 20%	3.165,65	48.778,00				
		193.664,00	18,08%	8,37%	13,78%	59,76%
		151.949,00	345.613,00	345.613,00	345.613,0	345.613,00
		345.613,00	62.486,00	28.928,00	47.625,00	206.538,00
Summe	<b>6.151,00</b>		<b>322.090,00</b>	<b>57.740,00</b>	<b>90.315,00</b>	<b>206.538,00</b>

### Zusammenfassung

### Wohnsitzstaat

### Einkünfte selbständige Tätigkeit 1996, 1997 und 1998:

		<b>1996 öS</b>		<b>1997 öS</b>		<b>1998 öS</b>
Einnahmen Wohnsitz		1.561.539,00		1.753.807,00		303.210,00
Allgemeiner Aufwand	35,70%	119.303,00	42,90%	213.304,00	18,08 %	62.486,00
Aufwand Wohnsitz		322.149,00	42,90%	157.206,00 6.264,00		80.488,00
Ausgaben Österr. Wohnsitz				160.613,00		128.963,00
Ausgaben Ausl. Wohnsitz				202.703,00		47.298,00
<b>Gewinn lt. BP</b>		<b>1.161.052,00</b>		<b>1.149.531,00</b>		<b>18.988,00</b>
<b>Gewinn lt. Erklärung</b>		<b>1.250.695,00</b>		<b>725.741,00</b>		<b>- 191.491,00</b>
<b>Gewinn lt. BE</b>		<b>1.120.087,00</b>		<b>1.013.717,00</b>		<b>- 16.025,00</b>

### Einkünfte Nichtselbständiger Tätigkeit 1996, 1997 und 1998

	<b>1996</b>	<b>1997</b>		<b>1998</b>
Steuerpfl. Eink. lt. Lohnzettel				749.137,00
Allgemeiner Aufwand			59,77%	206.573,00
Überschuss lt. BP				658.331,76
Summe	0,00	0,00		542.564,00
<b>Summe Wohnsitz</b>	<b>1.120.087,00</b>	<b>1.013.717,00</b>		<b>526.574,00</b>

**Progressionsvorbehalt****Einkünfte aus selbständiger Arbeit 1996, 1997 und 1998**

		<b>1996</b>		<b>1997</b>		<b>1998</b>
Einnahmen Progression		1.837.805,00		1.339.317,00		140.419,00
Allg. Aufwand ant.	42,02%	140.424,00	32,76%	162.886,00	8,37%	28.928,00
Progression		579.060,00		23.199,00		28.812,00
Ausgabe Österr. allg. ant.				4.784,00		
Ausgaben Österreich PR				23.198,00		57.811,00
Ausgaben Ausland PR				344.133,00		13.692,00
<b>Gewinn lt. BE</b>		<b>1.118.321,00</b>		<b>781.117,00</b>		<b>11.176,00</b>
<b>Gewinn lt. BP</b>		<b>1.054.273,00</b>		<b>814.722,00</b>		<b>28.386,00</b>

**Progression Einkünfte Nichtselbständiger Tätigkeit**

		<b>1996</b>		<b>1997</b>		<b>1998</b>
Einnahmen PR NS		974.706,00		995.187,00		231.099,00
Allgemeiner Aufwand	22,28%	74.456,00	24,34%	121.021,00	13,78%	47.625,00
Ausgaben Österr.allg.ant.			24,34%	3.554,00		
Ausgaben NS S				137.699,00		42.290,00
Überschuss lt BP		925.816,00		696.545,00		128.219,00
<b>Überschuss BE</b>		<b>900.250,00</b>		<b>732.913,00</b>		<b>140.784,00</b>
Summe Progressionsvorbehalt lt.BP		1.980.089,00		1.511.268,00		156.605,00
<b>Summe Progressionsvorbehalt</b>		<b>2.018.571,00</b>		<b>1.514.030,00</b>		<b>151.960,00</b>

**Wiederaufnahme des Umsatzsteuerverfahrens und Einkommensteuerverfahrens betreffend das Jahr 1996**

Gemäß § 303 Abs.1 BAO ist dem Antrag einer Partei auf Wiederaufnahme eines durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens stattzugeben, wenn ein Rechtsmittel gegen den Bescheid nicht mehr zulässig ist und

- a) der Bescheid durch Fälschung einer Urkunde, falsches Zeugnis oder eine andere gerichtlich strafbare Tat herbeigeführt oder sonst wie erschlichen worden ist, oder
- b) Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im abgeschlossenen Verfahren ohne "grobes" Verschulden der Partei nicht geltend gemacht werden konnte, oder
- c) der Bescheid von Vorfragen abhängig war und nachträglich über eine solche Vorfrage von der hierfür zuständigen Behörde (Gericht) in wesentlichen Punkten entschieden wurde und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Gemäß § 303 Abs.4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im vorliegenden Fall fand für die Jahre 1996, 1997 und 1998 eine Betriebsprüfung statt. Die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs.4 BAO für das Jahr 1996 erfolgte auf Grund von Feststellungen neuer Tatsachen der abgabenbehördlichen Prüfung.

Da die Wiederaufnahme des Verfahrens zu Recht erfolgt ist, war die Berufung dagegen abzuweisen.

Beilage: 12 Berechnungsblätter

Wien, am 28. April 2005