

GZ. RV/3081-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Causa WTHD GesmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg in Wien betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

In den Abgabenerklärungen wird der Beruf der Berufungsverberin (Bw.) bzw. die Art ihres Unternehmens mit Psychologin bzw. vortragender Psychologin angegeben.

Im Streitjahr erklärte die Bw. aus dieser Tätigkeit Umsätze in Höhe von rund S 618.000,00 und Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von rund S 357.000,00.

In der Überschussrechnung für das Jahr 1999 machte die Bw. u.a. Raumkosten in Höhe von S 16.346,87 als Betriebsausgaben geltend.

Das Finanzamt ersuchte – soweit dies im berufungsgegenständlichen Zusammenhang von Relevanz ist – um Nachrechnung einer Aufstellung der Raumkosten und um Darstellung der beruflichen Veranlassung für das Streitjahr sowie um die Beantwortung der Fragen nach der Lage des Arbeitszimmers im Wohnungsverband und nach der Art der Tätigkeit im Arbeitszimmer.

In Beantwortung des Ergänzungsersuchens teilte die steuerliche Vertretung der Bw. mit: "Die Raumkosten betreffen anteilige Miet- und Betriebskosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer. In diesem Raum finden statt die Vorbereitung der Vorträge und Seminare, die Erstellung der Seminarunterlagen, die Nachbereitung der Vorträge und Seminare, die Kundenaquirierung, die Verwaltungstätigkeit, die Fortbildung mit Fachliteratur das Verfassen von Fachliteratur etc. D.h., dass die gesamte selbständige Tätigkeit abgesehen von den eigentlichen Vorträgen bzw. Seminaren in diesem Arbeitszimmer statt findet. Das bedeutet, dass der überwiegende Teil der selbständigen Tätigkeit im Arbeitszimmer erbracht wird."

Bei der Einkommensteuereranlagung erkannte das Finanzamt die geltend gemachten Raumkosten mit folgender Begründung nicht an:

"Bei Vortragstätigkeit ist anzunehmen, dass der Mittelpunkt (Schwerpunkt) der Tätigkeit jedenfalls außerhalb des Arbeitszimmers liegt.

Die mit der Tätigkeit (auch) verbundene Tätigkeitskomponente, die auf das Arbeitszimmer entfällt, ist demgegenüber bei der Beurteilung des Berufsbildes nicht wesentlich.

Die beantragten Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung dürfen daher gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG nicht abgezogen werden."

Gegen den Einkommensteuerbescheid wurde Berufung erhoben. Begründend wurde ausgeführt:

"Entgegen ihrer Annahme liegt der Mittelpunkt der Tätigkeit (der Bw.) sehr wohl im Arbeitszimmer, dies ergibt sich aus folgenden Gründen:

- 1) Entgegen ihrer Ansicht, dass die mit der Tätigkeit (auch) verbundene Tätigkeitskomponente, die auf das Arbeitszimmer entfällt, bei der Beurteilung des Berufsbildes nicht wesentlich ist, stellte der VwGH fest, dass auf die gesamte Betätigung im Rahmen der einen konkreten beruflichen Beschäftigung abzustellen ist. Somit sind für die Beurteilung des Mittelpunktes der Tätigkeit sehr wohl die bereits in der Antwort auf das Ergänzungsansuchen dargelegten Tätigkeitskomponenten relevant.
- 2) 'Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt 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 benutzt wird.' (VwGH 99/14/0008 vom 28/11/2000). Die Einkünfte im Jahr 1999 wurden im Wesentlichen durch das Abhalten von Seminaren bzw. Vorträgen erzielt. Ausgehend von achtzehn Vorträgen bzw. Seminaren, die den Einkünften 1999 zugrunde liegen, und ausgehend von einer durchschnittlichen Veranstaltungsdauer von 3 Tagen ergibt sich somit eine Dauer der Ausübung des Berufes außerhalb des Arbeitszimmers von 54 Tagen. Bei einem Arbeitsjahr von 220 Tagen (365 Tage abzüglich 120 Tagen für Wochenendtage sowie Feiertage und abzüglich 25 Urlaubstage) ergibt sich eine auswärtige berufliche Tätigkeit von rund 24,5% der Gesamtaktivität. Somit wird das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für deutlich mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der Einkunftsquelle benötigt.

Bestätigt wird dies auch aus der Tatsache heraus, dass sich umgerechnet ein Honorar von rund ÖS 11.000,00 pro Vortragstag ergibt. Daraus ist erkennbar, dass es sich bei der Abhaltung derartiger Seminare um eine hochqualifizierte Tätigkeit handelt, die nur durch umfangreiche, verbundene Tätigkeitskomponenten geleistet werden kann.

Die Begründung der in der Folge erlassenen abweisenden Berufungsvorentscheidung lautet: "Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin 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 (eines Berufsbildes) gelegen ist.

Gemäß der h.a. Beurteilung liegt bei einer Tätigkeit, die aus dem Abhalten von Vorträgen und Seminaren besteht, eine Tätigkeit (Berufsbild) vor, deren Mittelpunkt (Schwerpunkt) jedenfalls

außerhalb eines Arbeitszimmers liegt. Bei derartigen Tätigkeiten bestimmt (prägt) die außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübte (Tätigkeits)Komponente das Berufsbild entscheidend. Die mit der Tätigkeit (auch) verbundenen (Tätigkeits)Komponenten wie z.B. Vorbereitungsarbeiten, Kundenaquisition und auch eigene Fortbildung, die auf das Arbeitszimmer entfällt, ist demgegenüber bei Beurteilung des Berufsbildes typischerweise nicht wesentlich."

Im daraufhin eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde nochmals darauf hingewiesen, dass die Bw. weit mehr als die Hälfte ihrer Arbeitszeit in ihrem Arbeitszimmer verbringt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

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

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

Die Abzugsfähigkeit ist nicht gegeben, wenn vom Arbeitgeber ein entsprechender Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird (zB bei Richtern) oder wenn die betriebliche / berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird (zB bei Politikern, Lehrern, Außendienstvertretern) (Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, III B, Tz. 6.1. zu § 20).

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

Die Prüfung des Mittelpunktes einer Tätigkeit im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d zweiter Satz EStG 1988 ist nach ihrem materiellen Schwergewicht zu beurteilen; im Zweifel wird darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle genutzt wird (vgl. Hofstätter-Reichel, aaO, sowie etwa E 19.12.2000, 99/14/0283, ÖStZB 2001/330).

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

Die Bw. erzielte **ausschließlich** Einkünfte aus selbständiger Arbeit, und zwar in Höhe von über S 350.000,00 (Erlöse in Höhe von über S 600.000,00). Somit stand der Bw. bei der Ausübung ihrer 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.

Nach den unbestritten gebliebenen Angaben in der Vorhaltsbeantwortung erfolgten insbesondere die Vorbereitung der Vorträge und Seminare, die Erstellung der Seminarunterlagen, die Nachbereitung der Vorträge und Seminare, die Kundenakquirierung, die Verwaltungstätigkeit, die Fortbildung, das Verfassen von Fachliteratur im Arbeitszimmer.

Unter Bedachtnahme auf die Umstände, dass die Bw. laut den Angaben in der Berufung ihre Vorträge und Seminare an 54 Tagen absolvierte – welche mit dem Inhalt der betreffend die Diäten (hinsichtlich gehaltener und besuchter Vorträge und Seminare) vorgelegten Aufstellung in Einklang gebracht werden können – und ihren Lebensunterhalt ausschließlich damit verdiente, kann der ins Treffen geführten Argumentation, wonach die im Arbeitszimmer ausgeübte Tätigkeit vom erforderlichen Zeitaufwand etwa drei- bis viermal mehr Zeit in Anspruch nahm als die Vorträge und Seminare, wodurch sich eine **betriebliche Verwendung** des Arbeitszimmers **an rund 170 Tagen im Rahmen einer üblichen täglichen 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 weit 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 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 die Bw. kann keine Rede davon sein, dass das Erfordernis der Notwendigkeit nicht gegeben wäre.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit errechnen sich demgemäß wie folgt:

Einkünfte laut Bescheid bisher	S 376.418,00
abzüglich anerkannte Raumkosten	- S 16.346,87
Einkünfte laut Berufungsentscheidung (gerundet)	S 360.071,00

Beilage: je 1 Berechnungsblatt in S und €

Wien, 12. Juni 2003