

GZ. RV/0225-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch DSG WirtschaftstreuhandgmbH Steuerberatungsgesellschaft, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe (jeweils in Schilling) sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Dieses bildet einen Bestandteil des Bescheidspruches.

In Euro beträgt die **Einkommensteuergutschrift** für das Jahr 1999 daher **135,00**.

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.) erzielt als Historiker sowohl Einkünfte aus selbständiger Arbeit als auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Bei der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 1999 wurden vom Finanzamt einige Aufwendungen im Zusammenhang mit den Einkünften aus selbständiger Arbeit nicht bzw. nur zur Hälfte als Betriebsausgaben anerkannt. Bei den nicht anerkannten Aufwendungen handelte es sich ua. um die Miete für ein Arbeitszimmer in Höhe von 7.041,20 S, den Aufwand für ein Bücherregal in Höhe von 1.290,- S und die Kosten für eine Fahrradreparatur in Höhe von 1.590,- S. Die Telefonkosten in Höhe von 8.296,20 S wurden nur zur Hälfte anerkannt.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 brachten der Bw. bzw. sein steuerlicher Vertreter vor, der Bw. sei selbständiger Historiker und habe als solcher im Streitjahr Honorare für Recherchen, die Planung und den Auf- und Abbau von Ausstellungen erhalten. Außerdem schreibe er Fachartikel und Bücher und erziele daher auch Honorare für seine schriftstellerische Tätigkeit. Daneben habe er im Streitjahr einen Kurs an der Volkshochschule gehalten, für den er ein Honorar von 3.500,- S erhalten habe. Da die Tätigkeiten des Bw. als selbständiger Historiker und Schriftsteller (die Honorare dafür haben im Streitjahr laut Bw. insgesamt 60.400,- S betragen), die überwiegend im Arbeitszimmer ausgeübt werden, gegenüber der Tätigkeit als Vortragender bei weitem überwiegen, seien die Aufwendungen für das Arbeitszimmer samt Einrichtung abzugsfähig. Hinsichtlich der Telefonkosten wurde vorgebracht, dass ohnedies nur 60% der gesamten Telefonkosten als betrieblich verursacht angesetzt worden seien und das obwohl bei der Organisation von Ausstellungen zahlreiche telefonische Kontaktaufnahmen erforderlich seien. Zu den Kosten der Fahrradreparatur wurde ausgeführt, dass der Bw. kein Kraftfahrzeug besitze und daher sämtliche Fahrten entweder mit öffentlichen Verkehrsmitteln oder mit dem Fahrrad durchföhre. Das Fahrrad werde nahezu ausschließlich betrieblich genutzt und die Kosten für die Reparatur des Fahrrades stellten nur einen Teil der tatsächlich angefallenen betrieblichen Kosten für das Fahrrad dar.

In Beantwortung von Vorhalten des Finanzamtes legte der Bw. einen von ihm verfassten Fachartikel, zwei Presseartikel, die über Projekte bzw. Ausstellungen des Bw. berichten, einen Folder zur Ausstellung "HE" in L. sowie zwei Honorarnoten über 15.000,- S bzw. 25.000,- S, betreffend ebenfalls die Ausstellungen "HE" in L. und I., vor. Ergänzend führte der Bw. aus, seine Tätigkeit als selbständiger Historiker umfasse mehrere Bereiche. So seien etwa inhaltliche Konzepte für Projekte zu entwickeln, aus denen sich nicht immer auch eine

Umsetzung ergebe. Die Umsetzung könne das Verfassen eines Buches oder eines Aufsatzes für einen Sammelband sein, es könne aber auch das Konzept und die Recherche zu einer Ausstellung und Kuratierung der Ausstellung sein. Bei diesen Aktivitäten könne auf Fachliteratur zurückgegriffen werde, es müsse je nach Auftrag aber auch oft in Archiven oder bei Privatpersonen geforscht werden. Diese Tätigkeiten können sich über wenige Tage, mehrere Monate oder bei großen Projekten auch über Jahre erstrecken. Als Beispiel für eine langfristige Tätigkeit nannte der Bw. die im Frühjahr eröffnete Ausstellung "St.M.idZ", bei der er für die historische Konzeption verantwortlich gewesen sei und für die er seit dem Jahr 1999 am Konzept und an den Katalogbeiträgen (von der Bildrecherche bis zum Abfassen der Beiträge) gearbeitet habe. Die Bezahlung für dieses Projekt habe er erst im Jahr 2001 erhalten. Ähnlich verhalte es sich mit dem Projekt des DW, das in den Jahren 2000 bis 2002 gelaufen sei. Die Vorarbeiten (das Konzeptionelle und das Verfassen der Beiträge) erfolgten jeweils im Arbeitszimmer. Ebenso sei die Planung für die Umsetzung der historischen Konzepte für die beiden Ausstellungen in L. und I. im Jahr 1999, für die er auch die Kuratorentätigkeit übernommen habe, im eigenen Arbeitszimmer erfolgt. Weiters habe er dort die Vorträge vorbereitet. Zu seiner Kuratorentätigkeit bei den Ausstellungen "HE" in L. und I. führte der Bw. ergänzend aus, seine Tätigkeit habe bei beiden Ausstellungen die Recherche, die Planung, den Auf- und Abbau der Ausstellungen und jeweils einen Vortrag umfasst. Der erste Schritt sei gewesen, die Kontakte zu den beiden Ausstellungshäusern herzustellen. Danach sei eine erste Vorbesichtigung der zur Verfügung stehenden Räume erfolgt. Den Räumen angepasst sei das jeweilige Konzept für die Ausstellungen entwickelt worden. Daraus habe sich ergeben, welche Exponate (Möbel, Bilder, Statuen, Fotos, Pläne etc.) bei welcher Ausstellung gezeigt werden. Die Leihgeber mussten gebeten werden, die Exponate für die jeweilige Ausstellung leihweise zur Verfügung zu stellen, Leihverträge und Versicherungen mussten abgeschlossen werden. Dazu sei die inhaltliche Recherche gekommen, weil in L. und in I. andere Schwerpunkte gesetzt und damit auch andere Exponate gezeigt worden seien. Nach Recherche und Grobplanung sei im Arbeitszimmer die Feinplanung (Hängeordnung ua.) vorgenommen worden, ehe die Exponate mittels Kunsttransport (auch der sei zu organisieren gewesen; insbesondere sei mit den Leihgebern zu koordinieren gewesen, wann und wo welche Exponate abgeholt werden könnten) zu den Ausstellungshäusern gebracht worden seien, wo die Ausstellungen aufgebaut und nach deren Beendigung wieder abgebaut worden seien. Die gesamte Planung sei im Arbeitszimmer erfolgt. Die ersten Recherchen seien telefonisch, weitere dann am Ort der jeweiligen Exponate vorgenommen worden. Daneben seien Presstexte verfasst und an die Ausstellungshäuser geschickt worden.

In der Begründung der Berufungsvorentscheidung wurde ausgeführt, dass nach dem Einnahmenschlüssel die Tätigkeit des Bw. als Kurator von Ausstellungen die wichtigste sei. Nach Ansicht des Finanzamtes liege der Mittelpunkt dieser Tätigkeit aber nicht im Arbeitszimmer, weil wesentliche, von den Ausstellern honorierte Leistungen – wie Recherchen, Aufbau der Ausstellungen, Vorträge, Führungen - nicht im Arbeitszimmer erbracht worden seien. Die Aufwendungen für die Fahrradreparatur sowie die Telefonkosten wurden hingegen zur Gänze als Betriebsausgaben anerkannt.

Im Vorlageantrag wurde vorgebracht, die Tätigkeit des Bw. als selbständiger Historiker umfasse ein breites Spektrum an wissenschaftlichen Leistungen und Projekten und könne nicht auf das Berufsbild eines Kurators reduziert werden. Auch werde vom Finanzamt das zeitliche Ausmaß für die Aufbereitung der wissenschaftlichen Tätigkeit im Arbeitszimmer verkannt. Recherchen fänden vorwiegend, die Aufbereitung der Recherchen ausschließlich im Arbeitszimmer statt. Weiters sei darauf hinzuweisen, dass ein beträchtlicher Teil der Honorare des Bw. zeitverzögert ausbezahlt werde.

Der Bw. brachte ergänzend vor, sein Berufsbild beinhalte die folgenden Tätigkeiten:

- Konzeptentwicklung für wissenschaftliche Projekte
- Abwicklung wissenschaftlicher Projekte (Organisatorisches und Inhaltliches)
- Verfassen von wissenschaftlichen Beiträgen (Aufsätze, Vortragsmanuskripte, Publikationen)
- inhaltliche Recherche und Kuratierung von Ausstellungen
- Vortragstätigkeit

In der Folge führte der Bw. einige Beispiele für längerfristige Projekte an, an denen er in den Jahren 1999 bis 2001 gearbeitet habe. Dabei handelte es sich sowohl um Konzepte für Ausstellungen als auch um wissenschaftliche Werke in Schriftform. Die Recherche, das Verfassen und Redigieren einzelner Beiträge mit einem Umfang zwischen 50 und 300 Seiten könne sich über Monate erstrecken, wobei die finanzielle Abgeltung nicht immer im selben Jahr erfolge. Bei der Arbeit für diese Projekte verbringe er über 70% seiner Arbeitszeit im Arbeitszimmer.

Mit Vorhalt vom 28. August 2003 wurde der Bw. ersucht, bekannt zu geben, wie er die Höhe der Aufwendungen für das Arbeitszimmer ermittelt habe sowie eine Kopie des Mietvertrages für das Arbeitszimmer bzw. für die gesamte Wohnung vorzulegen. Weiters wurde er ersucht, einen Wohnungsplan sowie einen Plan des Arbeitszimmers mit Beschreibung der Einrichtungsgegenstände vorzulegen und bekannt zu geben, wie viele Stunden er im Rahmen seiner selbständigen bzw. nichtselbständigen Tätigkeit im Arbeitszimmer verbringe.

In Beantwortung dieses Vorhaltes führte der Bw. aus, für sein Arbeitszimmer fallen keine Mietkosten an, weil sich das Haus im Besitz seiner Lebensgefährtin bzw. deren Mutter befindet. Die Höhe der Aufwendungen für das Arbeitszimmer seien die anteiligen Aufwendungen für Strom (ist gleich Heizung), Wasser und Steuer. Diese Kosten haben für das Haus im Jahr 1999 29.336,94 S betragen. Die Gesamtfläche des Hauses betrage (ohne Keller) 98 m², die Fläche des Arbeitsraumes betrage 23,6 m². Daraus ergeben sich die anteiligen Kosten. Der Bw. legte auch einen Plan der Wohnung und des Arbeitszimmers mit Angabe der Größe der einzelnen Räume und mit einer Beschreibung der Einrichtungsgegenstände des Arbeitszimmers sowie ein Foto seines Arbeitsplatzes vor. Hinsichtlich seiner Arbeitszeit führte der Bw. aus, dass seine Dienstverhältnisse jeweils nur zeitlich befristet und projektbezogen gewesen seien. Auch bei seinem Dienstverhältnis im Streitjahr habe es sich um ein (zeitlich befristetes) Forschungsprojekt gehandelt, wobei seine Tätigkeit in Archivarbeit bestanden habe, die er nicht in seinem Arbeitszimmer ausgeübt habe. Die wöchentlich im Arbeitszimmer verbrachte Arbeitszeit sei sehr unterschiedlich und hänge vom jeweiligen Projekt ab. Seine selbständige Tätigkeit übe er jedoch mehrheitlich (zu über 70%) im Arbeitszimmer aus, auch wenn Recherche, Dokumentation, Ausstellungsaufbau und dergleichen auswärts erfolgen.

Aufgrund eines weiteren Vorhaltes legte der Bw. Belege vor, aus denen ersichtlich ist, dass er die genannten Aufwendungen für Strom (Heizung), Wasser und Steuern für das Haus, das seiner Lebensgefährtin bzw. deren Mutter gehört und in dem sich sein Arbeitszimmer befindet, trägt.

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Strittig ist, ob das Arbeitszimmer des Bw. den Mittelpunkt bei der Erzielung seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit bildet. Innerhalb dieser Einkunftsquelle übt der Bw. die Tätigkeiten eines Vortragenden, eines Schriftstellers und eines Gestalters von Ausstellungen und anderen Projekten aus. Im Jahr 1999 erzielte der Bw. laut einer von ihm vorgelegten Aufstellung

Einnahmen in Höhe von rund 7.500,- S als Vortragender, in Höhe von rund 8.000,- S als Schriftsteller und in Höhe von rund 48.400,- S als Gestalter von Ausstellungen und anderen Projekten. Aus den Eingaben des Bw. geht hervor, dass die Verteilung der Einnahmen auf die einzelnen Tätigkeiten in den Jahren seit 1999 ähnlich wie im Streitjahr war, weshalb davon auszugehen ist, dass die Tätigkeit als Gestalter von Ausstellungen und anderen Projekten innerhalb der Einkunftsquelle selbständige Arbeit überwiegt. Entscheidend für die Beurteilung des vorliegenden Falles ist daher, ob sich der Mittelpunkt dieser Tätigkeit im Arbeitszimmer befindet.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ist der Mittelpunkt einer Tätigkeit nach ihrem **materiellen Schwerpunkt** zu beurteilen (vgl. zB das Erkenntnis vom 28.11.2000, 99/14/0008, in dem über den Mittelpunkt der Tätigkeit eines Versicherungsvertreters abgesprochen wurde). Nur im Zweifel ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle genutzt wird.

Die Tätigkeit der Gestaltung von Ausstellungen und anderen Projekten des Bw. umfasst die Planung der Projekte und die Erstellung der Konzepte. Im Fall von Ausstellungen ist der Kontakt mit den Ausstellungshäusern herzustellen, die auszustellenden Exponate sind zu bestimmen, der Kontakt mit den Leihgebern ist aufzunehmen, Leihverträge und Versicherungen müssen abgeschlossen werden. Weitere Recherchen sind erforderlich für das Verfassen von Begleittexten und Presseaussendungen. Wenn auch einige der im Zusammenhang mit der Gestaltung von Ausstellungen erforderlichen Tätigkeiten außerhalb des Arbeitszimmers erledigt werden, wie zB die Recherche in Archiven, die Besichtigung der Ausstellungsräume oder die Betreuung der Ausstellungen vor Ort, so liegt der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit des Bw. dennoch im Arbeitszimmer, weil dort neben der Organisation der einzelnen Projekte die eigentliche wissenschaftliche Tätigkeit des Bw. (diese umfasst die Planung und Erstellung der Konzepte der Ausstellungen bzw. der anderen Projekte, die Auswertung der in Archiven vorgenommenen Recherchen und das Verfassen der zugehörigen schriftlichen Beiträge) ausgeübt wird.

Da der Bw. sowohl die (nahezu) ausschließliche berufliche Nutzung seines Arbeitszimmers als auch die Höhe der ihm im Streitjahr erwachsenen Aufwendungen nachweisen konnte, war der Berufung statzugeben. Die vom Bw. erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 14.142,- S wurden daher nur um den (ausdrücklich außer Streit gestellten) Betrag von 767,- S (nicht als Fachliteratur anerkannte Aufwendungen) erhöht.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, 30. Oktober 2003