

GZ. RV/3973-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, Schwechat und Gerasdorf, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000, entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Rechtsbelehrung

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

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog aus einem Dienstverhältnis zum Magistrat der Stadt Wien, MA 68-Feuerwehr, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Seit dem Veranlagungsjahr 1999 erklärte er auch negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Über Aufforderung des Finanzamtes (Zusendung eines Fragebogens), die Tätigkeit bzw. die Art der Einkünfte genau zu bezeichnen, gab der Bw. an: "Vortragstätigkeit von Brandschutz und Sicherheit in verschiedenen Firmen".

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 erklärte der Bw. neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die laut Lohnzettel des Magistrats steuerpflichtige Bezüge im Betrag von S 357.614,00 enthielten, negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von - S 42.697,00 (die beigelegte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wies infolge Heranziehung der Nettoeinnahmen und der Bruttoausgaben einen Verlust in Höhe von - S 55.482,81 aus.)

Nach telefonischem Vorhalt des Finanzamtes übermittelte der Bw. ein Schreiben vom 23. Oktober 2001, in dem er hinsichtlich der mit seinem - als Büro bezeichneten, in seinem Haus befindlichen - Arbeitszimmer zusammenhängenden Ausgabenpositionen ausführte, seine Tätigkeit beziehe sich nicht nur auf Vorträge und Veranstaltungen, sondern er verwende vorwiegend Zeit dafür, sich auf seine Vortragstätigkeit vorzubereiten (70% im Büro, 30% außerhalb). Als im häuslichen Arbeitszimmer vorgenommene Computerarbeiten nannte der Bw. beispielsweise Power Point Präsentationen, Fotobearbeitungen nach diversen Veranstaltungen, Briefverkehr, Erstellen von Vortrags-CD's sowie Internet. Diese Tätigkeiten würden ausschließlich mit Computern gemacht, die geschäftlich verwendet werden. Für den privaten Gebrauch stünden ihm andere Computer zur Verfügung.

Bei Durchführung der Veranlagung anerkannte das Finanzamt – soweit im berufungsgegenständlichen Zusammenhang von Relevanz – mit dem häuslichen Arbeitszimmer zusammenhängende Ausgaben (für Büroausstattung) und für Arbeitskleidung und Reinigung derselben geltend gemachte Ausgaben nicht. Ausgehend von den Bruttoeinnahmen wurden nach Abzug der übrigen geltend gemachten Bruttoausgaben (Telefon abzüglich 30% Privatanteil, Büromaterial-Computer, Kilometergeld) Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von - S 12.989,00 errechnet.

In der Bescheidbegründung wurde ausgeführt:

"Die beantragten Aufwendungen für Arbeitskleidung konnten nicht als Werbungskosten (bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) berücksichtigt werden, weil es sich dabei nicht um typische Berufskleidung handelt.

Werbungskosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung liegen nur dann vor, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Antragstellers bildet. Diese Voraussetzungen sind in Ihrem Fall nicht gegeben, daher konnten die diesbezüglich als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen nicht berücksichtigt werden."

Gegen den Einkommensteuerbescheid legte der Bw. Berufung ein.

In der nachgereichten Begründung verwies er auf sein Schreiben vom 23. Oktober 2001, in dem er die Zusammensetzung seiner Tätigkeit (70% im Büro – 30% außerhalb) bekannt gegeben habe, und führte aus:

"Wie ich nun nach telefonischer Auskunft erfahren habe, wurden in meiner Steuererklärung für das Jahr 2000 alle Rechnungen ... in diesem Zusammenhang ... nicht berücksichtigt.

Weiters sende ich Ihnen in der Anlage die Aufstellung meiner jährlichen Kosten für mein Einfamilienhaus, wo Sie eine genaue Auflistung (der Kosten) meines Büros erkennen können. Diese Kosten werden nun hiermit nachgereicht und ich ersuche Sie, jene bei der Steuererklärung 2000 zu berücksichtigen.

Zudem wurden auch Reinigungsrechnungen für Arbeitskleidung nicht berücksichtigt, die mit meiner Tätigkeit als Feuerwehrbeamter zu tun hatten."

Laut der angeschlossenen Aufstellung der jährlichen Kosten (für Strom, Gas, Kanal, Müll, Wasser, Versicherung, Grundsteuer) des Einfamilienhauses des Bw. mit einer Wohnnutzfläche von 125 m² und dem als Büro mit einer Fläche von 19 m² bezeichneten Raum errechnete der Bw. diesbezügliche Kosten in Höhe von S 5.838,90 pro Jahr.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung mit folgender Begründung ab:

"§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 lautet: 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 oder Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer und für Einrichtungsgegenstände der Wohnung setzt stets voraus, dass die Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt notwendig macht und dass der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird (VwGH 31.10.2000, 95/15/0186). Die Notwendigkeit ist zwar kein Wesensmerkmal des Betriebsausgaben- oder Werbungskostenbegriffs, es handelt sich dabei aber nach der Rechtsprechung um ein sachlich geeignetes Merkmal für die Anerkennung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten, wenn Aufwendungen eine Berührung mit der Lebensführung aufweisen oder in einer Sphäre anfallen, die sich der sicheren Nachprüfung durch die Finanzverwaltung entzieht.

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, 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.

Nach dem Mittelpunkt (Schwerpunkt) lassen sich folgende Typen von Tätigkeiten (Berufsbildern) unterscheiden:

Tätigkeiten (Berufsbilder), 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) verbundene (Tätigkeits-) Komponente, die auf das Arbeitszimmer entfällt, ist demgegenüber bei Beurteilung des Berufsbildes typischerweise nicht wesentlich.

Beispiele:

Lehrer, Richter, Politiker, Berufsmusiker, Dirigent, darstellender Künstler, Vortragender, Freiberufler mit auswärtiger Betriebsstätte (Kanzlei, Praxis usw.)

Bei Ihrer selbständigen Tätigkeit als Vortragender von Brandschutz und Sicherheit in verschiedenen Firmen ist wesentliches Element die Vermittlung von Wissen und Fakten zum Thema Brandschutz und Sicherheit. Die Vermittlung dieses Wissens erfolgt typischerweise an verschiedenen Orten (Vortragssäle, Firmenräumlichkeiten etc.), jedenfalls nicht in Ihrem Arbeitsraum.

Im Gegensatz dazu wäre z.B. bei einer Tätigkeit als Gutachter im Bereich Brandschutz und Sicherheit davon auszugehen, dass der Schwerpunkt der Tätigkeit – Verfassen der Gutachten – in einem Arbeitsraum ausgeführt ist."

In der Folge brachte der Bw. ein als Vorlageantrag zu wertendes Schreiben ein, in welchem er ausführte, der bekämpfte Bescheid weiche ohne ausreichende Begründung und insbesondere ohne ihm die Ergebnisse eines allfälligen Ermittlungsverfahrens (§161 BAO) mitzuteilen, von der eingereichten Steuererklärung ab. Die Bescheidbegründung sei für ihn weder ausreichend noch verständlich und er ersuche neuerlich um erklärungsgemäße Veranlagung.

Über Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz, sämtliche Ausgabenbelege betreffend Büromaterial bzw. –kosten des Streitzeitraumes, Planskizzen und eine Beschreibung sowohl der Tätigkeiten im Büroraum als auch der Vortragstätigkeit samt Honorarnoten sowie die Belege für Arbeitskleidung und Reinigungsrechnungen für diese vorzulegen, übermittelte der Bw. folgendes Antwortschreiben:

"Die Tätigkeiten in meinem Büro beziehen sich im Wesentlichen auf die Vor- und Nachbearbeitung meiner Vorträge bei den verschiedensten Firmen, Institutionen und Vereinen sowie in Schulen, im Rahmen der Erwachsenenbildung zu den Themen Brandschutz, Sicherheit, Strahlenschutz und Zivilschutz sowie die Einführung in die erste Löschhilfe.

Als Nachbearbeitung werden dann, wenn es gewünscht wird, dem Vortragsteilnehmer Fotomaterial oder CD-Dokumentationen über das besprochene Thema erstellt.

Diese Arbeiten werden in meinem Büro durchgeführt und nehmen die hauptsächliche Zeit in Anspruch.

Eine genauere Zeitaufstellung kann aufgrund der verschiedenen Themen und firmenspezifischen Wünsche nicht gebracht werden."

Diesem Antwortschreiben waren beigefügt eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, Grundrisspläne des Einfamilienhauses und des häuslichen Arbeitszimmers, eine (gegenüber der mit der Begründung zur Berufung vorgelegten Kostenaufstellung betragsmäßig höhere) Aufstellung der jährlichen Kosten des Einfamilienhauses, Kopien der Rechnungen betreffend Büroausstattung/-einrichtung und betreffend Büromaterial (Computer) sowie Kopien der 29 Honorarnoten des Bw. an das >>Institut zur Förderung von Brandschutz und Sicherheit<< und an die >>Helfer Wiens<< für durch ihn erbrachte Leistungen.

In einem - in der Folge eines mit dem Bw. geführten Telefongesprächs übersandten - weiteren Schreiben vom gleichen Tag (7. August 2003) zur Begründung seines Vorbringens

führte dieser aus, die hauptsächliche Tätigkeit beruhe in seinem Büro. Dabei handle es sich um firmenspezifische Wünsche und nicht um Standardvorträge, die in den meisten Fällen eine lange Vorbereitungszeit mit sich bringen würden.

Wenn es sich z.B. um einen sicherheitstechnischen Vortrag handle, werde ein Vorbereitungs-gespräch geführt, das in erster Linie in seinem Büro stattfinde und dann eine Firmenbesich-tigung folge. Diese Gespräche dauerten so in etwa 2-3 Stunden, wobei der Kunde (meist Sicherheitsbeauftragte) seine Firmensituation erkläre und anschließend seine Vortrags-wünsche äußere. Dabei könne ihm der Bw. anhand von Bild oder Power Point Präsentationen zeigen, was machbar sei und wie man den Vortrag im spezifischen Fall gestalten könne. Bei der Firmenbesichtigung würden vom Bw. Fotos gemacht, die er in seinem Büro nachbearbeite und eventuell in seine Vortragsunterlagen einbringe. Diese Nachbearbeitung und die Erstel-lung der Unterlagen lägen so in einem Zeitrahmen von 8-10 Stunden. Für einen Vortrag der schlussendlich 1 1/2 bis 2 Stunden dauere.

Bei Brandschutzvorträgen könne es mitunter länger dauern, da meist eine genauere Einsicht in die Brandschutzpläne der Firmen notwendig sei (Fluchtplanausarbeitung, Erstellung oder Schaffung von Sammelpunkten, bei denen sich im Notfall die Firmenangehörigen zusammenfinden).

Alle diese Vorbereitungsarbeiten würden in dem Büro ausgeführt.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz richtete in der Folge einen weiteren Bedenkenvorhalt an den Bw.:

"Aus den von Ihnen erstellten Honorarnoten lässt sich das im Schreiben vom 7. August 2003 erstattete Vorbringen nicht nachvollziehen. Der Inhalt der Honorarnoten weist auf eine übliche Vortragstätigkeit, welche in der Vermittlung von gleichbleibendem Wissen besteht, hin. Dem-gegenüber deuten Ihre nunmehrigen Angaben auf eine als gutachterlich anzusprechende Tätigkeit hin, nämlich mündlich erstattete firmenbezogenen Einzelgutachten.

Sie werden daher eingeladen, Ihre Angaben durch Vorlage der diesbezüglichen Unterlagen nachzuweisen.

Sofern Sie die Unterlagen persönlich überbringen, wird um kurzfristige (telefonische) Termin-vereinbarung gebeten.

Zum Verfahren wird festgehalten, dass Sie in dem Telefonat vom 7. August 2003 betreffend Vereinbarung eines Termines zwecks Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung ausdrücklich darauf hingewiesen haben, dass Sie einen Antrag auf Durchführung einer münd-

lichen Berufungsverhandlung (entgegen der Anmerkung im Vorlageantrag) nicht stellen wollten und daher eine solche unterbleiben kann."

Mangels Beantwortung des Schreibens nahm der Bw. - nach erfolgter Erinnerung - hiezu wie folgt Stellung:

"Wie ich schon in unserem letzten Telefongespräch erwähnt habe, bezieht sich meine Vortragstätigkeit im Zusammenhang mit der Erwachsenenbildung auf Unterweisungen und Vorträge und nicht, wie sie in Ihrem letzten Schreiben geschrieben haben, mündlich erstattete firmenbezogene Einzelgutachten.

In diesen Vorträgen geht es um Beratung und Vorsorge, also Präventionsarbeit.

Diverse Mitarbeiter von Firmen oder Organisationen, wie z.B. das IFSB und die Helfer Wiens nahmen in meinem Büro an Besprechungen und Vortagsvorbereitungen teil.

Wenn es zu einem rascheren Endergebnis führt, dann können wir ohne weiteres eine mündliche Berufungsverhandlung durchführen.

Anbei sende ich Ihnen Bestätigungen von den Helfern Wiens und dem IFSB, wo nachweislich auf Besprechungen in meinem Büro hingewiesen wird."

In zwei beiliegenden, gleichlautenden Schreiben bestätigen Geschäftsführer der angesprochenen Einrichtungen, "dass in den Büroräumlichkeiten des (Bw.) (an der Wohnadresse) seit dem Jahre 1999 Besprechungen und Vortagsvorbereitungen mit unseren Mitarbeitern stattgefunden haben."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen oder Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Zusätzlich sind – bei einem nicht unter das Abzugsverbot der zitierten Gesetzesbestimmung fallenden, also hinreichend beruflich veranlassten Arbeitszimmer – nach den von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer weiters nur dann anzuerkennen, wenn ein Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen notwendig ist, der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder

nahezu ausschließlich beruflich genutzt und auch entsprechend eingerichtet ist (vgl. Doralt, EStG⁷, Kommentar, Band I, Tz. 104/8 zu § 20).

Der Verwaltungsgerichtshof legt den Gesetzeswortlaut in verfassungskonformer Interpretation einkunftsquellenbezogen einschränkend aus.

Danach genügt es, wenn das Arbeitszimmer für die betreffende Einkunftsquelle den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit darstellt (einkunftsquellenbezogene Betrachtungsweise; VwGH vom 27.5.1999, 98/15/0100).

Ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, hat nach der Verkehrsauffassung und damit 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.

Auf die diesbezüglichen Rechtsausführungen in der Berufungsvorentscheidung wird verwiesen.

Bei Vorliegen mehrerer Tätigkeiten erfordert eine einkunftsquellenbezogene Betrachtungsweise die Beurteilung, ob mehrere Tätigkeiten insgesamt als eine (einige) Einkunftsquelle oder aber jeweils als eigenständige Einkunftsquellen anzusehen sind.

Innerhalb einer Einkunftsart sind jene Tätigkeitsbereiche, die in einem engen sachlichen Wirkungszusammenhang stehen, einer einzigen Einkunftsquelle zuzuordnen und zwar auch dann, wenn sie nach außen in unterschiedlichen Leistungen in Erscheinung treten (z.B. schriftstellerische und vortragende Tätigkeit auf einem bestimmten Fachgebiet).

Umfasst eine Einkunftsquelle zwei oder mehrere verschiedene Tätigkeiten, die jeweils unterschiedlichen Berufsbildern zuzuordnen sind, dann ist in der Regel anhand der Einnahmen zu beurteilen, welche Tätigkeit überwiegt (vgl. Doralt, aaO, Tz 104/7 zu § 20).

Betreffend die vorzunehmende Arbeitszimmerbeurteilung ist vorweg Folgendes festzuhalten:

Unbestritten ist, dass die Vorträge vom Bw. nicht in seinem häuslichen Arbeitszimmer, sondern in Volksschulen, Hauptschulen, Volkshochschulen, in Firmenräumlichkeiten usw. abgehalten worden sind. Auf die bezughabenden Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, die Beantwortung des ersten Vorhaltes der Abgabenbehörde zweiter Instanz und auf die

damit insoweit übereinstimmenden Angaben in den Honorarabrechnungen (z.B. vom 5.5. Vortrag VS ...gasse, Vortrag HS ...straße) wird verwiesen.

Der Bw. selbst geht (ebenso wie das Finanzamt) vom Vorliegen einer Einkunftsquelle aus. Es wurde nur eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung erstellt. Wäre der Bw. der Meinung gewesen bzw. nach wie vor der Meinung, dass mehrere Einkunftsquellen gegeben seien, so stünde dies nicht mit den Beilagen zu seinen Erklärungen im Einklang. In dem Zusammenhang ist weiters aufzuzeigen, dass auch die Ausführungen seitens des Finanzamtes hinsichtlich einer Betätigung mit mehreren (Tätigkeits-)Komponenten den Bw. nicht zu einem gegenteiligen Vorbringen bewogen haben. Auch die nachfolgend dargestellten Ermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz haben zu keinem anderen Ergebnis – eine Einkunftsquelle mit zwei Tätigkeitsbereichen – geführt.

Im gegenständlichen Fall wurde von der Abgabenbehörde zweiter Instanz an den Bw. ein Bedenken- und Ergänzungsvorhalt betreffend die geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit dem in seinem Haus befindlichen Raum gerichtet. Der bezughabende Punkt 1.) dieses Schreibens hat nachstehenden Inhalt:

1.) Arbeitszimmer – Büromaterial:

Wie in der Begründung der Berufungsvorentscheidung eingehend dargelegt wurde, liegt der Tätigkeitsmittelpunkt der nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild erfolgenden Beurteilung der Tätigkeit als Vortragender, deren wesentliches Element die Vermittlung von Wissen und Fakten ist, jedenfalls außerhalb eines im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers, was nach der seit 1996 geltenden Rechtslage (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF BGBI 1996/201) die Nichtabzugsfähigkeit der dafür getätigten Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Aufwendungen für die Einrichtung bedingt.

Wenn Sie Ihre oben angeführte Berufung in diesem Punkt aufrecht erhalten wollen, legen Sie dar, weshalb die obige Beurteilung bezüglich des Büroraumes in Ihrem Einfamilienhaus nicht zutrifft und übermitteln Sie sämtliche Ausgabenbelege betreffend Büromaterial bzw. -kosten des Jahres 2000, und zwar:

- Büromaterial Rechn.Nr. 1 bis 19 (Gesamthöhe laut E/A-Rechnung S 32.411,05)
- Büromaterial Rechn.Nr. 1 bis 27 (Gesamthöhe laut E/A-Rechnung S 28.094,11)
- Kosten für Ihr Einfamilienhaus laut Anlage zur Berufungsbegründung (Strom, Gas, Kanal, Müll, Wasser, Versicherung, Grundsteuer in der Gesamthöhe von S 38.414,00)

- Eine Planskizze des Einfamilienhauses, aus welcher die Raumgrößen ersichtlich sind und in der der Büraum sowie die im Streitzeitraum darin befindlichen Einrichtungsgegenstände (inklusive PC) eingezeichnet sind.
- Im Schreiben vom 23.10.2001 geben Sie an: "Diese Tätigkeiten betreffen Computerarbeiten (Power Point Präsentationen, Fotobearbeitungen nach diversen Veranstaltungen, Briefverkehr, Erstellen von Vortrags-CD's, Internet....) und diese werden ausschließlich mit Computern gemacht, die geschäftlich verwendet werden. Für den privaten Gebrauch stehen mir andere Computer zur Verfügung"Wo befinden sich die beruflich genutzten und wo die privat verwendeten PC's?
(Zutreffendenfalls bitte um Einzeichnung in der Planskizze)
- Beschreiben Sie die Tätigkeiten im Büraum während des Streitjahres genau
(zB: Was haben Sie gemacht? Wann haben Sie dort gearbeitet? Wieviel Zeit wendeten Sie für diese Arbeiten im Büro insgesamt auf?).
Beschreiben Sie ebenso Ihre Vortragstätigkeit im Streitjahr
(Bspw.: Bei welchen Firmen haben Sie Vorträge gehalten? Ort, Datum der Vorträge? Gegenstand bzw. Themen der einzelnen Vorträge? Welche Hilfsmittel wurden bei den Vorträgen eingesetzt? Insgesamt aufgewendete Zeiten? Einnahmen-/Honorar-Belege über die gehaltenen Vorträge?).

In Beantwortung dieses Bedenken- und Ergänzungsvorhaltes gab der Bw. an, die "*Tätigkeiten in (seinem) Büro beziehen sich im Wesentlichen auf die Vor- und Nachbearbeitung (seiner) Vorträge bei den verschiedensten Firmen, Institutionen und Vereinen sowie in Schulen, im Rahmen der Erwachsenenbildung zu den Themen: Brandschutz, Sicherheit, Strahlenschutz und Zivilschutz sowie die Einführung in die erste Löschhilfe.*

Als Nachbereitung werden dann, wenn es gewünscht wird, dem Vortragsteilnehmer Foto-material oder CD-Dokumentationen über das besprochene Thema erstellt.

Diese Arbeiten werden in (seinem) Büro durchgeführt und nehmen die hauptsächliche Zeit in Anspruch.

Eine genauere Zeitaufstellung kann aufgrund der verschiedenen Themen und firmen-spezifischen Wünsche nicht gebracht werden."

Diesem Schreiben waren u.a. – wie bereits oben angeführt – Kopien der Honorarnoten des Bw. beigelegt. Diese 29 Honorarnoten sind vom Bw. jeweils an das "Institut zur Förderung von Brandschutz und Sicherheit" oder an "Die Helfer Wiens" ausgestellt. 28 dieser

Honorarnoten weisen den gleichen Leistungsinhalt aus, nämlich Vortragstätigkeit im Rahmen des Projektes "Ausbildung im Rahmen Brandschutz und Sicherheit – Erwachsenenbildung" bzw. Vortragstätigkeit im Rahmen des Projektes "Ausbildung von Brandschutz - Zivilschutz - Selbstschutz - Sicherheit im Alltag - Erwachsenenbildung". Die Themen Brandschutz, Zivilschutz, Selbstschutz, Sicherheit im Alltag wiederholen sich in all diesen Honorarnoten.

Nur eine Honorarnote, die vom 28. Dezember 2000, hat zum Inhalt die "Gestaltung und Ausarbeitung von Unterrichtsmaterialien auf interaktiver Basis zum Thema: Sicherheitspädagogik und umfassender Katastrophenschutz/Prävention zwecks Vernetzung mit dem Wiener Bildungswerk". Das in dieser Rechnung ausgewiesene Honorar beträgt inklusive Mehrwertsteuer S 29.000,00; der angegebene zeitliche Arbeitsaufwand beträgt 120 Arbeitsstunden.

Angaben zur für Vorträge aufgewendeten Zeitdauer lassen sich aus den vorgelegten Unterlagen (Honorarabrechnungen) nur aus den an die Helfer Wiens ausgestellten Honorarnoten entnehmen. Ansonsten können den Honorarabrechnungen keine Angaben zu dem im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit des Bw. aufgewendeten Zeitausmaß entnommen werden.

Nach § 138 Abs. 1 BAO haben auf Verlangen der Abgabenbehörden die Abgabepflichtigen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Dem Bw. fällt es im Sinne dieser Ausführungen zur Last, dass er dem Ersuchen der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht nachgekommen ist.

Aus den vom Bw. vorgelegten Honorarnoten (in Verbindung mit dem Akteninhalt) kann hinsichtlich der zu beurteilenden Frage für den Standpunkt des Bw. nichts gewonnen werden, im Gegenteil: Abgesehen von einer Honorarnote weisen sämtliche übrigen 28 Honorarnoten denselben Leistungsinhalt, nämlich Vortragstätigkeit zu den Themen Brandschutz, Zivilschutz, Selbstschutz, Sicherheit im Alltag aus.

Bei Ausübung einer Tätigkeit als Vortragender mit identem Vortragsthema für verschiedene Firmen, Institutionen und Vereine, sowie in Schulen und im Rahmen der Erwachsenenbildung, kann nach der Lebenserfahrung nicht angenommen werden, die im häuslichen Arbeitszimmer durchgeführten Arbeiten würden die hauptsächliche Zeit in Anspruch nehmen. Auch aus diesem Blickwinkel ist die bereits vom Finanzamt geäußerte Ansicht, bei der Tätigkeit des Bw. bestimme (präge) die außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübte Tätigkeit(skomponente) das Berufsbild entscheidend, als zutreffend zu bezeichnen.

Dem vom Bestreben um Sachverhaltsaufklärung, insbesondere in Richtung der tatsächlich ausgeübten Tätigkeit, geleiteten zweiten Schreiben der Abgabenbehörde zweiter Instanz kam der Bw. nicht nach. Vor allem der Umstand, dass der Inhalt der Honorarnoten auf eine übliche Vortragstätigkeit hinweist, welche in der Vermittlung von gleichbleibendem Wissen besteht, erforderte eine entsprechende Mitwirkung des Bw., weil es sich um die Aufklärung von Umständen handelt, denen der Bw. näher stand als die Abgabenbehörde und entsprechende Feststellungen ohne Mithilfe des Bw. nicht getroffen werden konnten.

Die Angaben des Bw. in seinem Schreiben vom 7. August 2003 deuteten in Richtung einer als gutachterlich anzusprechenden Tätigkeit, eine solche wurde jedoch von ihm in der Stellungnahme zum letzten Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz insofern in Abrede gestellt, als er angab, dass es sich nicht um mündlich erstattete firmenbezogene Einzelgutachten gehandelt habe.

Sollte aus der einen Honorarnote vom 28. Dezember 2000 auf Grund des Leistungsinhaltes "Gestaltung und Ausarbeitung von Unterrichtsmaterialien auf interaktiver Basis zum Thema: Sicherheitspädagogik und umfassender Katastrophenschutz/Prävention zwecks Vernetzung mit dem Wiener Bildungswerk" nicht auf eine bloß das Berufsbild des Bw. nicht prägende – weil eine wertende Gewichtung sowohl nach dem zeitlichen Rahmen als auch von der finanziellen Abgeltung her eine untergeordnete Betätigung im Vergleich zur Vortragstätigkeit ergibt – Tätigkeitskomponente geschlossen werden, sondern ein zweites neben die Vortragstätigkeit hinzutretendes Berufsbild (nämlich die Erstellung von Unterrichtsmaterialien auf interaktiver Basis), dann ist zu beachten, dass doch eine einzige Einkunftsquelle vorliegt, die alle Tätigkeitsbereiche des Bw. erfasst; denn die Tätigkeiten (Berufsbilder) stehen nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung in einem engen sachlichen Zusammenhang (betreffen die Themen bzw. die Fachgebiete der Sicherheitsmaßnahmen und -vorschriften, die seitens der Feuerwehr(organe) abgedeckt werden).

Umfasst die Einkunftsquelle zwei verschiedene Tätigkeiten, die jeweils unterschiedlichen Berufsbildern zuzuordnen sind, ist im Rahmen der einzigen Einkunftsquelle zu beurteilen, welche der verschiedenen Tätigkeiten insgesamt den Ausschlag gibt. Eine derartige Gewichtung hat grundsätzlich nach dem Maßstab der aus den verschiedenen Tätigkeiten nachhaltig erzielten Einnahmen zu erfolgen (Aufteilung nach dem Einnahmenschlüssel):

Hiernach fällt das Hauptgewicht auf die Vortragstätigkeit: Die Gesamteinnahmen des Bw. aus der selbständigen Tätigkeit betragen rund S 96.000,00; davon entfallen auf die Erstellung von

Unterrichtsmaterialien S 29.000,00. Der Anteil der letztgenannten Leistungen an den Gesamteinnahmen beträgt somit rund 30%.

Im Übrigen kann auch aus dem anhand der Honorarnoten erschließbaren Zeitaufwand betreffend die Vortragstätigkeit einerseits und betreffend die Erstellung von Unterrichtsmaterialien andererseits auf das Schwergewicht bei der Vortragstätigkeit geschlossen werden: Die Einnahmen aus den Vortragstätigkeiten betreffenden Honorarnoten an die Helfer Wiens betragen (S 2.637,50 + S 1.155,00 + S 5.000,00 + S 5.100,00 + S 850,00 + S 1.155,00 + S 825,00 + S 2.970,00 + S 3.300,0 + S 3.400,00 + S 1.485,00 + S 1.275,00 + S 1.275,00 + S 4.250,00 + S 2.310,00 + S 2.125,00 =) S 39.112,50;

allein die Vortragszeitangaben laut Honorarnoten an die Helfer Wiens, also ohne die mit dem Institut zur Förderung von Brandschutz und Sicherheit abgerechneten Vorträge (S 2.027,52 + S 3.548,19 + S 2.027,52 + S 1.520,64 + S 2.027,52 + S 2.027,52 + S 2.414,40 + S 2.533,80 + S 2.533,80 + S 2.027,52 + S 2.533,80 + S 2.533,80 = S 27.756,03), belaufen sich (setzt man für die Rechnung vom 16.6. über S 5.000,00 die gleiche Stundenanzahl [12 Std.] wie in der Rechnung vom 7.6. über S 5.100,00 an) auf (2+3,5+3+7+12+12+2+7+5+18+7+6+7+8+9+3+3+10+14+5=) 143,5 Stunden.

Daraus ergibt sich überschlagsmäßig folgende Berechnung:

$$S 39.112,50 : 143,5 \text{ Std.} = S 272,56 \text{ pro Stunde}$$

$$S 27.756,03 : S 272,56 \text{ pro Std.} = 101,83 \text{ Std.}$$

101,83 Std. + 143,5 Std. = 245,33 Vortragsstunden; + 120 Std. für Unterrichtsmaterialien ergibt 365 Std. Gesamtzeit.

Demnach stünden insgesamt geschätzte 245 Vortragsstunden den 120 Stunden für die Tätigkeit der Erstellung von Unterrichtsmaterialien gegenüber. Auch nach dieser Rechnung beträgt der Zeitanteil für die Erstellung der Unterrichtsmaterialien rund ein Drittel an der Gesamtzeit (120:365=32,8%); damit nimmt auch bei einer nach den über die erzielten Einnahmen gewichteten Zeitbetrachtung die Vortragstätigkeit den Schwerpunkt der Einkunftsquelle ein (im Vergleich zum angegebenen Zeitaufwand laut Honorarnote für die Erstellung von Unterrichtsmaterialien).

Der Mittelpunkt einer Vortragstätigkeit ist nach der Verkehrsauffassung stets jener Ort, an dem die Abhaltung des Vortrages, somit die unmittelbare Vermittlung des Wissens an die Zuhörer, erfolgt. Auch wenn eine Vortragstätigkeit zweifellos eine gewisse Vorbereitungszeit

erfordert, stellt die Vorbereitungstätigkeit nicht den Mittelpunkt der Vortragstätigkeit, also die unmittelbare Vermittlung des Wissens, dar.

Bei Vortragenden wird, wie bereits oben ausgeführt und vom Finanzamt dem Bw. vorgehalten, die Tätigkeit im Wesentlichen außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt (vgl. Doralt, aaO, Tz 104/6 zu § 20).

Unter Bedachtnahme auf die obigen (Rechts)Ausführungen, insbesondere auf die mangelnde Erfüllung der Mitwirkungspflicht auf den letzten Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz, kommt dem vom Bw. ins Treffen geführten Umstand, dass in seinem häuslichen Arbeitszimmer Vorbesprechungen mit Mitarbeitern der Auftraggeber stattfanden, keine entscheidungswesentliche Bedeutung zu.

Zur Ausgabenposition Arbeitskleidung:

Das Finanzamt hat die geltend gemachten S 580,00 + 20% USt = S 696,00 zu Recht nicht gewährt, da aus der Rechnung von H&M vom 21. Jänner 2000 nicht ersichtlich ist, dass es sich bei dem Kauf um spezifische Arbeitskleidung gehandelt hat; im Übrigen kann erfahrungsgemäß davon ausgegangen werden, dass derartige Kaufhäuser vornehmlich Textilien im Angebot führen, die die Anforderungen an Arbeitskleidung im steuerlichen Sinn nicht erfüllen.

Für die letzte berufungsgegenständliche Position der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung "Arbeitskleidung reinigen", die laut Erstbescheid als *Werbungskosten* nicht gewährt wurden, liegt zwar ein Fremdbeleg einer Reinigungsfirma vom 29. September 2000 über S 160,00" (inkl. USt) vor, welcher grundsätzlich zum Nachweis des Aufwandes geeignet ist. Da es sich bei dieser Ausgabe jedoch um Werbungskosten handelt (vgl. auch die Ausführungen des Bw. in der Berufsbegründung: "Zudem wurden auch Reinigungsrechnungen für Arbeitskleidung nicht berücksichtigt, die mit meiner Tätigkeit als Feuerwehrbeamter zu tun hatten.") kann dahingestellt bleiben, ob es sich um die Reinigung typischer Berufskleidung gehandelt hat, denn der Ausgabenbetrag findet im Werbungskostenpauschale von S 1.800,00 Deckung und ist auf dieses anzurechnen.

Zur Berechnung der Einkünfte:

Vom Finanzamt wurde bei Ermittlung der Einkünfte aus der selbständigen Tätigkeit des Bw. auf Grund der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (E/A-R) – in welcher die Berechnung unter Heranziehung der Bruttoausgaben erfolgte – die Bruttoverrechnungsmethode angewendet.

Einnahmen-Ausgaben-Rechner haben grundsätzlich die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben mit Umsatzsteuer anzusetzen. Das grundsätzlich bestehende Gebot des Ansatzes von Bruttowerten hat seine Ursache darin, dass die Begriffe Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben die gesamten betrieblich veranlassten Zu- und Abflüsse inklusive Umsatzsteuer umfassen. Umsatzsteuergutschriften sind dabei Betriebseinnahmen, Umsatzsteuerzahllasten Betriebsausgaben (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988, Tz 26 zu § 4).

Daraus ergibt sich folgende Berechnung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit:

Bruttoeinnahmen laut E/A-R	S 95.867,89
zuzüglich USt-Gutschrift laut Bescheid für 1999 vom 17.7.2000	S 692,00
Bruttoausgaben:	
Telefon (abzüglich 30% Privatanteil laut Erstbescheid: 70% von S 15.358,79)	- S 10.751,15
Büromaterial (Computer) laut E/A-R	- S 28.094,11
Kilometergeld laut der ersten E/A-R	- S 70.011,20
Einkünfte aus selbständiger Arbeit laut BE	- S 12.296,57

Steuerberechnung siehe Beilagen!

Wien, 5. November 2003

Beilage: Je 1 Berechnungsblatt in Schilling und Euro