

GZ. RV/2639-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Hans Bodendorfer, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg in Wien betreffend Umsatzsteuer für die Jahre 1996, 1997, 1998 und Einkommensteuer für die Jahre 1996, 1997, 1998 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern 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

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für die Jahre 1996, 1997 und 1998 folgende Einnahmen:

1996: Einnahmen aus Vortrags- und Lehrhonorare S 2.579.355,-, Vortrags und Lehrhonorare Ausland, S 286.274,-, Vortrags- und Lehrhonorare Universität Kl. S 35.353,60

1997: Einnahmen aus Vortrags- und Lehrhonorare, S 2.067.178,56, Vortrags- und Lehrhonorare Ausland S 609.582,80, Vortrags- und Lehrhonorare Universität Kl. S 11.144,40

1998: Einnahmen aus Vortrags- und Lehrhonorare, Coaching, Meditation S 2.184.181,62, Vortrags- und Lehrhonorare Ausland S 266.270,33

Für die Jahre 1996, 1997 und 1998 brachte der Bw. für ein Arbeitszimmer in K. 30% der gesamten Aufwendungen als Betriebsausgaben zum Abzug. 1998 machte er Aufwendungen für ein Seminarzentrum in K. als Betriebsausgaben geltend.

Die Vorsteuern für diese Jahre wurden in Höhe

1996: S 60.340,44,

1997: S 36.323,50 und

1998: S 447.049.39 geltend gemacht.

Die Veranlagungen dieser Jahre erfolgten erklärungsgemäß.

Im Jahr 1999 fand für die Jahre 1996 bis 1998 eine Betriebsprüfung statt. Ua. wurde festgestellt, dass die Aufwendungen für das Arbeitszimmer, welches sich im Wohnhaus des Bw. befindet, nicht abzugsfähig sind. Für das Jahr 1998 wurden weiters die Kosten für den Zubau an das Wohnhaus als Meditationszentrum als nicht betrieblich veranlasst gesehen.

Die Vorsteuern für das Arbeitszimmer und den Zubau wurden nicht anerkannt.

"Der Bw. nutzt in K. Räumlichkeiten, die im Wohnungsverband gelegen sind, für betriebliche Zwecke (Erstellung von Publikationen und Aufsätze, die der Werbung und als Seminarunterlagen dienen usw.). Der Betriebsprüfung wurde eine Zeitaufstellung übergeben, wonach der Bw. rund zwei Drittel seiner Arbeitszeit in diesen Räumlichkeiten verbringt.

Die Tätigkeit des Bw. besteht in einer "Trainertätigkeit" im Bereich des Management (Coaching, Supervising). Die Form des Wissens, die der Bw übermittelt, besteht nicht in betriebswirtschaftlichen und wirtschaftlichen Kenntnissen, die unmittelbar durch das Studium entsprechender Unterlagen erfahren werden könnten. Es werden vielmehr psychologische Erfahrungen und Kenntnisse übermittelt, wobei die persönliche Präsenz des Steuerpflichtigen erforderlich ist.

Die "Trainertätigkeit" wurde im Prüfungszeitraum durchwegs auswärts ausgeübt. Wie bereits erwähnt wird das Berufsbild des Steuerpflichtigen nicht durch das Verfassen von Publikationen und Seminarunterlagen bestimmt, sondern in der Übermittlung des Wissens an die entsprechenden Seminarteilnehmer bei auswärtigen Veranstaltungen.

Nach Ansicht der Betriebsprüfung liegt vom Berufsbild her eine Tätigkeit vor, deren Schwerpunkt außerhalb eines Arbeitszimmers gelegen ist, da die Vermittlung des Wissens auswärts liegt. Die geltend gemachten Aufwendungen für das Arbeitszimmer im Wohnhaus

werden mangels Vorliegen einer Tätigkeit, deren Mittelpunkt in einem Arbeitszimmer gelegen ist, gemäß § 20 (1) 2 d EStG nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Auf dem Grundstück K., wo sich auch das Einfamilienhaus des Bw. befindet wurde, im Jahr 1998 ein Zubau mit eigenem Eingang errichtet, der künftig als Meditationszentrum benutzt werden soll. Der Zubau besteht in einem wohnzimmerähnlichen Raum mit Ausblick auf die Gartenanlage (Zierteich), einer Galerie mit Vorraum und sanitären Anlagen.

Laut Auskunft des Bw. wurde das Meditationszentrum gebaut, um zunächst mit Kollegen und einzelnen interessierten, ausgewählten Klienten kostenlos üben zu können. Das Meditationszentrum wurde als Investition für die nähere berufliche Zukunft vorgenommen.

Es wurden zwar der Betriebsprüfung Beweismittel (Bekundung von Kundeninteresse) vorgelegt, wonach eine künftig ausschließliche betriebliche Nutzung nicht unmöglich erscheint. Nach den bisherigen Gegebenheiten (erst geringe Einnahmen) steht im Vordergrund, dass der Meditationsraum unter Anwendung der typisierenden Betrachtungsweise zumindest einer privaten Teilnutzung zugänglich ist. Es handelt sich somit nach freier Beweiswürdigung um ein gemischt genutztes Wirtschaftsgut, für das aufgrund des Aufteilungsverbotes keine Abzugsfähigkeit gegeben ist.

Der Vorsteuerabzug steht aus denselben Gründen nicht zu."

Gegen die Wiederaufnahmbescheide und die im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Umsatzsteuer- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1996 bis 1998 wurde Berufung erhoben.

Die Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung der Aufwendungen für das Arbeitszimmer in den Steuerbescheiden 1996, 1997 und 1998 und die Nichtanerkennung der Ausgaben Meditationszentrum in dem Steuerbescheid 1998:

"Arbeitszimmer"

Laut Ausführung der Betriebsprüfung liege beim Bw. eine Tätigkeit (Trainertätigkeit) vor, deren Schwerpunkt außerhalb eines Arbeitszimmers gelegen ist.

Auf Grund einer Zeitaufstellung, wonach der Bw. rund 2/3 seiner Arbeitszeit zu Erzielung seiner freiberuflichen Einkünften in seinen Arbeitsräumlichkeiten verbringt, wird ausgeführt, dass der Bw. seine Tätigkeit als freiberuflicher Organisationsberater mit wissenschaftlichen Hintergrund ausübe. Der Bw. ist neben seiner freiberuflichen Tätigkeit Ordinarius an der Universität Ka., Lehrstuhl Supervision in Deutschland. Der Bw. hat zahlreiche Publikationen und Aufsätze zum Thema Coaching, Supervision, aber auch zum Zusammenhang zwischen Meditation, Führungsverhalten und Konfliktlösung im Unternehmen veröffentlicht. Eine Publikationsliste wurde der Betriebsprüfung im Zuge des Verfahrens vorgelegt.

Im Gegensatz zum Lehrer, von welchem Wissen grundsätzlich auswärts vermittelt wird und bei welchem die persönliche (auswärtige) Präsentation im Vordergrund steht, ist bei den vom Bw. entwickelten Veranstaltungen die persönliche Anwesenheit nachrangig.

Die außerordentlichen hohen Tagsätzen vom Bw. sind nur daraus erklärbar, dass ein Gesamtpaket an Leistungen vom Bw. verkauft wird. Das Honorar beinhaltet die individuelle Seminarentwicklung, die Ausarbeitung des jeweils unternehmensspezifischen Ansätzen zur Umsetzung der vom Bw entwickelten Theorien, umfangreiche Unterlagen sowie unternehmensspezifischen Nachbetreuung der Teilnehmer. Wenn man das Berufsbild des Bw. typisieren möchte, so ist das Berufsbild mit dem Berufsbild des Unternehmensberater am ehestens vergleichbar.

Auf Grund der vorgelegten Zeitaufzeichnung wurde zweifelsfrei nachgewiesen, dass im Arbeitszimmer 2/3 der Arbeitszeit, welche zur Einkunftszielung aus freiberuflicher Tätigkeit notwendig war, verbracht wurde. Lediglich 1/3 entfällt auf auswärtige Tätigkeiten, zumeist auf Abhaltung von Seminaren. Neben der sehr umfangreichen Seminartätigkeit hat der Bw. im Jahr 1998 fünf Vorträge abgehalten, welche allerdings, was die zeitliche Lagerung betrifft, völlig unbedeutend sind.

Eine erklärungsgemäße Anerkennung der Ausgaben betreffend das Arbeitszimmer wird daher beantragt.

Meditationszentrum

Das Bauwerk wurde gegen Ende des Jahres 1998 baulich fertiggestellt. Im Jahr 1999 wurde die Einrichtung komplettiert und es wurde eine Reihe von Aktivitäten (Besprechungen, Coaching) abgehalten. Die Liste der im Detail abgehaltenen Aktivitäten 1999 wurde der Betriebsprüfung bekanntgegeben. Die Betriebsprüfung kam zum Schluss, dass unter Hinweis auf ein möglicherweise gemischt genutztes Wirtschaftsgut die Absetzung des Gebäudes ganz zu verweigern ist. Dem ist entgegenzuhalten, dass wohl Seminarveranstaltungen abgehalten werden konnten, als das Gebäude fertiggestellt worden war und die Einrichtung vorhanden war. In den kommenden Jahren ist eine Reihe von Veranstaltungen geplant und es wird relativ bald ersichtlich sein, welche Auftraggeber die Räumlichkeiten K. für Meditationsveranstaltungen tatsächlich nutzen. Die Absicht der ausschließlich betrieblichen Nutzung wurde vom Bw. durch Vorlage der Bestätigungen sämtlicher wesentlicher Kunden dokumentiert. Die Zugehörigkeit einer Wirtschaftsgutes zum Betriebsvermögen beginnt in der Regel mit der Herstellung.

Von der Betriebsprüfung wurde im gegenständlichen Fall keine private Nutzung des Meditationszentrums festgestellt. Es ist überdies nicht anzunehmen, dass der Bw., welcher zur Befriedigung seiner Wohnbedürfnisse ein Wohnhaus mit ca. 300m² Nutzungsfläche zur Verfügung steht, abgetrennt von seinem Wohnhaus ein weiteres Bauwerk für Zwecke der Meditation, mit Anschaffungskosten von rd. ATS 2 Mio errichtet. Dies ist nur verständlich, wenn man die geplante Nutzung und die Höhe der freiberuflichen Einnahmen (bisher rd. 2 Mio per annum) vor Augen hat. Der Bw. hat in der Schlussbesprechung weiters ausgeführt, dass seine Lehrverpflichtung in absehbarer Zeit endet und er sich danach voll auf den Bereich des Coachings und Meditation konzentrieren wird.

Im Hinblick auf die eindeutige Zuordnung des Bauwerkes zum betrieblichen Vermögen, wird beantragt die Absetzung der Ausgaben. "

In der Stellungnahme der Betriebsprüfung wurde folgendes ausgeführt:

"Kosten Arbeitszimmer

Aus der exemplarischen wissenschaftlichen Abhandlung des Bw. "Organisation und die Expertise des Nichtwissens" lässt sich auf folgendes Tätigkeitsbild des Bw. schließen:

- Gruppendynamiktraining
- Managementtraining, Organisationsberatung, Supervision und Coaching
- Entwicklung von Konfliktlösungsmodelle und Organisationsmodelle

Dies alles in Form von Seminaren und zT auch in Vorträgen, soweit ersichtlich ausnahmslos bei den Klienten. Zwar ist einzuräumen, dass der Bw. auf der Grundlage seiner wissenschaftlichen Arbeit aufbaut und für die Reputation und Marktpräsenz seine wissenschaftlichen Publikationen eine wertvolle Grundlage bieten. Weiters bleibt unbestritten, dass bei den Seminaren im voraus erstellte Seminarunterlagen zur Verteilung kommen. Auch geht die Betriebsprüfung davon aus, dass sowohl die wissenschaftlichen Publikationen als auch die im Voraus erstellten Seminarunterlagen im Arbeitszimmer erstellt werden. Das ändert

aber nichts daran, dass der Mittelpunkt der Seminartätigkeit als Gruppendynamiktrainer nach der Verkehrsauffassung zweifellos der Ort ist, wo das Training stattfindet und das Wissen, unter ständiger und essentiell notwendiger Rückkoppelung mit den Teilnehmern, vermittelt wird.

Nach Ansicht der Bp liegt bei der Tätigkeit des Bw. (Coaching, Training, Gruppendynamik...) der Schwerpunkt auf dem professionellen Dialog wobei Unterlagen über diverse Problemlösungen sicherlich eine wertvolle Ergänzung nicht jedoch der wesentlichste Teil sind.

Zusammenfassend vertritt die Bp den Standpunkt, dass die Tätigkeit des Pflichtigen eine solche ist, wo die persönliche Übermittlung von Wissen und Fähigkeiten im Vordergrund steht. Da die Veranstaltungen – wie sich aus den Rechnungen eindeutig ergibt – nicht in K., sondern an auswärtigen Orten, also außerhalb des Arbeitszimmers angehalten wurden, stellt das Arbeitszimmer in K. keinen Tätigkeitsmittelpunkt dar, und zwar auch dann nicht, wenn die darin verbrachte Zeit für Vorbereitung auf die Seminare, Erstellung von Kursunterlagen und Schriftsätze zeitlich überwiegen sollte.

Zubau zum Einfamilienhaus- "Meditationszentrum"

Nach der Beweiswürdigung der BP spricht die Lage, das Ambiente und nicht zuletzt der Umstand, dass erst Ende 1999 darin erste geringfügige Einnahmen erzielt wurden für die Annahme einer privaten Nutzung.

Dem Argument des Bw. in Hinkunft sei eine betriebliche Nutzung geplant (nach Aufgabe der Lehrverpflichtung in Ka. und Aufgabe der anderen auswärtigen Verpflichtungen) und dies sei aus Interessensbekundungen von potentiellen Kunden erweisbar, wird entgegengehalten, dass daraus – selbst wenn es zu einer so gut wie ausschließlichen betrieblichen Nutzung und deren Erweisbarkeit kommen sollte – für die derzeitige Sicht nichts zu gewinnen ist. Sollte dies nämlich der Fall sein, käme es zu einer Einlage bzw. zu einer Zuführung zum unternehmerischen Bereich ex ante und nicht ex post.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die bloße Absichtserklärung einer erst in Zukunft, Jahre nach Fertigstellung, ausschließlich betrieblichen Nutzung für die Betriebsvermögenschaft schon in früheren Zeiträumen nicht ausreicht.

Der Beweiswert der vorgelegten Interessensbekundungen reicht nicht aus, um von solchen verbindlichen Vereinbarungen ausgehen zu können.

Nach Ansicht der Bp. wäre demnach das Berufungsbegehren, sowohl betr. Arbeitszimmer als auch betr. Zubau-Meditationszentrum abzuweisen."

In einer Gegenäußerung des Bw. zu der Stellungnahme der Betriebsprüfung wurde folgendes ausgeführt:

"Arbeitszimmer

Betreffend Kosten Arbeitszimmer legt die Betriebsprüfung dar, dass die Zeitaufzeichnungen von dem Bw hinsichtlich ihrer Tatsächlichkeit kritisch zu hinterfragen wären. Anzumerken ist, dass die äußerst präzisen Zeitaufzeichnungen im Zuge der Prüfung vorgelegt wurden und jederzeit -- sofern nicht ohnehin im Prüfungsakt vorhanden – vorgelegt werden können. Aus den Zeitaufzeichnungen ergibt sich, dass 2/3 der Arbeitszeit, welche zur Einkunftszielung aus freiberuflicher Tätigkeit notwendig war, im Arbeitszimmer verbracht wurde.

In der jüngsten Entscheidung des VwGH vom 19.12.2000, 99/14/0283 wird zur Frage der Auslegung § 20 Abs.1 Z 2 lit.d ausdrücklich ausgeführt:

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.

Der Stellungnahme der Betriebsprüfung, dass angesichts der sehr hohen Tagsätze wohl verschiedene Leistungskomponenten vorliegen, ist zuzustimmen. Genau dieses Zusammenfallen unterscheidet eben den Steuerpflichtigen vom typischen Trainer oder Lehrer, weshalb der Benutzung des Arbeitszimmers in zeitlicher Hinsicht entscheidende Bedeutung zukommt.

Der Standpunkt der Betriebsprüfung, dass kein Tätigkeitsmittelpunkt vorliegt, und zwar auch dann nicht, wenn die darin verbrachte Zeit für Vorbereitung auf die Seminare, Erstellung von Kursunterlagen und Schriftsätze zeitlich überwiegen sollten, ist angesichts des in den finanzrechtlichen Erkenntnissen des VwGH am 15. Okt. 2001 publizierten, oben zitierten Erkenntnisses wohl abzulehnen. Im übrigen hat der VwGH auch bereist im Erkenntnis vom 28.11.2000, 99/14/0008, die Bedeutung der zeitlichen Komponente im Zweifel betont.

Meditationszentrum

Zu Punkt zwei Meditationszentrum ist nochmals darauf hinzuweisen, dass das Bauwerk gegen Ende 1998 baulich fertiggestellt und im Jahr 1999 einrichtungsmäßig komplettiert wurde.

Von der Betriebsprüfung wurde mehrfach unterstellt, dass die im Streitzeitraum anzunehmende Nutzung zum wesentlichen Teil in eigener Meditation des Bw. besteht.

Hiezu ist anzumerken, dass die Betriebsprüferin im Zuge der Betriebsbesichtigung ihre persönliche Neigung zur Meditation zu erkennen gegeben hat. Unter anderem hat sie dem Bw. erzählt, dass die mehrjährige Meditationskurse am WIFI besucht habe und für das Gebiet großes privates Interesse hege. Selbstverständlich ist der Bw. als gelernter Psychologe und angesichts des Umstandes, dass das Gespräch im Meditationszentrum geführt wurde, auf dieses Thema gerne und breit eingegangen. Verschiedene Richtungen der Meditation wurden ausführlich diskutiert.

Aus dieser Diskussion und Fachkenntnis des Bw. abzuleiten, dass bei der Nutzung durch den Bw. zum wesentlichen Teil eigene Meditation vorläge ist ausschließlich der subjektiven Sicht des Prüforgans zuzuschreiben.

Die beruflichen Aktivitäten im Meditationszentrum im Jahr 1999 sind aktenkundig.

Im Jahr 2000 wurden im Meditationszentrum K. bereits sieben Meditationskurse und ein Supervisionskurs abgehalten. Das Honorar hierfür betrug mehr als ATS 200.000,-.

Die Seminare am Standort K. werden im Jahr 2001 fortgesetzt und planmäßig weiter ausgebaut.

Am 23.10. 2001 wurde die Berufung gegen die Wiederaufnahmebescheide zurückgezogen.

Am 19. Nov. 2003 wurde in einer Besprechung mit dem Steuerberater folgendes erörtert:

"Das Haus wurde 1991 gebaut. Die berufliche Verwendung des Arbeitszimmers zu einem Anteil von 30 % wurde nie bestritten. Die Betriebsprüfung beschränkte sich auf die Feststellung, dass die Tätigkeit des Pflichtigen als Vortragendes und Seminarveranstalter nicht den Mittelpunkt im Arbeitszimmer hat.

Der Steuerberater brachte weiters vor, dass bereits der Betriebsprüfung eine Zeitaufstellung der Tätigkeit des Bw. angeboten worden ist, aus der ersichtlich ist, dass die Coaching-, Meditations- und Lehrtätigkeit des Bw. viel weniger Zeit auswärts in Anspruch genommen haben bzw. nehmen als die diesen Tätigkeiten vorangehenden Tätigkeiten in seinem Arbeitszimmer.

Der Steuerberater sagte zu, eine Zeitaufstellung und betreffend das Meditationszentrum eine Einnahmenaufstellung für das Jahr 2001, 2002 nachzureichen."

In der schriftlichen Stellungnahme wurde bezug genommen auf die Beschreibung seiner Tätigkeit durch die Betriebsprüfung:

"Es wurde allerdings präzisiert, dass im Rahmen der selbständigen Einkünfte im Jahr lediglich fünf Vorträge gehalten worden sind. Lehrtätigkeit im eigentlichen Sinn hat im Rahmen dieser Einkünfte nicht stattgefunden.

Unbeschadet des Berufsbildes ist gemäß der Entscheidung des VwGH vom 19.12.2000, 99/14/0283, der Mittelpunkt einer Tätigkeit im Zweifel nach dem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen. Im Zweifel wird nach Veröffentlichung dieser Entscheidung darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird. Selbst die Betriebsprüfung erkennt in einer Stellungnahme zu, dass angesichts sehr hoher Tagsätze wohl verschiedene Leistungskomponenten vorliegen und verschiedene Tätigkeitsbereiche zusammenkommen.

Eben deshalb unterscheidet sich die Tätigkeit von der typischen Tätigkeit eines Trainers oder Lehrers, weshalb der Benutzung des Arbeitszimmers in zeitlicher Hinsicht entscheidende Bedeutung zukommt.

Im Rahmen der Betriebsprüfung wurden Kalenderaufzeichnungen des Bw. vorgelegt. In den Kalenderaufzeichnungen ist eine Teilung für das gesamte Jahr (hier 1998) ersichtlich.

Die Addition der in K. aufgewendeten Stunden für die vorbereitende Tätigkeit beträgt im Jahr 1998 1.335,50 Stunden, der Zeitaufwand für die tatsächliche Abhaltung der Seminare, Coachings und Vorträge beträgt im Jahr 1998 553,50 Stunden. Die Zeitaufzeichnungen wurden bereits auch im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegt, jedoch hat die Betriebsprüfung diese in der Folge der typisierenden Betrachtungsweise aufgrund des zweiten Arbeitszimmerlasses nicht weiter berücksichtigt.

In Folge zwischenzeitlich ergangenen Judikatur steht nach Erachtens des Bw zweifelsfrei fest, dass die Zeitaufzeichnungen zur Frage des Mittelpunktes der beruflichen Tätigkeit Berücksichtigung finden müssen. Aufgrund des vollkommen zweifelsfreien Überwiegen des am Arbeitswohnsitz für die Erzielung der selbständigen Einkünfte aufgewendeten Stunden, scheint der Mittelpunkt am Standort K. jedenfalls vorzuliegen.

Im Bereich der Umsatzsteuer wird auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.9.2002, 98/14/0198, verwiesen.

Die Betriebsprüfung hat für die Jahre 1996-1998 keine Privatnutzung für die gegenständlichen 30% betriebliche Nutzung des Hauses Klosterneuburg festgestellt.

Im Laufe des Jahres 1998 wurde ein "Meditationszubau" errichtet. Die Nutzung des Zubaus hat im Jahr 1999 begonnen. Die anderen Betriebsstandorte B.Str. und L. wurden aufgegeben und sämtliche Aktivitäten konzentrierten sich auf den Standort K. Durch diverse Übersiedlungen von betrieblichen Gegenständen im Jahr 2002 und 2003 in den Meditationszubau, ist allerdings davon auszugehen, dass aufgrund des Sachverhalte der betriebliche Anteil K. von 30 % zu reduzieren ist. Die Reduktion steht mit einer entsprechenden Flächenreduktion des betrieblichen Arbeitszimmerbereiches im Zusammenhang.

Laut einer beigelegten Einnahmen-Ausgabenrechnung für das Jahr 2002 ist ersichtlich, dass die Bruttoeinnahmen aus dem Meditationszentrum € 89.539,85 betragen."

Diese Ausführungen wurden der Betriebsprüferin zur Stellungnahme übermittelt. Die Betriebsprüferin brachte ferner mündlich vor, dass eine Aufstellung hinsichtlich der Nutzung des Meditationszentrums und eine Aufstellung der Honorare interessant wären.

Der Steuerberater brachte die Aufstellungen nach, aus der ersichtlich ist, dass es sich im Jahr 2002 um 11 3-4tägige Veranstaltungen handelte, deren Honorare zwischen € 4.360,37 und € 10.944,53 betragen.

Der Antrag auf mündliche Verhandlung wurde zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 12 Abs.2 UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen sowie die Einfuhr von Gegenständen als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen.

§ 12 Abs.2 Z 2 lit. a UStG: Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs.1 Z.1-5 des Einkommensteuergesetzes 1988 sind.

In dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.9.2002, Zl. 98/14/0198, wird folgendes ausgeführt:

Für die Beurteilung der Rechtmäßigkeit der Versagung des Vorsteuerabzuges ist gemäß § 12 Abs.2 Z 2 lit. a UStG 1994 zu beachten, dem zufolge Lieferungen oder sonstige Leistungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs.1 Z 1 bis 5 des EStG 1988 sind.

Gemäß § 20 Abs.1 Z 2 lit. d EStG 1988 in der Fassung BGBl.201/1996 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. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist jedenfalls dann, wenn eine Einkunftsquelle den Aufwand für das Arbeitszimmer bedingt, die andere aber nicht, der Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs.1 Z 2 lit. d EStG 1988 nur aus der Sicht der einen Einkunftsquelle zu bestimmen.

Im Zuge des Strukturanpassungsgesetzes 1996 wurden somit innerstaatliche Regelungen getroffen, die eine Einschränkung der Möglichkeit des Vorsteuerabzugs bewirken.

Im Geltungsbereich des § 20 Abs.1 Z 2 EStG 1988 in der Fassung vor der Novelle BGBl. Nr. 201/1996 konnten nämlich Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer steuerlich bereits dann berücksichtigt werden, wenn das Arbeitszimmer tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich bzw. beruflich genutzt wird und die ausgeübte Tätigkeit ein ausschließlich beruflichen Zwecken dienendes Arbeitszimmer notwendig macht. Im vorliegendem Fall wurde von der Betriebsprüfung eine private (Mit-)Nutzung des Arbeitszimmer nicht festgestellt, weshalb – nach der Rechtslage vor der genannten Novelle und bei gegebener Notwendigkeit – die auf die Aufwendungen entfallende Umsatzsteuer im Rahmen des Vorsteuerabzuges hätte geltend gemacht werden können.

Gemeinschaftsrechtlich ist das Umsatzsteuersystem durch die 6. Mehrwertsteuer-Richtlinie 77/388/EWG vorgegeben. Nach Art. 17 Abs.1 besteht das Recht auf Vorsteuerabzug. Nach Art. 17 Abs.6 sind die Mitgliedstaaten berechtigt, die bei Inkrafttreten der Richtlinie bereits innerstaatlich bestehenden Vorsteuerabschlüssen beizubehalten. Für nachträgliche (befristete) Erweiterungen der Vorsteuerausschlüsse regelt Art 17 Abs.7, dass diese aus konjunkturellen Gründen und vorbehaltlich Konsultationen beim Mehrwertsteuerausschuss im Sinn des Art 29 der Richtlinie zulässig ist."

Da im gegenständlichen Fall die ausschließlich betriebliche Nutzung von der Betriebsprüfung nicht in Frage gestellt worden ist und die Tätigkeit des Bw. ein Arbeitszimmer notwendig macht, war die auf die Ausgaben für das Arbeitszimmer fallende Umsatzsteuer zum Vorsteuerabzug zuzulassen.

Gemäß § 2 Abs.1 UStG 1994 ist Unternehmer, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Die Unternehmereigenschaft wird erworben, wenn eine selbständige Tätigkeit aufgenommen wird, die nachhaltig zur Erzielung von Einnahmen dient (dienen soll). Die Erbringung von Leistungen ist (noch) nicht erforderlich, erforderlich ist hingegen, dass die aufgenommene Tätigkeit ernsthaft auf die Erbringung von entgeltlichen Leistungen angelegt ist und dies nach außen in Erscheinung tritt. Vorbereitungshandlungen sind daher ausreichend. Maßgebend ist, wann – nach außen erkennbar – die ersten Anstalten zur Leistungserbringung (Einnahmenerzielung) getroffen werden. Ob die Handlung ernsthaft der Vorbereitung künftiger Leistungen dient oder nicht, ist Tatfrage, für die die allgemeinen Regeln über die objektive Beweislast zum Tragen kommt.

Ob (die Unternehmereigenschaft begründende) Vorbereitungstätigkeiten anzunehmen sind, muss im Zeitpunkt der Tätigkeit entschieden werden. Besteht in diesem Zeitpunkt noch nicht die Absicht der Verwertung dieser Tätigkeit durch Leistungen, ist eine unternehmerische Tätigkeit nicht gegeben; sie wird auch nicht rückwirkend damit begründet, dass die Tätigkeit später in entgeltlichen Leistungen mündet. (UStG 1994, Ruppe, § 2 Tz 134 ff).

Hinsichtlich des Zubaus (Meditationszentrum), der 1998 errichtet

und 1999 komplettiert worden ist, wurden bereits 1999 Einkünfte aus Seminartätigkeit erzielt, die in diesem Zubau stattgefunden haben. Der Betriebsprüfung wurden Beweismittel (Bekundung von Kundeninteressen) vorgelegt, wonach eine künftige ausschließliche betriebliche Nutzung nicht unmöglich erscheint.

Im Zuge des Berufungsverfahrens wurde auf Grund von den nachgereichten Aufstellungen der Einnahmen ersichtlich, dass die Einnahmen, die auf Grund der Tätigkeit des Bw. im Meditationszentrum resultieren, deutlich gestiegen sind. (1999: S 56.000,-, 2000: S 167.250,-, 2001: S 509.026,17 und 2002: € 74.616,54).

Im gegenständlichen Verfahren kann davon ausgegangen werden, dass hinsichtlich der Seminartätigkeit in dem Meditationszentrum von Beginn an eine unternehmerische Tätigkeit vorgelegen ist.

Die Vorsteuer für den Zubau war daher als abzugsfähig anzuerkennen.

Gemäß § 20 Abs.1 Zif.2 EStG 1988 sind – wie bereits vorstehend zitiert – Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abzugsfähig. 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.

Neben der Notwendigkeit nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen und der ausschließlich oder nahezu ausschließlich Nutzung ist eine weiter Voraussetzung für die Anerkennung der Betriebsausgaben der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist jedenfalls dann, wenn eine Einkunftsquelle den Aufwand für das Arbeitszimmer bedingt, die andere aber nicht, der Mittelpunkt im Sinn des § 20 Abs.1 Z 2 lit. d EStG 1988 nur aus der Sicht der einen Einkunftsquelle zu bestimmen.

In dem Erkenntnis vom 8.5.2003, 2000/15/0176, führte der Verwaltungsgerichtshof aus, dass der Mittelpunkt einer Tätigkeit nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen 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 benutzt wird (vgl. z.B. die ebenfalls Versicherungsvertreter betreffende Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.11.2000, 99/14/0008, und vom 19.12.2000, 99/14/0283). Die Prämisse, der Mittelpunkt der Tätigkeit eines Versicherungsvertreters könne nach der Verkehrsauffassung "niemals" im häuslichen Arbeitszimmer liegen, ist eine im angefochtenen Bescheid aufgestellte, nicht ohne weiteres nachvollziehbare Behauptung, die den angefochtenen Bescheid nicht zu tragen vermag.

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. eine Zeitrechnung vorgelegt aus der hervorgeht, dass weit über die Hälfte der Zeit für seine Tätigkeit als Trainer, Coach oder als Vortragender in seinem Arbeitszimmer geleistet wurde. Die Vorbereitungen für die Vorträge und Seminare nehmen sehr viel mehr Zeit ein, als die Vorträge bzw. Seminare selbst. Er bekomme daher im Verhältnis zu der Dauer der Vorträge und Seminare eine sehr hohes Honorar. Es werde damit nicht nur sein Vortrag, sondern vor allem die davor durchgeführte wissenschaftliche Arbeit entlohnt.

Die Ausgaben für das Arbeitszimmer werden im vorliegendem Fall der Rechtsprechung folgend als abzugsfähig anerkannt.

Gemäß § 4 Abs.4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Betriebsausgaben liegen dann vor, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen.

Aufwendungen vor Beginn der betrieblichen (werbenden)Tätigkeit können Betriebsausgaben sein, wenn die Eröffnung eines Gewinnbetriebes tatsächlich beabsichtigt ist; dass gilt auch dann, wenn es zu keiner Betriebseröffnung kommt.

Aufwendungen zur Erzielung künftiger Betriebseinnahmen sind nur dann Betriebsausgaben, wenn ein ausreichender Zusammenhang mit den künftigen Betriebseinnahmen besteht. (ESTG 1988, Kommentar, Band 1, Doralt, Tz 228 ff).

Im Zuge der Betriebprüfung wurden als Beweismittel für die Eröffnung eines (Gewinn-) Betriebes Bekundungen von Kundeninteressen vorgelegt.

1999, ein Jahr nach Fertigstellen des Meditationszentrums, wurden Einnahmen im Zusammenhang mit diesem Zentrum erzielt. In den Jahren 2000, 2001 und 2002 liegt eine deutliche Steigerung der Einnahmen vor.

Die Ausgaben für die Baukosten für das Meditationszentrum wurden daher als betrieblich anerkannt.

Wien, 3. Feber 2004