

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., in W., vertreten durch Masseverwalter Dr. Christof Staf, Rechtsanwalt, 1013 Wien, Eßlinggasse 9, vom 14. Dezember 2001 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 6/7/15 vom 14. November 2001 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 1999 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.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) gab in der Umsatzsteuererklärung für 1999 einen Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen für Lieferungen und sonstige Leistungen einschließlich Anzahlungen in Höhe von S 177.923,67 an; den Gesamtbetrag der Vorsteuern weist die Erklärung in Höhe von S 27.796,57 aus. In der Einkommensteuererklärung für 1999 werden nur Einkünfte aus selbständiger Arbeit ausgewiesen, und zwar positive Einkünfte in Höhe von S 568.752,51.

Aus der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist ersichtlich, dass sich die Erlöse im Wesentlichen aus 'Seminarerlöse 20% Inland S 175.000,00', 'Seminarerlöse Ausland inkl. Spesenersatz S 617.644,96' zusammensetzen.

An Betriebsausgaben werden u.a. geltend gemacht: Mietaufwand, Strom und Gaskosten und Heizung. Nach dem Inhalt der Vorhaltsbeantwortung betrugen die Aufwendungen für aliquote Miet- und Stromkosten S 40.601,00.

Die Veranlagung der Umsatz- und Einkommensteuer erfolgte nur ausgenommen den folgenden berufungsgegenständlichen Punkt erklärungsgemäß. Das Finanzamt versagte die Anerkennung des für das Streitjahr als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwandes für anteilige Miete und Stromkosten; die abziehbare Vorsteuer des Umsatzsteuerveranlagungsbescheides wurde um die auf die nicht anerkannten Aufwendungen entfallende Umsatzsteuer gekürzt.

Die Begründung des Einkommensteuerbescheides für 1999 lautet:

"Die Ausgaben für das Arbeitszimmer konnten nicht berücksichtigt werden, da die berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wurde. Der Schwerpunkt ist stets dort zu sehen, wo die für die Entlohnung relevante Tätigkeit ausgeübt wird. Relevant ist in Ihrem Fall die Abhaltung der Lehrauftragsstunden und nicht die Vorbereitung dazu.

Die Vorsteuer wurde entsprechend berichtigt."

In der gegen diese Bescheide erhobenen Berufung wird seitens der steuerlichen Vertretung des Bw. die Anerkennung der anteiligen Mietaufwendungen mit folgender Begründung beantragt:

"Die erwähnten Kosten entstehen durch die Notwendigkeit der Vorbereitung der Seminare, die den eigentlichen Unternehmenszweck darstellen. Ohne Vorbereitung kein Seminar, ohne Seminar kein Einkommen. Die allgemein anerkannte Ratio zwischen Vortrag und Vorbereitung beträgt, bezogen auf die Zeit, 1:5, d.h. für 1 Stunde Vortrag sind etwa 5 Stunden Vorbereitung erforderlich. Es ist nicht möglich in den Räumlichkeiten der Unternehmen, deren Mitarbeiter geschult werden, die Vorbereitung des jeweiligen Seminars (Vortrages) durchzuführen.

Nehmen wir an, das Seminar Dauer einen Tag (8 h), so ist es völlig denkunmöglich, ca. 40 h (!) in diesem Unternehmen zu sitzen und sich vorzubereiten. Es ist nicht einmal möglich, einen Tag im Unternehmen zu verbringen und sich vorzubereiten (Niemand gibt einem Referenten einen Arbeitsplatz für diese Zwecke!)."

Mit Berufungsvorentscheidungen betreffend die Umsatz- sowie die Einkommensteuer für 1999 wurde das Berufungsbegehren mit folgender Begründung abgewiesen:

"Die Berücksichtigung der Aufwendungen für ein Arbeitszimmer kommt nur bei Tätigkeiten in Betracht, für die berufsbezogen der Mittelpunkt jedenfalls in einem Arbeitszimmer liegt, d.h. wenn der weitaus überwiegende Teil der Erwerbstätigkeit im Hinblick auf die erzielten Einkünfte im Arbeitszimmer ausgeübt wird. Bei einem Vortragenden (Produktschulung und Verkaufstraining) ist jedoch in gleicher Weise wie bei den Lehrern das Zentrum der beruflichen Tätigkeit der Vortragsraum und nicht das häusliche Arbeitszimmer."

Der in der Folge gestellte Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz lautet:

"Der Betriebspädagoge muss sich etwa 3-5mal solange vorbereiten, wie er dann vor seinem Publikum steht. Es müssen Skripten erarbeitet werden, die dem Auditorium übergeben werden. Die eigentliche Arbeit (die Aneignung des Stoffes, der Probenvortrag, das Erarbeiten des Trainingskonzeptes und schließlich das Erstellen des Skriptenmaterials) findet im 'Arbeitszimmer' (Teil der Wohnung) statt. Dieses ist der Mittelpunkt seiner Tätigkeit. Heute werden derartige Schulungen oftmals nur mehr per Videopräsentation, ohne Vortragenden, mit anschließender Skriptenverteilung (Verteilung einer CD-Rom) durchgeführt, vor dem Hintergrund der klaren Erkenntnis, dass das Schwergewicht (der Mittelpunkt) einer derartigen Tätigkeit die Erarbeitung des Stoffes, der Medien und der schriftlichen Unterlagen im Arbeitszimmer ist."

Über die Berufung wurde erwogen:

Aus dem aktenkundigen Werkvertrag über Verkaufs- und Produkttraining, abgeschlossen zwischen der A.GesmbH als Auftraggeber und dem Bw. als Auftragnehmer geht auszugsweise wiedergegeben hervor:

- I. Der Auftragnehmer betreibt ein freies Gewerbe als Verkaufs- und Produkttrainer. Er erklärt auf dem Gebiet des Verkaufs- und Produkttrainings über Fachkenntnisse und langjährige Erfahrung zu verfügen und Inhaber eines entsprechenden Gewerbescheins zu sein.
- II. Der Auftragnehmer hat auf dem Gebiet des Verkaufs- und Produkttrainings ... Trainingstage pro Jahr (vorwiegend in osteuropäischen Ländern) abzuhalten. ...
- III. Der Auftragnehmer ist auf Grund seiner besonderen Fähigkeiten verpflichtet, die Trainingstage persönlich abzuhalten. Er ist dafür verantwortlich dass die Qualität der Trainingsleistung dem vereinbarten Honorar entspricht. Das von beiden Parteien vereinbarte gute Trainingsniveau muss an allen Trainingstagen beibehalten werden. ...
- VI. Das Honorar des Auftragnehmers beträgt ATS 20.000,-- pro Trainingstag zuzüglich der gesetzlichen Umsatzsteuer. Daneben stehen dem Auftragnehmer Reisekosten lt. Vereinbarung zu. ..."

§ 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.

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, EStG, Kommentar, Tz. 104/8 zu § 20).

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 (d.h. 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 vom Bw. geltend gemachte Arbeitszimmer ergeben sich folgende Feststellungen:

Die Tätigkeit des Bw. erstreckte sich auf die Abhaltung von Verkaufs- und Produkttrainings (Seminare), sie umfasste auch die fachliche Gestaltung (Erarbeiten des Trainingskonzeptes einschließlich das Erstellen des Skriptenmaterials) samt organisatorischen Vorbereitungsarbeiten, Aneignung des Stoffes und Probevorträge.

Der Bw. erzielte - wie im Übrigen auch im Vorjahr - **ausschließlich** Einkünfte aus selbständiger Arbeit, und zwar im Streitjahr in Höhe von rund S 600.000,00 (Erlöse in Höhe von rund S 900.000,00). Somit stand dem Bw. bei der Ausübung seiner einzig ausgeübten **Haupttätigkeit** – im Gegensatz zu einer im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit wie etwa bei Lehrern und Richtern – ein von einem Arbeitgeber zur Verfügung gestellter Arbeitsplatz nicht zur Verfügung. Im Zusammenhang mit dem Vorbringen des Bw. in der Berufung zu den Vorbereitungsarbeiten wurde auf die nicht gegebene Zur-Verfügung-Stellung von Räumlichkeiten seitens der jeweiligen Auftraggeber ausdrücklich hingewiesen.

Unter Bedachtnahme auf die Umstände, dass der Bw. laut dem vorgelegten Werkvertrag pro Seminartag einen **Tagessatz von S 20.000,00** abgegolten erhielt, und seinen Lebensunterhalt ausschließlich damit verdiente, kann der ins Treffen geführten Argumentation, wonach die im Arbeitszimmer ausgeübte Tätigkeit vom erforderlichen Zeitaufwand weit mehr Zeit in Anspruch nahm als die reine Seminarabhaltung und der Bw. darüber hinaus zusätzliche Aufgaben und Arbeiten (Erstellen des Skriptenmaterials samt organisatorischen Vorbereitungsarbeiten) zu erfüllen hatte, wodurch sich eine **betriebliche Verwendung** des Arbeitszimmers **im Rahmen einer üblichen Arbeitsdauer sowohl gemessen an Tagen als auch an täglicher 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 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 dem Grunde nach 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 den Bw., den durch die Aufgabengebiete des Bw. bedingten, im Arbeitszimmer erbrachten Arbeiten und nicht zuletzt der Höhe der ausschließlich aus dieser Einkunftsquelle stammenden Einnahmen und der Einkünfte des Bw. ist vom Erfordernis der Notwendigkeit des Arbeitszimmers für die Tätigkeit des Bw. auszugehen und kann der Argumentation der typisierenden Betrachtungsweise kein Erfolg beschieden sein.

Der ausschließlichen beruflichen Nutzung ist das Finanzamt nicht entgegengetreten und bietet der Akteninhalt für eine gegenteilige Annahme auch keine Anhaltspunkte.

Der Vollständigkeit halber wird zur Umsatzsteuer Folgendes ausgeführt:

Gemäß den gesetzlichen Bestimmungen des § 12 Abs. 1 und 2 UStG 1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmen in einer Rechnung an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen. Lieferungen und sonstige Leistungen gelten als für das Unternehmen ausgeführt, wenn sie für Zwecke des Unternehmens erfolgen. Nicht als für das Unternehmen ausgeführt gelten jedoch Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 sind.

Mit der Einführung des Strukturanpassungsgesetzes 1996 wurden in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 die Bestimmungen betreffend die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für (samt Einrichtung) verschärft (das Arbeitszimmer muss, soll es zu Betriebsausgaben oder Werbungskosten führen, den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bilden), wodurch es in weiterer Folge zu einer Beschränkung des Vorsteuerabzuges kam. Mit Erkenntnis vom 24.9.2002, Zl. 98/14/0198 hat jedoch der Verwaltungsgerichtshof diese Beschränkung des Vorsteuerabzuges als rechtswidrig erachtet und entschieden, dass bezüglich des Vorsteuerabzuges im Zusammenhang mit Aufwendungen von Arbeitszimmern die Rechtslage wie sie vor Inkrafttreten des Strukturverbesserungsgesetzes 1996 bestanden habe, anzuwenden sei. Dies bedeutet, dass für Zwecke des Vorsteuerabzuges bei Arbeitszimmern ausschließlich auf Kriterien wie "(beinahe) ausschließliche betriebliche oder berufliche Nutzung" bzw. "Notwendigkeit" Bezug zu nehmen ist.

Dass im gegenständlichen Fall vom Finanzamt eine private Mitbenutzung des Arbeitszimmers weder festgestellt noch behauptet wurde und in Bezug auf die Größe der Wohnung auch nicht gegeben erscheint, wurde bereits oben festgehalten.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter (in S und €)

Wien, am 28. Juli 2005