



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 28. September 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Kirchdorf Perg Steyr vom 29. August 2006 betreffend Umsatzsteuer 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der nunmehrige Bw. ist als Arzt an einem Krankenhaus nichtselbstständig (als Primar und Abteilungsleiter) und in einer Gemeinschaftsordination selbstständig tätig. Daneben ist er an seinem Fach wissenschaftlich Vortragender, weiters publiziert er in Fachzeitschriften.

Seine Einkünfte aus selbstständiger Arbeit betragen im berufungsgegenständlichen Jahr 112.084,29 €, lt. E-A-Rechnung betragen die Einnahmen aus wissenschaftlicher Leistung (20 %) 13.192,88 €, wissenschaftlicher Leistung (0,00 %) 1.045,38 €, Ordination (0,00 %) 3.240,00 € und Krankenhaus (0,00 %) 133.074,96 €.

(Wie sich aus der Niederschrift zur für den berufungsgegenständlichen Zeitraum durchgeführten Betriebsprüfung ergibt, war auf Grund einer fehlenden Gewinnermittlung für jede Einkunftsquelle eine Überprüfung, ob aus jeder Einkunftsquelle Gewinne oder Verluste erzielt werden, nicht möglich. Die Einkünfte aus wissenschaftlicher Leistung betreffen Vortragstätigkeit; aus schriftstellerischer Leistung wurden keine Einkünfte erklärt).

Der nunmehrige Bw. beantragte den Vorsteuerabzug für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer. – Die Abgabenbehörde erster Instanz anerkannte anlässlich der o.a. Betriebsprüfung "das Arbeitszimmer weder aus einkommenssteuerlicher noch aus umsatzsteuerlicher Sicht, da die möglicherweise angenehmere Arbeitsatmosphäre zu Hause für die Annahme der Notwendigkeit des Arbeitszimmers noch nicht ausreicht".

In einer rechtzeitig dagegen eingebrachten Berufung wurde zunächst auf die Übereinstimmung mit der Abgabenbehörde erster Instanz über die Anwendbarkeit der Rechtslage des EStG 1988 zum 1.1.1995 hingewiesen. Es sei bewusst auf eine einkommensteuerrechtliche Berufung verzichtet worden, da dort die Frage des Mittelpunkts der Tätigkeit bei Vortragstätigkeiten in der Rechtsprechung noch im Fluss sei.

Im Wesentlichen wurde ausgeführt, dass er "überzeugt" sei, "dass sich die Rechtsprechung zum Arbeitszimmer von Musikern auch auf wissenschaftlich Vortragende ausweiten werde, da hier eine kontinuierliche und ununterbrochene Tätigkeit genauso vorliege, wie das Üben und Proben des Musikers, um die wissenschaftlichen Fertigkeiten zu erhalten und zu steigern". Bei der herrschenden Informationsflut und Schnelligkeit der wissenschaftlichen Entwicklung führe auch eine nur teilweise Unterbrechung der wissenschaftlichen Tätigkeit dazu, dass ein Wissenschaftler quasi nicht mehr wahrgenommen und auch nicht zu Vorträgen und Kongressen eingeladen würde.

Es wurde auf die Möblierung und Ausstattung des besichtigten Arbeitszimmers hingewiesen und darauf, dass der Bw. Bücher und Fundstellen aufgeschlagen liegen lassen könne, da die Erarbeitung von Publikationen und Vorträgen oft über Wochen an den Abenden, Wochenenden und Feiertagen erfolge.

Der Bw. könne diese Tätigkeit nicht im Krankenhausbüro oder der angemieteten Gemeinschaftsordination ausüben.

Auch wenn der Bw. schon vor Bezug des Arbeitszimmers publizierte und vortrug, so gebe es "kein steuerliches Tatbestandsmerkmal, das verhindern solle, dass effektiver und effizienter sowie mit weniger Mühsal durch die Schaffung des Arbeitszimmers gearbeitet werden" könne. Der Schluss, dass das Arbeitszimmer nicht nötig sei, weil es nur eine angenehmere Arbeitsatmosphäre schaffe, verhindere auf Dauer wissenschaftliches Arbeiten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Wie aus den Entscheidungen des VwGH vom 24.9.2002, 98/14/0198 und 24.10.2005, 2001/13/0272 ersichtlich, ist die mit Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. 1996/201 vorgenommene Einschränkung der Möglichkeit, für Aufwendungen in Zusammenhang mit einem Arbeitszimmer im Wohnungsverband entrichtete Umsatzsteuerbeträge als Vorsteuern abzuziehen, durch Art. 17 Abs. 6, 6. MwSt-RL verdrängt, da diese Einschränkung entgegen

Art. 17 Abs. 6, 6. MwSt-RL ("der Rat legt auf Vorschlag der Kommission vor Ablauf eines Zeitraums von vier Jahren nach Inkrafttreten der Richtlinie einstimmig fest, bei welchen Ausgaben die Mehrwertsteuer nicht abziehbar ist Bis zum Inkrafttreten der vorstehend bezeichneten Bestimmungen können die Mitgliedstaaten Ausschlüsse beibehalten, die in den in ihren zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieser Richtlinie bestehenden innerstaatlichen Rechtsvorschriften vorgesehen sind") erst nach dem Beitritt Österreichs zur EU verfügt wurde. Es ist in der Folge von der Rechtslage des EStG 1988 zum 1.1.1995 auszugehen.

- Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 in der zum 1.1.1995 geltenden Fassung dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.
- Gemäß § 12 Abs. 2 Z. 2 lit. a UStG 1994 gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) iSd. § 20 Abs. 1 Z. 1 bis 5 EStG 1988 sind.

Es ist nun grundsätzlich festzustellen, ob anhand der zum 1.1.1995 im Bereich des Einkommensteuerrechts geltenden Rechtslage im berufungsgegenständlichen Fall Arbeitszimmeraufwendungen als absetzbar zu qualifizieren waren. Es ist dazu die zur zu diesem Zeitpunkt geltenden Rechtslage ergangene VwGH-Judikatur zu beachten, wonach Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer steuerlich nur dann berücksichtigt werden, wenn es tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich bzw. beruflich genutzt wird und die ausgeübte Tätigkeit ein ausschließlich beruflichen Zwecken dienendes Arbeitszimmer nötig macht (24.6.1999, 97/15/0070 u.a.). Wie der Bw. unbestritten ließ, erzielte er im berufungsgegenständlichen Jahr keine Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit, sondern erzielte er Einkünfte, die mit seiner "Arbeitszimmer-Tätigkeit" in Zusammenhang standen, nur aus seiner wissenschaftlichen Vortragstätigkeit. Es ist in diesem Zusammenhang wesentlich festzuhalten, dass aus dem Vorbringen des Bw. eindeutig ersichtlich ist, dass die Tätigkeit, die er im Arbeitszimmer ausführt, die eines Wissenschaftlers ist: Die Präsentation seiner Arbeitsergebnisse erfolgt in seinem Fall offenkundig vordringlich in Vorträgen; die Konzeption dieser Vorträge erfolgt offenkundig durch den Bw. selbst (was ja auch die authentische Wiedergabe seiner wissenschaftlichen Arbeiten garantiert). Diese wissenschaftlichen Arbeiten finden in der Folge (auch) ihre Veröffentlichung – neben der überwiegenden Vortragstätigkeit – in Publikationen. Es ist nun entscheidungswesentlich primär zu klären, ob die oben beschriebene wissenschaftliche Tätigkeit ein ausschließlich diesen oben geschilderten wissenschaftlichen Zwecken dienendes Arbeitszimmer nötig macht.

Wie in der Berufung ausgeführt, meint der Bw., dass die VwGH-Judikatur zu Arbeitszimmern von Musikern auch auf seinen Fall anwendbar sei, da auch er kontinuierlich und ununterbrochen arbeite, um seine wissenschaftlichen Fertigkeiten zu erhalten und zu steigern. Eine Unterbrechung seiner wissenschaftlichen Arbeit führe dazu, dass er als Wissenschaftler nicht mehr wahrgenommen werde und auch zu Vorträgen und Kongressen nicht mehr eingeladen würde.

Es ist nun dazu u.a. auf das Erkenntnis des VwGH vom 21.9.2005, 2001/13/0241 hinzuweisen, wonach etwa "Vorbereitungs- und Korrekturarbeiten eines Lehrers nicht mit dem Üben der Fertigkeiten eines Musikers vergleichbar sind. Die Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften eines Berufsmusikers kann nur durch die tägliche intensive und dauernde Arbeit am Instrument erhalten werden":

Genau in diesem Bereich gestaltet sich jedoch der Unterschied zur Tätigkeit des Bw. – Er benutzt sein Arbeitszimmer ja nicht dazu um Körper und Geist fit zu halten, zu memorieren, zu entspannen u.ä. um in der Folge dadurch erst fähig zu werden, seine wissenschaftliche Arbeit zu verrichten, sondern gestaltet sich seine im Arbeitszimmer ausgeübte Tätigkeit folgendermaßen: Die in seiner Tätigkeit als Primar und Abteilungsleiter im Krankenhaus bzw. als selbstständig tätiger Arzt in seiner Ordination gesammelten Erfahrungen verwertet er – zusammen mit ständig gewonnenem Wissen aus "Vorzeiten" (wie Studium, Lesen von Fachliteratur und ähnlichem) wie aus der Gegenwart (ebenso durch Lesen von wissenschaftlicher Literatur u.ä.) – in Vorträgen. D.h., dass seine wissenschaftliche Tätigkeit nicht zur Bedingung der Möglichkeit ärztlicher Tätigkeit wird, sondern umgekehrt sie aus dem "Substrat" seiner ärztlichen Tätigkeit hervorgeht – ebenso wie sie auch aus der Beschäftigung mit wissenschaftlicher Literatur u.ä. stammt. – Wesentlich ist jedoch, dass das tägliche Üben des Musikers gleichsam als Training zur Aufrechterhaltung und Steigerung der Fähigkeit der Beherrschung des Instruments zu sehen ist, ohne die in der Folge das Instrument nicht zu beruflichen Zwecken verwendet werden könnte, während im Fall des Bws. im Arbeitszimmer nicht die Fertigkeit zur Ausübung wissenschaftlicher Arbeiten geübt, erprobt und gar erst erworben wird, sondern dort – w.o.a. – ständig auf den Wissenschaftler einströmende Erfahrungen (sei es aus seiner Tätigkeit als Arzt oder aus seinem wissenschaftlichem Interesse) zu Vorträgen verarbeitet werden. – Wie diese "Verarbeitung" nun geschieht ist nach der Lebenserfahrung von Fall zu Fall verschieden: Es mag einige Wissenschaftler geben, die ihre gewonnenen Informationen EDV-mäßig verarbeiten, von dort bei Bedarf abrufen und weiter bearbeiten; andere wieder werden dies auf "konservative" Weise durch Lesen und Schreiben (wie der Bw.) bearbeiten, aber – entgegen der Arbeitsweise des Bws. – ihr Material nicht offen liegen lassen sondern nach jeder Tätigkeit schließen und wegräumen. – Was den zeitlichen Zugang betrifft werden auch hier große Unterschiede zu finden sein: Je nach

unterschiedlichen zeitlichen Verbindlichkeiten und auch persönlichen Vorlieben werden manche täglich wissenschaftlich arbeiten, andere wieder werden sich über einen geschlossenen Zeitraum (etwa über ein Wochenende) damit beschäftigen, um so ein Thema ohne Unterbrechung zu Ende zu führen, andere werden fallweise nach zeitlichem Vermögen und persönlicher Verfügbarkeit wissenschaftlich arbeiten. – Es zeigt sich jedoch auf jeden Fall an den aus der Lebenserfahrung gezogenen Mustern, dass – auch wenn man grundsätzlich dem Bw. darin zustimmt, dass schon eine teilweise Unterbrechung der wissenschaftlichen Tätigkeit dazu führen mag, dass man als Wissenschaftler quasi nicht mehr wahrgenommen wird – ein ausschließlich (oder nahezu ausschließlich) den wissenschaftlichen Zwecken dienendes Arbeitszimmer nicht nötig ist: Es mag natürlich der Arbeitsweise des Bws. durchaus entgegen kommen, ein solches Arbeitszimmer zu benutzen, doch ist in diesem Bereich eine typisierende Betrachtungsweise geboten, weshalb – wie die o.a. Fallbeispiele zeigen – ein ausschließlich wissenschaftlichen Zwecken dienendes Arbeitszimmer in diesem Bereich nicht nötig ist, zumal – wie sich ja auch im Fall des Bws. vor Errichtung seines Arbeitszimmers zeigte – dies auch in einem anderen Raum der Wohnung (wenn auch – auf seine Arbeitsweise bezogen – nicht so ideal wie im Arbeitszimmer) möglich ist, bzw. – egal ob auf "konservative" Arbeitsweise oder mittels PC gearbeitet wird – die (teilweise) Unterbrechung einer wissenschaftlichen Tätigkeit durch Fehlen eines ausschließlich wissenschaftlichen Zwecken dienenden Arbeitszimmers nicht gegeben ist: Es mag durchaus bei der Arbeitsweise des Bws. eine erhöhte Flexibilität erforderlich sein, doch ist offenkundig, dass die wissenschaftliche Tätigkeit des Bws. auch bei Fehlen eines ausschließlich wissenschaftlichen Zwecken dienenden Arbeitszimmers möglich ist.

Es war in der Folge nicht weiter zu prüfen, ob das berufungsgegenständliche Arbeitszimmer auch (nahezu) ausschließlich zu wissenschaftlichen Zwecken genutzt wird und in der Folge spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 7. Jänner 2008