

GZ. RV/3384-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Mödling betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie 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

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielte im Streitjahr als Persönlichkeits- und Kommunikations-trainerin Einkünfte aus selbständiger Arbeit und daraus einen Gewinn in Höhe von 50.239,37 S. Die steuerpflichtigen Umsätze betrugen laut Umsatzsteuererklärung 151.298,50 S, die geltend gemachten Vorsteuern 10.279,69 S. In einer am 30. August 2000 aufgenommenen Niederschrift anlässlich der Neuaufnahme bezeichnete die Bw. ihre Unternehmertätigkeit als Training von Führungskräften.

Daneben erzielte die Bw. in der Zeit vom 1. bis 31. Mai 2000 bei der Firma M.A.f.M. GmbH und vom 1. Oktober bis 18. Dezember 2000 bei der Firma H.GmbH Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 3.000,00 S bzw. 32.950,00 S. In der Zeit von 1. Jänner bis 19. April 2000 bezog sie Arbeitslosengeld und vom 20. April bis 30. April 2000 Notstandshilfe.

In der Einnahmen/Ausgabenrechnung machte sie u.a. anteilige Kosten für ein Arbeitszimmer in Höhe von 25.098,70 S netto und die darauf entfallenden Vorsteuern in Höhe von 2.985,29 S als Betriebsausgaben geltend. Die Vorsteuern wurden auch in der Umsatzsteuererklärung als Abzugsposten angeführt.

Das Finanzamt hat u.a. die auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden Aufwendungen im Einkommensteuerbescheid mit der Begründung nicht anerkannt, dass nach dem typischen Berufsbild ihrer Tätigkeit als Vortragende (Trainerin) der Mittelpunkt (Schwerpunkt) ihrer Tätigkeit nicht im Arbeitszimmer liegt. Analog zu den nicht anerkannten Betriebsausgaben wurden im Umsatzsteuerbescheid die dafür geltend gemachten Vorsteuern nicht anerkannt.

Gegen den Einkommensteuer- und Umsatzsteuerbescheid wurde mit Schreiben vom 12. Oktober 2001 Berufung erhoben. Begründend wurde ausgeführt:

Sie betreibe eine auf der Wirtschaftspsychologie beruhende Managementschulung für Gruppen oder Einzelpersonen. Sie biete ihren Kunden Training und Persönlichkeitsentwicklung an. Die Beratung und Gespräche fänden im strittigen Arbeitszimmer statt. Die Unterlagen für Gruppentrainings, die in einem Seminarhotel veranstaltet werden, werden ebenfalls in ihrem Arbeitszimmer erstellt. Somit liege der Mittelpunkt ihrer gesamten Tätigkeit in ihrem Arbeitszimmer. Sie verweist dazu auch auf die Niederschrift vom 30. August 2000 über die Nachschau durch einen Erhebungsbeamten, wobei schon damals über ein "steuerrelevantes" Arbeitszimmer gesprochen wurde.

Daraufhin erließ das Finanzamt mit Schreiben vom 6. Februar 2002 folgenden Vorhalt:

Es wurde um eine Stellungnahme gebeten, ob auch Honorareingänge für Schulungen im häuslichen Arbeitszimmer existieren und ob im Arbeitszimmer Einzelberatungen durchgeführt wurden (da laut Aufstellung der Geschäftsanbahnungsspesen vorbereitende Gespräche außerhalb des Arbeitszimmers geführt wurden).

Dazu führte die Bw. im Schreiben vom 9. März 2002 aus, dass sie ihre Tätigkeit Mitte 2000 begonnen habe, was gerade im Schulungs- und Trainingsbereich im ersten Jahr zahlreicher Geschäftsanbahnungsgespräche bedurfte hat, die nicht zwingend zu einem Auftrag geführt haben. Der Großteil der Geschäftsanbahnungsgespräche habe in ihrem Arbeitszimmer, einige auf Kundenwunsch in Gaststätten stattgefunden. Im ersten Jahr ihrer Tätigkeit sei es zu Gruppen-, aber noch zu keinen Einzeltrainings gekommen.

Weiters verweist sie darauf, dass die Herstellung und Vorbereitung aller Seminarunterlagen sowie Seminarnachbereitungen im Arbeitszimmer erfolgten. Zur Veranschaulichung teile sie mit, dass ein dreitägiges Seminar einer Vorbereitungszeit von etwa drei Wochen und einiger Tage der Nachbereitung im häuslichen Arbeitszimmer bedürfe. Der Mittelpunkt ihrer beruflichen Tätigkeit liege somit in ihrem Arbeitszimmer.

Im Rechtsmittelverfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz richtete das Finanzamt an die Bw. einen weiteren Vorhalt, in dem der Wohnungsplan, eine konkrete zahlenmäßige Angabe über die zeitliche Nutzung des Arbeitsraumes und der stundenmäßigen Angabe der Vorbereitungszeit, eine genaue Beschreibung der Vorbereitungs- und Nachbereitungshandlungen und eine Auflistung der Seminare bekannt zu geben sind.

Daraufhin wurde von der Bw. ein Wohnungsplan vorgelegt. Sie teilte weiters mit, dass das streitgegenständliche Arbeitszimmer seit der Geburt ihrer Tochter im Februar 2001 nicht mehr bestehne und sie auch ab diesem Zeitpunkt diesen Raum nicht mehr als häusliches Arbeitszimmer geltend mache.

Darüberhinaus sei es Tatsache, dass sie Seminare abgehalten habe und dafür Einkünfte versteuere. Die Seminarabhaltung bedürfe einer entsprechenden Zeit- und Organisationsplanung, Literaturrecherche, Zusammenstellung der Unterlagen, Planung des Seminartages usw. Die Vorbereitung einer Vortragsstunde benötige ein Vielfaches an Vorbereitungszeit und der Schwerpunkt ihrer Tätigkeit daher im Arbeitszimmer gelegen sei.

Sie sei nicht verpflichtet, Stundenaufzeichnungen ihres Arbeitstages und seines Inhaltes zu führen. Eine Angabe auf Stunden genau, nach Seminaren getrennt, sei nach nunmehr zwei Jahren unmöglich und könne nur mehr im Schätzweg erfolgen. Sie führe folgendes Seminar beispielhaft an:

Seminar "T.t.T." vom 7. Juni bis 9. Juni 2000 in A.

Tätigkeit	Geschätzter Stundenaufwand
Vorbereitung Seminar	
Anbahnungsgespräche mit Veranstalter	8h
Detailplanung mit Veranstalter	4h
Literatursuche	5h
Suche im Internet	3h
Beschaffung Literatur	5h
Studium und Auswertung der Literatur	136h
Erstellung von Exzerten	10h
Zusammenstellung der Seminarunterlagen	5h
Erstellung von Präsentationshilfsmittel	3h
Organisation der Vervielfältigung	0,5h
Logistische Organisation der Unterlagen (Transportorganisation)	1,5h
Hotelreservierung	0,5h
Buchung Verkehrsmittel, Wartung, Betankung KFZ	0,25h
Abhaltung des Seminars	16h
Nachbereitung	
Nachbereitung, Beantwortung Wünsche Seminarteilnehmer	3h
Aufarbeitung Feedback-Bögen, Ablaufanalyse mit Seminarinhaltsüberarbeitung	15h
Abrechnung des Seminars	1h

Überwachung Zahlungseingang	0,25h
Buchführung	1h
Korrespondenz mit dem Finanzamt	3h
Gesamter zeitlicher Aufwand	221h
Davon reine Seminarstunden	16h

Dieser Sachverhalt sei exemplarisch und typisch für jeden Seminarablauf.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden aliquoten Ausgaben in Höhe von 25.098,70 S bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit steuerrechtlich als Betriebsausgaben oder als private Ausgaben zu werten sind und folglich die darauf entfallenden Umsatzsteuerbeträge in Höhe von 2.985,29 S bei der Ermittlung der Umsatzsteuer als Vorsteuerbeträge abgezogen werden können.

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

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 bestimmt: Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung dürfen 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 und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen oder sonstige Leistungen nicht als für das Unternehmen ausgeführt, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 sind.

Zusätzlich sind nach den von der Rechtsprechung (wie VwGH vom 3.7.2003, 99/15/0177) entwickelten Kriterien die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer weiters nur dann anzuerkennen, wenn ein Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen not-

wendig ist, der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird und auch entsprechend eingerichtet ist.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 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 beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet. Ob dieses Erfordernis erfüllt ist, hängt nicht von der gesamten zu Einkünften führende 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 (Hofstätter-Reichel, Kommentar Einkommensteuer, III B, Tz. 6.1 zu § 20).

Nach der Rechtsprechung des VwGH (20.1.1999, 98/13/0132) ist der Mittelpunkt einer Tätigkeit nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen; im Zweifel wird aber darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (VwGH 28.11.2000, 99/14/0008).

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 27.5.1999, ZI. 97/15/0142, 3.7.2003, 99/15/0177) können Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer steuerlich nur dann berücksichtigt werden, wenn das Arbeitszimmer tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich bzw. beruflich genutzt wird und die ausgeübte Tätigkeit (Art und Umfang) ein ausschließlich beruflichen Zwecken dienendes Arbeitszimmer 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 notwendig ist (Neuber, Die aktuelle Rechtslage zum Arbeitszimmer, ÖStZ 2001, S 274ff).

Betreffend das von der Bw. geltend gemachte Arbeitszimmer ergeben sich folgende Feststellungen:

Die Bw. erzielte ab Juni 2000 Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von über 50.000,00 S (Erlöse von über 150.000,00 S) und daneben im Mai und von Oktober bis Dezember nichtselbständige Einkünfte in Höhe von insgesamt über 35.000,00 S. Die Benutzung des Arbeitszimmers erfolgte ausschließlich für die selbständige Tätigkeit.

Die Tätigkeit der Bw. als Persönlichkeits- und Kommunikationstrainerin für Führungskräfte erstreckte sich auf die Abhaltung von Seminaren, von der organisatorischen Vor- und Nachbereitungsarbeit bis zur fachlichen Gestaltung (Literatursuche, Suche im Internet, Studium und Auswertung der Literatur, Erstellung von Exzerten und von Präsentationsfolien). Daneben fanden im Arbeitszimmer auch Geschäftsanbahnungsgespräche mit potentiellen Auftraggebern statt.

Die Bw. erzielte neben Einkünften aus selbständiger Arbeit (über 50.000,00 S, Erlöse über 150.000,00 S) auch in untergeordnetem Ausmaß solche aus nichtselbständiger Arbeit (über 35.000,00 S). Betrachtet man den Einnahmenschlüssel, stellt man fest, dass die Einnahmen aus selbständiger Arbeit (für die ein Arbeitszimmer beansprucht wird) vier- bis fünfmal so hoch sind als jene aus nichtselbständiger Arbeit (für die kein Arbeitszimmer beantragt wurde).

Die Prüfung des Mittelpunktes einer Tätigkeit hat daher im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu erfolgen.

Weiters ist festzuhalten, dass die im Arbeitszimmer ausgeübte Tätigkeit (Seminarvor- und –nachbereitung) vom erforderlichen Zeitaufwand mehr Zeit in Anspruch nahm als die reine Seminarabhaltung, denn 16 Stunden (3 Tage) betrug beispielsweise die Seminarabhaltung, die Vor- und Nachbereitung jedoch das Zehnfache (3 bis 4 Wochen), wobei etwa Zeiten für Anbahnungsgespräche, Hotelreservierung oder Korrespondenz mit dem Finanzamt nicht dazugerechnet wurden.

Da diese Tätigkeit notwendigerweise zeitmäßig zu mehr als 50 % im Arbeitszimmer ausgeübt wird, ist das Arbeitszimmer der Mittelpunkt dieser Tätigkeit.

Bestätigt wird dies auch dadurch, dass laut Einnahmen/Ausgabenrechnung pro Vortragstag ein Honorar zwischen 10.000,00 S und 18.000,00 S abgegolten wird. Daraus ist erkennbar, dass es sich bei der Abhaltung derartiger Seminare um eine hoch qualifizierte Tätigkeit handelt, die nur durch damit verbundene Vor- und Nachbereitungshandlungen geleistet werden kann.

Bei der dargestellten Art und dem Umfang der Nutzung des Arbeitszimmers durch die Bw., den durch die im Arbeitszimmer erbrachten Arbeiten- sowohl in zeitlicher als auch in inhaltlicher Hinsicht – und nicht zuletzt wegen der Höhe der aus dieser Einkunftsquelle stammenden Einnahmen ist vom Erfordernis der Notwendigkeit des Arbeitszimmers für die Tätigkeit der Bw. auszugehen.

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

Es war daher der für das Arbeitszimmer geltend gemachte Aufwand dem Grunde nach anzuerkennen.

Da das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der selbständigen Arbeit der Bw. bildet und daher die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 erfüllt sind, und es sich daher um keine nichtabzugsfähigen Ausgaben handelt, waren auch die geltend gemachten Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit den Arbeitszimmerskosten anzuerkennen.

Einkommensteuer 2000:

Einkünfte laut Bescheid bisher	S 78.169,00
abzüglich anerkannte Arbeitszimmer	-S 25.098,70
Einkünfte laut Berufungsentscheidung	S 53.070,30

Umsatzsteuer 2000:

Umsätze laut Erklärung	S 151.298,50
zu versteuern mit 20 %	S 30.259,70
abziehbare Vorsteuer	S 9.724,67
Zahllast	S 20.535,03

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, 18. September 2003