



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch H.L., Steuerberater, G.Mstraße, vom 15. Mai 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 16. Oktober 2003 und 19. März 2004 betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 und Umsatzsteuer für das Jahr 2001, sowie Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002 und Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2002 (Sachbescheide) entschieden:

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 und Umsatzsteuer für das Jahr 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002 und Umsatzsteuer für das Jahr 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 und Umsatzsteuer für das Jahr 2001 bleiben unverändert.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 wird abgeändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002 wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben (Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 2002) sind den als Beilagen angeschlossenen 2 Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages an Einkommensteuer für das Jahr 2002 ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### **Entscheidungsgründe**

Das Finanzamt hat unter Bedachtnahme auf die Feststellungen der Betriebsprüfung [vgl. Betriebsprüfungsbericht (im Folgenden: Bp-Bericht) vom 17. Oktober 2003 und Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 3. Oktober 2003] bezüglich der Jahre 1999 bis 2001 im Wege der Wiederaufnahme der Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO und bezüglich des Streitjahres 2002 im Wege der Erstveranlagung einerseits die für die im Einfamilienhaus in D. als Arbeitszimmer bzw. (Zweit-)Kanzlei bezeichnete Räumlichkeit geltend gemachten Aufwendungen – Betriebskosten, AfA Hausanteil, AfA Sitzgruppe und AfA Wohnzimmerverbau – nicht als Betriebsausgaben anerkannt, da sich, mit Ausnahme des Einbaues einer Glastüre in den Torbogen, durch den diese Räume vom übrigen Wohnraum getrennt werden, gegenüber dem bereits vom Verwaltungsgerichtshof abschlägig beurteilten Sachverhalt nichts geändert habe [vgl. Bp-Bericht Tz 14 und Punkt 1) der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 3. Oktober 2003] und andererseits die im Jahr 2001 erfolgte Anschaffung eines Rennrades als Erwerb eines Sportgerätes in den Bereich der privaten Lebensführung verwiesen und die als Betriebsausgabe geltend gemachte AfA und Vorsteuer gekürzt [vgl. Bp-Bericht Tz 15 und 12 und Punkt 2) der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 3. Oktober 2003].

Dagegen hat der Berufungswerber (Bw.), ein Rechtsanwalt, im Wesentlichen mit folgender Begründung das Rechtsmittel der Berufung erhoben:

Da der Abgabenbehörde seit 1991, spätestens aber seit der Betriebsprüfung 1998 bekannt sei, dass er Kanzleiräume und eine Einrichtung in D. besitze und dafür jährlich Betriebsausgaben bzw. AfA reklamiere, was er schon 1998 unverhohlen erklärt habe, könne im Jahre 2003 von neuen Tatsachen überhaupt keine Rede sein und erweise sich daher die Wiederaufnahme der schon abgeschlossenen Jahre 1999 bis 2001 als unberechtigt.

In materiellrechtlicher Hinsicht sei Folgendes auszuführen:

1) Einrichtung und Betriebskosten der Kanzlei D.

Die Vorsteuerkürzung in Höhe von € 115,13 im Streitjahr 2002 erweise sich, wie das ihn selbst betreffende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Juli 2003, 99/15/0177, für das Jahr 1996 ohnedies eindeutig aufzeige als gemeinschaftsrechtswidrig.

Es sei unzulässig das vorhin zitierte, nur das Jahr 1996 betreffende Erkenntnis als Begründung für die Betriebsausgabenkürzung in den Jahren 1999 bis 2002 heranzuziehen. Der Gerichtshof habe nämlich aus Gründen des Neuerungsverbot es nicht auf alle seine Argumente eingehen

können, bei deren Berücksichtigung die Sach- und Rechtslage aber zu seinen Gunsten zu entscheiden gewesen wäre.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 18. November 2003 sei seiner Berufung vom 17. Juli 1998 gegen den Umsatzsteuerbescheid 1996 im Sinne des zitierten, bezüglich der Umsatzsteuer aufhebenden Erkenntnisses Folge gegeben und der Vorsteuerabzug für die Einrichtung der Kanzleiräume in D. akzeptiert worden. Es sei völlig undenkbar, dass ein und dieselbe Einrichtung bzw. Betriebskosten, die umsatzsteuerrechtlich als sogar betrieblich notwendig außer Streit stünden, einkommensteuerrechtlich jegliche Berücksichtigung als Betriebsausgabe versagt bleibe und zur Gänze als private Aufwendung einzustufen seien.

Tatsächlich sei die Einrichtung, egal an welchem Ort sie stehe, sogar betrieblich höchstnotwendig, wovon sich der Betriebsprüfer im Jahre 2003 in den Räumlichkeiten H. 16, in G., selbst habe augenscheinlich überzeugen können. Dort befinde sich trotz steigenden Platzbedarfes zur Unterbringung ständig dazukommender neuer Akten, Bücher, Dokumentationen und Buchhaltungsunterlagen nach wie vor lediglich jene Einrichtung, die er schon in den Jahren 1991 bis 1995 angeschafft habe.

Unter Bedachtnahme auf die einen Rechtsanwalt verpflichtende Aufbewahrungsdauer der Akten von mindestens 10 Jahren nach Abschluss der Causa sich ergebende Fülle von Aktenmaterial und auch Fachliteratur seien die Anfang der 90er Jahre angeschafften Schränke schließlich voll geworden, was ihn veranlasst habe im Jahr 1996 in D. die gegenständliche Einrichtung anzuschaffen und dort sukzessive erhebliche Teile des stetig anwachsenden Aufbewahrungsvolumens aufzustellen bzw. abzulegen. Seither würden andauernd Akten, Bücher, Zeitschriften und Dokumente zwischen G. und D. hin- und hergeführt, je nachdem wo sie gerade benötigt, bearbeitet oder studiert würden oder Platz fänden.

Hätte er in D. keine Einrichtung stehen, hätte er schon längst dieselbe (oder eine ähnliche) Einrichtung in G. anschaffen müssen. Die Einrichtung in D. substituieren lediglich die nicht ergänzte Einrichtung in G.. Oder umgekehrt gesehen: Hätte er die Einrichtung, die er 1996 in D. habe errichten lassen, in G. aufgestellt, dann hätte er in G. zumindest einen etwa gleich großen, weiteren Raum benötigt, in dem er diese Einrichtung unterbringe. Die Raumkosten in D. substituierten also lediglich die Raumkosten, die ansonsten genauso in G. angefallen wären.

Wie schon in dem das Jahr 1996 betreffenden Verfahren aufgezeigt, habe er 1996 eine gänzliche Rückverlegung seines Kanzleisitzes von G. – damals noch P. 1 – nach D. erwogen und deswegen die gegenständliche Einrichtung errichten lassen. Die Kanzleiadresse H. 16 sei erst im Herbst 1997 bezogen worden und sei ihm 1996 nicht einmal bekannt gewesen. Zur Zeit der Anschaffung seiner Einrichtung habe es die Novelle zur Bestimmung des

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 noch gar nicht gegeben. Erst im Zuge der Betriebsprüfung 1998 sei er darauf hingewiesen worden. Zu diesem Zeitpunkt sei aber die eingebaute Einrichtung, die ohne Zerstörung der Substanz nicht nach G. transferierbar sei, bereits in D. gestanden. Zur Bewältigung des stetig anwachsenden Aufbewahrungsvolumens habe er daher, wie jeder vernünftig und betriebswirtschaftlich denkende Unternehmer die schon vorhandenen Räume und Einrichtungskapazitäten in D. genutzt und dafür in G. keine ergänzende Einrichtung angeschafft.

Im Übrigen sei unrichtig, dass die Räume in D. nicht Mittelpunkt seiner selbständigen Tätigkeit seien. Unrichtig sei weiters die Darstellung, dass er vorgebracht hätte, dass der Torbogen, von dem die Betriebsräume erreichbar seien, durch eine Glastüre vom übrigen Wohnraum getrennt sei und sonst alles dem bisherigen Sachverhalt entspreche. Es gebe nämlich überhaupt keinen Torbogen, von dem die Betriebsräume erreichbar sind, sondern eine ganz normale Tür, durch die man in diese Räume gelange. Richtig sei nur, dass sich das Mobiliar dieser Betriebsräume seit 1996 nicht verändert habe. Selbstverständlich hätten sich aber andere Umstände geändert und habe insbesondere der Umfang der Bibliothek und Akten, die in D. aufbewahrt würden, in der Zwischenzeit erheblich zugenommen, was er bei der Betriebsprüfung im Jahr 2003 auch aufgezeigt habe; dies sei aber im oberflächlichen Bericht verschwiegen oder falsch dargestellt worden.

## 2) Fahrrad als Werbemittel / Fahrzeug / Hilfsmittel / Gesundheitsförderung

Die von der Betriebsprüfung gewählte Bezeichnung "Rennrad" sei völlig unzutreffend, da das gegenständliche Rad für den (Rad-)Rennsport völlig ungeeignet sei und er im Übrigen auf Grund der mangelnden Fitness seines Gesundheitszustandes (beschädigte Kniegelenke) gar keine Ambitionen habe an einem Rennen teilzunehmen. Vielmehr habe er das Fahrrad ausschließlich als Werbemittel, Fahrzeug und Hilfsmittel für die betriebliche Nutzung angeschafft und es nur für diese Zwecke benutzt.

Als Rechtsanwalt für Sportrecht und damit zusammenhängendes Verkehrsrecht strebe er ein neues Klientel an und dabei diene das Fahrrad als Werbemittel bzw. Werbeträger für Hinweise auf seine anwaltlichen Leistungen auf diesem Fachgebiet.

Außerdem habe er das Fahrrad als Fahrzeug für Fahrten - soweit es betrieblich und witterungsbedingt möglich gewesen sei - zwischen den Betriebsstätten G. und D. und innerhalb von G. angeschafft. Um seine Kniegelenke zu schonen und mit wenig Kraftaufwand möglichst schnell an das jeweilige Fahrziel zu gelangen habe er bei der Anschaffung Wert auf ein leichtgewichtiges Fahrrad (ca. 7-8 kg) gelegt.

Eine wirksame Vertretung in Sport- und Verkehrsrechtsfragen, die vor allem im Schadenersatzbereich sachverständig dominiert seien, lasse sich nicht (nur) mit theoretischen,

juristischen Argumenten vom Schreibtisch aus erledigen, sondern bedürfe praktischer Erfahrungen mit der Materie. Auch zu deren Aneignung und Erweiterung habe die Anschaffung des Fahrrades gedient und habe sich sein Erfahrungshorizont durch die Nutzung seither wesentlich erhöht.

Zur Verwirklichung all dieser Ziele habe er im Jahr 2001 das gegenständliche Fahrrad in der unteren Preisklasse seiner Gewichtskategorie angeschafft und ausschließlich betrieblich verwendet. Tatsächlich komme er mit seinem sehr leichtgewichtigen Fahrrad zwei- bis dreimal so schnell als andere Radfahrer voran und sei dennoch nach 15 km Fahrt – Distanz von D. in die Kanzlei nach G. – nicht erschöpft. Anschaffungen für Werbezwecke, Fahrzeuge oder Hilfsmittel zur betrieblichen Nutzung seien zweifellos Betriebsausgaben und berechtigten daher zum Vorsteuerabzug. In diesem Zusammenhang sei auch zu berücksichtigen, dass er zuletzt im Jahr 1991 ein Kraftfahrzeug angeschafft habe, das im Jahr 1996 schon abgeschrieben gewesen, aber dennoch bis zum Jahr 2002 benutzt worden sei. Die Anschaffung des Fahrrades sei somit auch als Surrogat für eine im Zeitraum 1996 bis 2002 möglich gewesene Kraftfahrzeuganschaffung zu sehen, die im Streitjahr 2001 eine weit höhere Abschreibung gerechtfertigt hätte.

Überdies mache er bei seinen Radfahrten andere Verkehrsteilnehmer auf die von ihnen begangenen Verstöße gegen die Straßenverkehrsordnung aufmerksam und außerdem wolle er zur Verminderung der Umweltbelastung beitragen.

Des Weiteren sei Radfahren eine probate und anerkannte Bewegungsform im Dienste der Volksgesundheit bzw. Krankheitsprophylaxe. Ein Rechtsanwalt müsse, genauso wie ein Finanzbeamter Fitness betreiben, um Betriebsausgaben und Steuerausfälle durch Krankenstände oder damit verbundene Unkosten (für Substitutionen) zu vermeiden.

Allerdings wäre es blauäugig und gleichheitswidrig, die erforderlichen Kosten des – von der Idee her äußerst begrüßenswerten – Gesundheitsprojektes der Finanzverwaltung Graz einerseits als gute Investition zu propagieren, andererseits ihm als Einzelunternehmer jedoch die steuerliche Berücksichtigung des Kostenaufwandes für eine gleichartig zielorientierte Investition (Fahrrad) abzusprechen.

Und selbst wenn sein Radfahren – verfehlt – "nur" als sportliche Betätigung gesehen werden sollte, so sei damit eine anerkannte gesundheitsfördernde bzw. krankheitsvermeidende Bewegungsform verbunden, die sogar von der öffentlichen Hand zur Senkung der Zivilisationskrankheiten und damit zur Entlastung des öffentlich mitfinanzierten Gesundheitsaufwandes als äußerst wertvoll propagiert werde. Er unterstütze durchaus diesen öffentlichen Aufruf, erwarte aber, dass umgekehrt auch alle mit der Bewegung verbundenen Aufwendungen (hier Anschaffung eines Fahrrades) abgabenmindernd berücksichtigt werden.

Die steuerliche Nichtanerkennung von solchen Sportausgaben wäre kontraproduktiv und gleichheitswidrig, wenn nur Krankenversicherungsprämien oder andere, etwa die Bewegung sogar hemmende Bildungsausgaben, steuerlich absetzbar sind und damit eine ungesunde Lebensweise gefördert werde.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 und Umsatzsteuer für das Jahr 2001**

Zufolge § 303 Abs. 4 BAO ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Maßgebend ist, ob der Abgabenbehörde in dem wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt gewesen ist, dass sie schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufzunehmenden Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können. Die Wiederaufnahme auf Grund neu hervorgekommener Tatsachen oder Beweismittel bietet die Möglichkeit, bisher unbekannten, aber entscheidungswesentlichen Sachverhaltselementen Rechnung zu tragen (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1999, Tz 10 zu § 303).

Wiederaufnahmsgründe sind nur im Zeitpunkt der Bescheiderlassung existente Tatsachen, die später hervorkommen (nova reperta). Das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln ist nach hA aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen, wobei ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen die amtswegige Wiederaufnahme nicht ausschließt (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, Wien 1999, Tz 13ff zu § 303).

Im Lichte dieser Rechtslage konnte der Berufung gegen die Wiederaufnahme der Verfahren aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

In den als Beilage zu den jeweiligen Einkommensteuererklärungen der Jahre 1999 und 2000 angeschlossenen Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen hat der Bw. die Betriebsausgaben aus dem Titel "Raumkosten" in Miete und Betriebskosten, Strom, Reinigung und Reparaturen ziffernmäßig aufgegliedert, während er diese im Jahr 2001 lediglich in einer Summe als Miete und Betriebskosten offen gelegt hat. Ein näherer Hinweis, dass in diesen "Raumkosten" auch Betriebskosten, die das strittige Arbeitszimmer im Einfamilienhaus in D. betreffen, enthalten

sind, lässt sich den aktenkundigen Erklärungsbeilagen nicht entnehmen. Dasselbe gilt auch für die AfA des strittigen Arbeitszimmers und dessen Einrichtung. Denn auch diesfalls wird in den Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen die Betriebsausgabenposition "Abschreibungen" nur dahingehend offen gelegt, dass ziffernmäßig zwischen "Ordentliche Abschreibung auf das Anlagevermögen" und "Geringwertige Wirtschaftsgüter" sowie "Buchwertabgang" differenziert wird. Somit ist dem Finanzamt in den wiederaufzunehmenden Einkommensteuerverfahren der Sachverhalt im Zeitpunkt der Bescheiderlassung keineswegs so vollständig bekannt gewesen, dass es schon in diesen Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zu der nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidungen gelangen hätte können. Vielmehr ist dem Finanzamt die Tatsache, dass der Bw. auch Aufwendungen, die das strittige Arbeitszimmer betreffen, als Betriebsausgaben geltend gemacht hat, erst im Zuge des im Jahr 2003 durchgeführten Betriebsprüfungsverfahrens bekannt geworden.

Des Weiteren erweist sich bezüglich der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer des Jahres 2001 die von der Betriebsprüfung festgestellte Anschaffung des strittigen Rennrades als weiterer tauglicher Wiederaufnahmsgrund, da auch diese Tatsache in den Beilagen zur Einkommensteuererklärung 2001 nicht offen gelegt worden ist.

Die Argumentation des Bw., wonach der Abgabenbehörde seit 1991, spätestens aber seit der Betriebsprüfung 1998 bekannt sei, dass er Kanzleiräume und eine Einrichtung in D. besitze und dafür jährlich Betriebsausgaben bzw. AfA reklamiere, was er schon 1998 unverhohlen erklärt habe, wodurch sich die Wiederaufnahme als unberechtigt erweise, ist insofern rechtlich verfehlt, als das Hervorkommen von Tatsachen und Beweismitteln aus der Sicht des jeweiligen Verfahrens zu beurteilen ist, wobei ein allfälliges Verschulden der Behörde an der Nichtausforschung von Sachverhaltselementen die amtswegige Wiederaufnahme nicht ausschließt. Die Tatsache, dass bereits Vorprüfungen die Arbeitszimmerproblematik festgestellt haben, erweist sich demnach für die gegenständlichen Streitjahre keinesfalls als beachtlicher Hinderungsgrund für die Wiederaufnahme der Verfahren, da die Beurteilung des Vorliegens tauglicher Wiederaufnahmsgründe ausschließlich aus der Sicht der Einkommensteuerverfahren der Jahre 1999 bis 2001 zu beurteilen ist. Die Abgabenbehörde ist nämlich durch Abgabenbescheide für vorangegangene Zeiträume nicht ihrer Verpflichtung enthoben, hinsichtlich des folgenden Jahres die vom Steuerpflichtigen geltend gemachten Aufwendungen (im Zusammenhang mit der Verwendung von Wohnraum als Büroraum) auf ihre Eigenschaft als Betriebsausgaben zu prüfen (vgl. VwGH 23.4.1985, 84/14/0119). Gerade die behauptete Nutzung eines im Wohnungsverband gelegenen Raumes als Arbeitszimmer ist im Hinblick auf die jederzeitige Möglichkeit einer Nutzungsänderung einer jährlichen Prüfung zu unterziehen.

Da sich demnach die als Wiederaufnahmsgründe herangezogenen Prüfungsfeststellungen (vgl. Bp-Bericht Tz 20) als für eine rechtmäßige Wiederaufnahme der Verfahren tauglich – bei Kenntnis dieser Umstände hätte das Finanzamt bei richtiger rechtlicher Subsumtion bereits im Zuge der Erlassung der Erstbescheide zu den nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidungen gelangen können – erweisen und im Übrigen Umstände, die die Ermessensübung als rechtswidrig erscheinen lassen weder vom Bw. behauptet werden noch aus der Aktenlage erkennbar sind, konnte der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

Bezüglich der Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2001 ist Folgendes festzustellen:

Da die Geltendmachung der aus der Anschaffung des Rennrades resultierenden Vorsteuer aus der Umsatzsteuererklärung des Jahres 2001 – eine diesbezügliche Beilage wurde vom Bw. nicht eingereicht – nicht ersichtlich ist, ist von einem tauglichen Wiederaufnahmsgrund auszugehen. Im Übrigen wird, vor allem auch bezüglich der Ermessensübung, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die obigen Ausführungen verwiesen. Somit war auch die Berufung gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 2001 als unbegründet abzuweisen.

## **Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002**

### **1) ARBEITSZIMMER**

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF BGBl. Nr. 201/1996 sind Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abzugsfähig. Bildet jedoch 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.

Die Besonderheit des häuslichen Arbeitszimmers liegt darin, dass seine (Mit)Nutzung im Rahmen der Lebensführung vielfach nahe liegt, von der Behörde aber der Nachweis seiner Nutzung für die Lebensführung, zumal ein solcher Ermittlungen im Privatbereich des Steuerpflichtigen erfordert, nur schwer zu erbringen ist. Aus diesem Grund bestehen auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn der Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer davon abhängig macht, dass es den Mittelpunkt der entsprechenden Betätigung des Steuerpflichtigen darstellt.

Ein Arbeitszimmer liegt dann im Wohnungsverband, wenn es einen Teil der Wohnung oder eines Einfamilienhauses darstellt und über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumlichkeiten verfügt.



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 benützt wird. Der Mittelpunkt der beruflichen und betrieblichen Tätigkeit eines Freiberuflers mit auswärtiger Betriebsstätte (Kanzlei) ist nicht in dem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer zu sehen. Bezüglich der Tätigkeit als Vortragender ist festzuhalten, dass der Mittelpunkt dieser Tätigkeit nicht im häuslichen Arbeitszimmer gelegen ist (vgl. das den Bw. selbst betreffende, soweit es die einkommensteuerliche Beurteilung des gegenständlichen Arbeitszimmers anlangt, abweisende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Juli 2003, 99/15/0177 und die dort zitierte Judikatur und Literatur).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Da die strittige Räumlichkeit einen Teil des Einfamilienhauses in D. darstellt und ausschließlich vom Innenbereich des Hauses durch eine "Holztüre mit Glas" betreten werden kann ist es jedenfalls als ein im Wohnungsverband liegendes Arbeitszimmer im Sinne der eingangs zitierten Norm zu qualifizieren. Denn wie der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 5. November 2004 selbst ausführt "erreicht man diese Türe vom Freien aus drei Schritte nach Passieren der Terrassentüre". Aus diesen Ausführungen und aus dem beigelegten Lageplan (Grundriss des Erdgeschoßes) ergibt sich eindeutig, dass die Terrassentür nicht nur den Zugang zur strittigen Räumlichkeit, sondern auch zum privaten Wohnbereich ermöglicht. Somit verfügt die strittige Räumlichkeit über keinen vom Eingang des Einfamilienhauses getrennten, sondern über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumen und liegt damit jedenfalls im Wohnungsverband im Sinne der eingangs zitierten Norm. Ein Arbeitszimmer liegt nämlich dann im Wohnungsverband, wenn das Zimmer an sich nach der Verkehrsauffassung einen Teil der Wohnung (oder etwa des Einfamilienhauses) darstellt. Dafür spricht jedenfalls, wenn es von der Wohnung aus begehbar ist [vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III B, Tz 6.1 zu § 20 EStG 1988 (Zorn)]. An dieser Beurteilung ändert auch die Tatsache, dass für den Zugang zu den Wohnräumen noch zwei weitere Eingangstüren zur Verfügung stehen, nichts.

Zu der für die Absetzbarkeit der damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen erforderlichen Prüfung, ob dieses im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer in den Streitjahren den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Bw. gebildet hat, ist Folgendes festzustellen:

Der eigentliche Verwendungszweck des strittigen Arbeitszimmers wird vom Bw. in der Berufung mit der Archivierung von Akten, Dokumentationen interessanter Causen,

Buchhaltungsunterlagen sowie Fachbüchern und Fachzeitschriften angegeben. Die strittigen Raumkosten substituierten lediglich jene, die sonst am Kanzleisitz in G. angefallen wären. Auch wenn im Wege der freien Beweiswürdigung für die Streitjahre als erwiesen anzunehmen ist – der Bw. begegnet in der Vorhaltsbeantwortung vom 5. November 2004 den im Wege von Zeugeneinvernahmen durch den unabhängigen Finanzsenat festgehaltenen Wahrnehmungen des Betriebsprüfers und dessen Gruppenleiters detailliert und glaubwürdig – dass der strittige Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich der Archivierung betrieblicher Unterlagen gedient hat, vermag der Bw. mit diesem Vorbringen keinesfalls darzutun, dass der materielle Schwerpunkt seiner Tätigkeit als Rechtsanwalt in den Streitjahren in diesem Arbeitszimmer gelegen ist. Dieser war nämlich jedenfalls in den Streitjahren an seinem Kanzleisitz in G. begründet. Auch im Rechtsanwaltsverzeichnis der Steiermärkischen Rechtsanwaltskammer scheint als Kanzleiadresse nach wie vor ausschließlich G., H. 16 auf. Die Gründe, die ihn veranlasst haben, die im Jahr 1996 angeblich bestandene Absicht, den Kanzleisitz von G. nach D. zu verlegen, dennoch nicht zu realisieren, sind für die steuerliche Beurteilung, die sich ausschließlich am tatsächlichen Geschehen zu orientieren hat, nicht beachtlich. Auch die fiktiven Ausführungen – "Hätte ich die Einrichtung, die ich 1996 in D. errichten ließ in G. aufgestellt, dann hätte ich in G. zumindest einen etwa gleich großen, weiteren Raum benötigt, wo ich diese Einrichtung unterbringe" – vermögen an der steuerlichen Beurteilung des strittigen Raumes und dessen Einrichtung, die sich ausschließlich daran zu orientieren hat, ob der Bw. seine weitaus überwiegende Erwerbstätigkeit in diesen Räumlichkeiten entfaltet hat, nichts zu ändern.

Auch wenn der Bw. gelegentlich – eine zeitliche Quantifizierung ist seinen Ausführungen nicht zu entnehmen – diesen Raum für betrieblich veranlassenes Literatur- und Aktenstudium, Konzipierung von Schriftsätzen und Briefen und Konferenzen mit Klienten ("aus dem südlichen Grazer Raum") genutzt haben mag, wird damit noch keinesfalls der Mittelpunkt der Tätigkeit als Rechtsanwalt begründet. Denn dieser ist nach dem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen, wobei im Zweifel darauf abzustellen ist, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht zumindest für mehr als die Hälfte im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird. Doch auch im gesamten umfangreichen Sachverhaltsvorbringen im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 5. November 2004, das sich im Wesentlichen mit den Einrichtungsgegenständen und mit den Eingangsmöglichkeiten des Einfamilienhauses und der Kritik an den Zeugenaussagen des Betriebsprüfers und dessen Gruppenleiters auseinandersetzt, nimmt der Bw. auf die konkrete zeitliche Komponente überhaupt nicht Bedacht, sondern begnügt sich mit allgemein gehaltenen Ausführungen wie etwa "Ich bin ganz verschieden zu wechselnden Zeiten in D. tätig". Vielmehr spricht im Rahmen der Beurteilung der zeitlichen Komponente auch sein Vorbringen, wonach er die Kanzlei in G. im Hinblick auf seine dort ansässigen Klienten

keinesfalls aufgeben könne, gegen den Mittelpunkt der Tätigkeit im strittigen Arbeitszimmer. Auch die von ihm in weitwendigen Ausführungen, vor allem auch unter Hinweis auf die erwünschte Berufsausübung in familiärer Nähe behauptete angestrebte Verlegung des Kanzleisitzes nach D. hat als Absichtserklärung einer allenfalls zukünftigen angestrebten Änderung der Berufsausübung für die steuerliche Beurteilung der Streitjahre jedenfalls keinen Einfluss.

Auch wenn als erwiesen angenommen wird, dass der Bw. die strittige Räumlichkeit in den Streitjahren nahezu ausschließlich zu den behaupteten, im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Rechtsanwalt stehenden Verwendungszwecken – Archivierung von Akten und Literatur sowie betrieblich veranlasstes Literatur- und Aktenstudium, Konzipierung von Schriftsätzen und Briefen und Konferenzen mit Klienten – genutzt hat, genügt dies für sich allein nicht, um die Raumkosten und die Kosten für die Einrichtung als Betriebsausgaben zu qualifizieren. Denn für deren Absetzbarkeit ist zufolge der eingangs zitierten Norm zwingend erforderlich, dass das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer den Mittelpunkt der Tätigkeit als Rechtsanwalt bildet. Die dafür erforderliche Voraussetzung einer "zeitlich (lt. VwGH "weitaus") überwiegenden Erwerbstätigkeit in den Räumlichkeiten in D." ist auch nach dem Ergebnis des ergänzenden Ermittlungsverfahrens als nicht erwiesen anzunehmen, "zumal auch der Kanzleisitz des Bw. sich in den Streitjahren und auch heute noch in G. befindet" (vgl. dazu nochmals das den Bw. selbst betreffende Erkenntnis des VwGH 3.7.2003, 99/15/0177).

Der in der Berufung ohne Bedachtnahme auf die vom Verwaltungsgerichtshof im vorhin zitierten Erkenntnis geforderten Kriterien für die steuerliche Anerkennung eines Arbeitszimmers nicht näher begründete Einwand, wonach "es im Übrigen unrichtig sei, dass die Räume in D. nicht Mittelpunkt seiner selbständigen Tätigkeit seien", vermag an dieser Beurteilung wohl auch nichts zu ändern.

Da die vorhin dargelegte Würdigung der strittigen Räumlichkeit ausschließlich auf dem Sachverhaltsvorbringen des Bw. in der Berufung und in der Vorhaltsbeantwortung vom 5. November 2004 beruht und damit die von ihm weitwendig kritisierten Zeugenaussagen ohnehin nicht als Beweismittel herangezogen worden sind, erübrigt es sich, darauf im Einzelnen näher einzugehen.

## 2) RENNRADE

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden.

Es entspricht ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass Aufwendungen für die Freizeitgestaltung, wie zB für Sportgeräte, die sowohl beruflich als auch privat genutzt werden können, unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 fallen. Ein diesem Grundsatz allenfalls entgegenstehender Nachweis, dass ein Sportgerät (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt wird, ist vom Abgabepflichtigen zu erbringen, weil derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben geltend macht, von sich aus nachzuweisen hat, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche bzw. betriebliche Sphäre betreffen. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Erzielung von Einkünften vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung. Ein Mountain-Bike ist kein Arbeitsmittel, sondern dient typischerweise der privaten Bedürfnisbefriedigung, weil es in der Regel von Personen, die nicht als Turnlehrer tätig sind, zur Sportausübung genutzt wird. Bei dieser Sachlage wäre es am Beschwerdeführer gelegen gewesen, die (nahezu) ausschließlich berufliche Nutzung des Mountain-Bikes durch konkretes Vorbringen darzutun (vgl. VwGH 24.6.1999, 94/15/0196 und die dort zitierte Judikatur).

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargelegte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Die grundsätzliche Aussage in dem vorhin zitierten Erkenntnis, wonach ein Mountain-Bike kein Arbeitsmittel sei, sondern typischerweise als Sportgerät der privaten Bedürfnisbefriedigung diene, muss wohl auch für ein Rennrad, das mit Ausnahme von Berufssportlern von ambitionierten Freizeitsportlern zur Sportausübung zwecks körperlicher Ertüchtigung und persönlicher Erbauung genutzt wird, gelten.

Bezüglich der Ausführungen des Bw. zu der im Betriebsprüfungsbericht verwendeten Bezeichnung "Rennrad" (vgl. Bp-Bericht Tz 12) ist Folgendes festzustellen:

Für die Bezeichnung "Rennrad" ist nicht, wie der Bw. vermeint, die allfällige Tauglichkeit des Gerätes für den Renneinsatz und die persönliche Eignung maßgebend, sondern ob die Ausstattung des Fahrrades den im § 4 Abs 1 der mit 1. Mai 2001 in Kraft getretenen Verordnung der Bundesministerin für Verkehr, Innovation und Technologie über Fahrräder, Fahrradanhänger und zugehörige Ausrüstungsgegenstände (Fahrradverordnung), BGBl. II Nr. 146/2001 (Zufolge § 9 Abs. 2 tritt mit Inkrafttreten dieser Verordnung die Verordnung des Bundesministers für öffentliche Wirtschaft und Verkehr vom 24. April 1986

über die technischen Merkmale von Rennfahrrädern, BGBl. Nr. 242/1986, außer Kraft) geforderten Kriterien entspricht.

Demnach gilt als Rennfahrrad ein Fahrrad mit folgenden technischen Merkmalen:

1. Eigengewicht des fahrbereiten Fahrrades höchstens 12 kg;
2. Rennlenker;
3. äußerer Felgendurchmesser mindestens 630 mm und
4. äußere Felgenbreite höchstens 23 mm.

Zufolge Abs. 2 der zitierten Verordnungsbestimmung dürfen Rennfahrräder ohne die in § 1 Abs. 1 Z 2 bis 8 genannte Ausrüstung in Verkehr gebracht werden; bei Tageslicht und guter Sicht dürfen Rennfahrräder ohne diese Ausrüstung verwendet werden.

Da das gegenständliche Fahrrad der Marke Bianchi CORSA SL ALLOY Ultegra Triple Mix diesen Anforderungen jedenfalls entspricht (vgl. diesbezügliche Angaben des Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 5. November 2004), erweist sich die vom Bw. gerügte Bezeichnung "Rennrad" im Betriebsprüfungsbericht als rechtlich völlig zutreffend.

In welcher Weise das gegenständliche Fahrrad "als Werbemittel bzw. Werbeträger für Hinweise auf seine anwaltlichen Leistungen auf den Fachgebieten Sportrecht und Verkehrsrecht diene" ist für den unabhängigen Finanzsenat völlig unerklärlich. Denn aus der bloßen Benutzung eines Rennrades, wie es täglich von tausenden begeisterten Freizeitsportlern benutzt wird, wird vom Passanten auf der Straße keine spezifische Assoziation zum Beruf des jeweiligen Benutzers hergestellt. Somit ist auch die vom Bw. behauptete Werbewirkung in Bezug auf neues Klientel aus dem Bereich der sportausübenden Bevölkerung als wohl nicht gegeben zu erachten. Abgesehen davon, dass ein auf dem Gebiete des Sportrechtes tätiger Rechtsanwalt einerseits schon aus Zeitgründen und andererseits aus Gründen der körperlichen Konstitution selbst nicht sämtliche Sportarten betreiben kann, ist es für eine erfolgreiche Berufsausübung auch keineswegs erforderlich. Denn es ist wohl allgemein verständlich und einsichtig, dass ein Strafverteidiger zur erfolgreichen Verteidigung seiner Klienten auch nicht selbst Straftaten begangen haben muss. Da in Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, was bei Sportgeräten - mit Ausnahme bei Berufssportlern - zweifelsfrei anzunehmen ist, die Veranlassung durch die Erzielung von Einkünften vielmehr nur dann angenommen werden darf, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig erweisen, was nach den obigen Ausführungen jedenfalls auszuschließen ist, ist die (nahezu) ausschließlich betriebliche Nutzung des strittigen Fahrrades keinesfalls als erwiesen anzunehmen.

Die Tatsache, dass die vom Bw. als Radfahrer gewonnenen praktischen Erfahrungen im Straßenverkehr auch seiner Tätigkeit als Rechtsanwalt förderlich sind, ändert aber nichts an der sich aus dem in der eingangs zitierten Norm verankerten Aufteilungsverbot ergebenden Nichtabzugsfähigkeit des gesamten aus der Anschaffung des Rennrades resultierenden Aufwandes.

Auch die Argumentation, er habe "das Fahrrad als Fahrzeug für Fahrten zwischen den Betriebsstätten G. und D. und innerhalb von G. angeschafft, soweit dies betrieblich und witterungsbedingt möglich war" vermag der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen. Denn abgesehen davon, dass er mit dieser allgemein gehaltenen Behauptung der ihm obliegenden Beweispflicht bezüglich der (nahezu) ausschließlich betrieblichen Nutzung keinesfalls nachgekommen ist, erweist sich das Vorbringen aus nachstehenden Gründen als nicht glaubwürdig:

Einerseits erhebt sich die Frage, wie der Bw. Gepäckstücke (Akten und Literatur) mit dem gegenständlichen Rennrad, das keinen Gepäckträger aufweist, transportiert hat. Andererseits darf nicht übersehen werden, dass ein Rennrad keinen Kettenschutz aufweist, was eine Benützung ohne entsprechende Sportbekleidung (kurze oder lange Radhose) unmöglich macht. Es entspricht aber der allgemeinen Lebenserfahrung, dass Rechtsanwälte in Ausübung ihres Berufes in entsprechender Kleidung, vielfach Straßenanzügen, auftreten. Dem Argument, er wolle "möglichst schnell an das jeweilige Fahrziel gelangen, da Anwaltszeit kostbar ist", ist entgegenzuhalten, dass gerade ein forciertes Fahrtempo schweißtreibend ist und die Wahrnehmung von Terminen mit verschwitzter Kleidung mit dem Ansehen des Berufsstandes nicht vereinbar wäre. Hinzu kommt, dass sich für Fahrten im Stadtgebiet gerade ein Rennrad infolge der vorhandenen Straßenbahnschienen vom Standpunkt der Verkehrssicherheit als völlig ungeeignet erweist. Denn mit den schmalen Reifen gerät man allzu leicht in die Vertiefung der Schienen, was unweigerlich einen Sturz zur Folge hat. Nicht zuletzt deshalb bietet der Fahrradhandel speziell für den Stadtverkehr mit breiten Reifen ausgestattete Fahrräder, sogenannte City-Bikes an, die zudem noch mit Lichtanlage und vielfach mit entsprechenden Gepäckträgern bzw. Gepäckkörben ausgestattet sind.

Überdies ist das gegenständliche Rennrad mit Look Pedalen ausgestattet, die die Verwendung eigener Radschuhe, die eine fixe Verbindung mit dem Pedal herstellen, erfordern. Da man aber mit derartigen Schuhen auf Grund der auf den Sohlen befestigten Pedalplatten nur sehr eingeschränkt gehen kann, müsste der Bw. stets seine Straßenschuhe in einem Rucksack mit sich führen. Der Behauptung in der Vorhaltsbeantwortung vom 5. November 2004, wonach dieses Pedalsystem "ein Treten mit herkömmlichen Turn- oder Straßenschuhen ermögliche" ist Folgendes zu entgegnen:

Abgesehen davon, dass bei Verwendung von Turn- oder Straßenschuhen infolge der fehlenden Pedalplatten keine fixe Verbindung zum Pedal hergestellt werden kann und damit die vom Bw. behauptete Geschwindigkeit von 30 km/h sicherlich nicht erzielbar ist, darf nicht übersehen werden, dass die Verwendung von Turn- oder Straßenschuhen ein enormes Sicherheitsrisiko darstellt. Denn Look Pedale weisen im hinteren Bereich nur einen schmalen geraden Steg und im vorderen Bereich einen gebogenen schmalen Steg auf, sodass sich daraus insgesamt nur eine kleine Auflagefläche für die Schuhsohle ergibt. Dass damit einerseits kein entsprechender Pedaldruck erzeugt werden kann und andererseits die Gefahr des jederzeitigen Abgleitens des Fußes vom Pedal mit der damit verbundenen Sturzgefahr besteht, bedarf für einen Sachkundigen wohl keiner weiteren Ausführungen.

Alle diese Umstände zeigen auf, dass das gegenständliche Rennrad kein alltagstaugliches Fahrrad im Sinne eines Fahrzeuges ist, sondern sich eigentlich ausschließlich für die Sportausübung eignet.

Mit dem Vorbringen, wonach "die Anschaffung des Fahrrades auch als Surrogat für eine im Zeitraum 1996 bis 2002 möglich gewesene Kraftfahrzeuganschaffung, die im Streitjahr 2001 eine weit höhere Abschreibung gerechtfertigt hätte, zu sehen sei", übersieht der Bw., dass derartige fiktive Sachverhaltsumstände bei der steuerlichen Beurteilung des konkreten Sachverhaltes keine Berücksichtigung finden können.

Welchen maßgeblichen betrieblichen Bezug er damit, "dass er Radfahrer und Fußgänger, wenn möglich auch Autofahrer gleich vor Ort auf deren Verstöße gegen die Straßenverkehrsordnung anspreche" herstellen will, ist für den unabhängigen Finanzsenat unerfindlich, zumal sich ein derartiges Verhalten nicht auf die Berufsgruppe der Rechtsanwälte beschränkt, sondern im täglichen Verkehrsgeschehen immer wieder beobachtet werden kann. Der weitere Beweggrund, "durch das abgasfreie Radfahren überdies zur Verminderung der Umweltbelastung beizutragen und bei jeder Gelegenheit andere Personen zur Nachahmung zu motivieren" ist aus Umweltschutzgründen eine durchaus begrüßenswerte Initiative eines Einzelnen, vermag aber an der steuerlichen Beurteilung auf Basis der geltenden Rechtslage jedenfalls nichts zu ändern.

Auch der vom unabhängigen Finanzsenat durchaus nicht in Abrede gestellte Gesundheitsaspekt - "Radfahren ist überdies eine probate und anerkannte Bewegungsform im Dienste der Volksgesundheit bzw. Krankheitsprophylaxe" - vermag jedoch auch nichts an der steuerlichen Beurteilung zu ändern. Denn Aufwendungen, die der Aufrechterhaltung der Gesundheit und der Leistungsfähigkeit dienen, gehören nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu den Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 (vgl. VwGH 17.9.1997, 94/13/0001). Damit erübrigt es sich

auf seine weitwendigen Ausführungen zur Volksgesundheit, die darin gipfeln, dass er daraus die steuerliche Absetzbarkeit von "Sportausgaben" mehr oder weniger zwingend ableitet, näher einzugehen.

Schlussendlich hat der Bw. die Richtigkeit der vorhin dargelegten Erwägungen des unabhängigen Finanzsenates durch die Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 5. November 2004 - "Das Rad wurde deswegen in zwei Jahren (2001/2002) abgeschrieben, weil ich gleich nach der Winterpause im Frühjahr 2003 stürzte und dabei das Fahrrad erheblich beschädigte. Es war nur mehr mit dem höchsten Gang mühsam zu fahren. Ich fuhr daher nur mehr selten mit dem Rad. Bei einer weiteren Fahrt im Sommer geriet ich in Graz beim Überholen in die Schienen der GVB und brach mir beim nachfolgenden Sturz das Schlüsselbein. Damals beschloss ich, wegen zu großer Unfallgefahr, kaputtem Rad und Smog in Graz das Radfahren wieder aufzugeben" – selbst bestätigt.

Zu den Ausführungen des Bw., wonach Radfahren erwiesenermaßen und allgemein anerkannt eine gesundheitsfördernde bzw. krankheitsvermeidende Bewegungsform – "Fit for Business" - darstelle, ist Folgendes festzustellen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Der Kreis der durch § 20 Abs. 1 Z 1 umschriebenen Aufwendungen umfasst die normalen Ausgaben für Bekleidung, Ernährung, Wohnung, *Körper- und Gesundheitspflege*, Bildung, Unterhaltung, Urlaube udgl. (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III B, Tz 2 zu § 20 EStG 1988).

Dass Sportausübung allgemein, im speziellen auch Radfahren als Ausdauersportart eine geeignete Maßnahme zur Förderung der Gesundheit und damit im Sinne einer Erhöhung der Fitness der Vorbeugung von Krankheiten, insbesondere von Stoffwechselerkrankungen geeignet ist, ist hinlänglich bekannt und bedarf keiner weiteren Erörterung. Da aber heutzutage Maßnahmen zur allgemeinen Gesundheitsförderung – "Wellness", "Anti Aging" usw. – von breiten Bevölkerungsschichten, ohne Rücksicht auf den jeweils ausgeübten Beruf, ergriffen werden und die dadurch erworbene Fitness allen Lebensbereichen zu Gute kommt, sind die damit verbundenen Aufwendungen in den Bereich der nichtabzugsfähigen Kosten im Zusammenhang mit der privaten Lebensführung im Sinne der vorhin zitierten Norm zu verweisen. Selbst wenn, wie der Bw. behauptet er "seit der Anschaffung des Rennrades keinen einzigen Tag krank gewesen sei" und damit die Anschaffung betrieblich veranlasst sei, ändert dies nichts an der Nichtabzugsfähigkeit der strittigen Aufwendungen. Soweit sich nämlich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht



einwandfrei trennen lassen, ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entsprechend dem "Aufteilungsverbot" der gesamte Betrag nicht abzugsfähig (vgl. VwGH 27.11.2001, 98/14/0002).

Somit erübrigte sich unter Hinweis auf § 183 Abs. 3 BAO, wonach von der Aufnahme beantragter Beweise abzusehen ist, wenn die unter Beweis zu stellenden Tatsachen als richtig anerkannt werden oder unerheblich sind, die Einvernahme der in der Vorhaltsbeantwortung vom 5. November 2004 namhaft gemachten Personen als Zeugen dafür, dass Radfahren eine geeignete "Fit for Business"-Maßnahme sei.

Zum Hinweis des Bw., dass eine Reihe von namentlich genannten Großunternehmen die betriebliche Gesundheitsförderung schon umgesetzt hätten und diesen Aufwand steuermindernd als Betriebsausgaben beansprucht hätten, ist Folgendes auszuführen:

Mit dieser Argumentation übersieht der Bw., dass der strittige Aufwand für ihn selbst als Betriebsinhaber und damit als Einkommensteuersubjekt getätigt wird und damit jedenfalls unter die Bestimmung des § 20 EStG 1988 zu subsumieren ist, während Aufwendungen für die Gesundheitsförderung der Dienstnehmer als freiwilliger Sozialaufwand durch den Betrieb veranlasst sind und damit in der Regel als Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988 abzugsfähig sind.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 war unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 289 Abs. 2 BAO - "Außer in den Fällen des Abs. 1 hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen" - zum Nachteil des Bw. insoferne abzuändern, als der Gewinn aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 75.669,32 um die für das Rennrad geltend gemachte AfA in Höhe von € 787,26 (vgl. Vorhaltsbeantwortung vom 5. November 2004) auf € 76.456,58 zu erhöhen war.

### **Umsatzsteuer für die Jahre 2001 und 2002**

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren 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.

### **ARBEITSZIMMER**

Anders als die einkommensteuerliche Beurteilung stellt sich die Beurteilung hinsichtlich der Versagung des Vorsteuerabzuges dar. Art. 17 Abs. 6 der 6. Mehrwertsteuerrichtlinie

(77/388/EWG) erlaubt den Mitgliedstaaten zwar die Beibehaltung der bei Inkrafttreten der Richtlinie (für Österreich im Zeitpunkt des Beitrittes zur EU) bestehenden Vorsteuerauschlüsse, untersagt aber die nachträgliche Erweiterung der Vorsteuerauschlüsse (von hier nicht gegebenen Ausnahmen abgesehen). Vor der mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. Nr. 201/1996, erfolgten Einführung der lt. d des § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988, auf welche die Vorsteuerabzugsregelung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 verweist, konnten Vorsteuern im Zusammenhang mit einem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer bereits dann berücksichtigt werden, wenn das Arbeitszimmer tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich unternehmerisch genutzt wurde und die ausgeübte Tätigkeit ein solches Arbeitszimmer notwendig gemacht hat. Die mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 vorgenommene Einschränkung der Vorsteuerabzugsmöglichkeit auf Arbeitszimmer (und deren Einrichtung), welche den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bilden, erweist sich daher als durch das Gemeinschaftsrecht verdrängt (vgl. VwGH 19.12.2002, 2001/15/0093, mwN) [vgl. das den Bw. selbst betreffende, hinsichtlich Umsatzsteuer für das Jahr 1996 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufhebende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Juli 2003, 99/15/0177].

Da die vom Bw. ins Treffen geführte, nahezu ausschließlich unternehmerische Nutzung – Archivierung von Akten und Literatur sowie betrieblich veranlasstes Literatur- und Aktenstudium, Konzipierung von Schriftsätzen und Briefen und Konferenzen mit Klienten – des strittigen Arbeitszimmers auf Grund des vorliegenden Ergebnisses des Ermittlungsverfahrens als zumindest glaubhaft gemacht anzuerkennen ist, ist unter Bedachtnahme auf die von ihm gehandhabte Organisation des Kanzleibetriebes – Kanzleisitz in G. mit räumlich beschränkten Archivierungsmöglichkeiten von Akten und Literatur und im Wesentlichen deren Archivierung in D. – von der Notwendigkeit des Arbeitszimmers auszugehen. Somit war die im angefochtenen Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2002 vorgenommene Vorsteuerkürzung in Höhe von € 115,13 – "In den Streitjahren 1999 bis 2001 wird auf eine Berichtigung der Vorsteuern aus ökonomischen Gründen verzichtet, weil es sich dabei nur um Beträge zwischen S 1.000,00 und S 1.800,00 pro Jahr handelt" [vgl. Punkt 1) der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 3. Oktober 2003] – rückgängig zu machen.

#### RENNRAD

Da die Aufwendungen für das im Jahr 2001 angeschaffte Rennrad nach den obigen Ausführungen als Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zu qualifizieren sind, wurde der aus der Lieferung resultierenden Vorsteuer im Streitjahr 2001 zu Recht der Abzug versagt.

Bezüglich des in der Vorhaltsbeantwortung vom 5. November 2004 erstmals gestellten Antrages auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat ist Folgendes festzustellen:

Zufolge § 282 Abs. 1 BAO obliegt die Entscheidung über Berufungen namens des Berufungssenates dem Referenten (§ 270 Abs. 3), außer

1. in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) wird die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt oder
2. der Referent verlangt, dass der gesamte Berufungssenat zu entscheiden hat.

Der Antrag ist in der Berufung, im Vorlageantrag oder in der Beitrittserklärung selbst zu stellen. Es genügt nicht, dass ein solcher Antrag in einem (die Berufung) ergänzenden Schriftsatz gestellt wird (vgl. Ritz, BAO-Handbuch mit einem Kommentar zum neuen Abgabenrechtsmittelverfahren, Wien 2002, 209 und die dort zitierte Judikatur des VwGH).

Da der Bw. den diesbezüglichen Antrag nicht in der Berufung, sondern erstmals in der Beantwortung des Vorhaltes des unabhängigen Finanzsenates im Schriftsatz vom 5. November 2004 gestellt hat, hatte er somit keinen Rechtsanspruch auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung vor dem gesamten Berufungssenat. Somit oblag gemäß § 282 Abs. 1 BAO die Entscheidung über die Berufung namens des Berufungssenates dem Referenten.

Da der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Referenten auf Grund der gleich lautenden Bestimmung des § 284 Abs. 1 BAO ebenfalls als verspätet gestellt zu beurteilen ist, war über die Berufung vom Referenten ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu befinden.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Graz, am 26. November 2004