



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Moderatorin, 1120 Wien, Xgasse, vertreten durch Mag. Rainer Tiefenböck, Wirtschaftstreuhänder, 1100 Wien, Wienerbergstraße 11/VIe, vom 28. April 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, vertreten durch Mag. Astrid Krünes, vom 26. März 2003 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 1999 bis 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (=Bw.) bezeichnete sich in ihren Abgabenerklärungen als ORF-Journalistin bzw. Moderatorin. Sie erklärte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus ihrem Dienstverhältnis beim ORF und Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Moderatorin.

Wie in den Vorjahren wurden von der Bw. wiederum die Kosten eines in ihrer (neuen) Wohnung befindlichen Arbeitszimmers geltend gemacht und vom Finanzamt im Zuge der Endgültigerklärung des Einkommensteuerbescheides mit folgender Begründung nicht anerkannt:

„Da sich der Mittelpunkt Ihrer Tätigkeit nicht im "Arbeitszimmer" in der neuen Wohnung befindet (auf die Berufungsentscheidung für das Jahr 1996 wird verwiesen), wurden die folgenden Aufwendungen gem. § 20 EStG nicht anerkannt:

Zinsen: ATS 1.710,93, Fernwärme: ATS 466,77, Miete: ATS 3.534,62 AfA: Einrichtung: ATS 1.594,33, Investitionsablöse: ATS 5.405,00, Parkett: ATS 533,00.“

Die Bw. erhob durch ihren damaligen steuerlichen Vertreter Berufung.

„Gegen die Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide 1999 und 2000 des FA vom 26.03.2003, eingelangt am 31.03.2003, erheben wir innerhalb offener Rechtsmittelfrist das Rechtsmittel der Berufung gem. § 243 BAO und begründen dieses wie folgt:

Die Berufungsentscheidung vom 12.11.2002 betraf ausschließlich das Jahr 1996. Zu diesem Zeitpunkt hat unsere Klientin über kein eigenes Arbeitszimmer verfügt. Seit 01.08.1999 ist unsere Klientin in 1120 Wien, Xgasse wohnhaft. Aufgrund der vorgelegten Aufzeichnungen des Wohnungsplanes gibt es ein eigenes abgegrenztes Arbeitszimmer von 10,81% der Gesamtwohnfläche.

Die Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer, ein sog. „häusliches Arbeitszimmer“ sind zusätzlich zu den im § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG normierten Voraussetzungen nach den von der Rechtssprechung entwickelten Kriterien nur dann anzuerkennen, wenn ein Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Abgabepflichtigen notwendig ist und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt und entsprechend eingerichtet ist.

Das Abstellen auf die Notwendigkeit stellt eine Prüfung der tatsächlichen betrieblichen beruflichen Veranlassung dar. Im konkreten Fall ist so ein derart eingerichtetes Arbeitszimmer vorhanden. Laut Judikatur des VwGH vom 24.04.2002 ZI. 98/13/0193 ist gem.

§ 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d zweiter Satz EStG 1988 der Mittelpunkt der jeweiligen Tätigkeit nach dem 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. Das heißt, unsere Klientin nutzt im Rahmen ihrer selbständigen Tätigkeit, die eindeutig von der unselbständigen Tätigkeit trennbar ist, das häusliche Arbeitszimmer in zeitlich überwiegendem Ausmaß und erzielt hier somit auch den überwiegenden Teil der selbständigen Einkünfte.

Das deswegen, da sie die weitaus meiste Zeit ihrer selbständigen beruflichen Tätigkeit mit dem Studium der wichtigsten einschlägigen Zeitschriften und mit Telefonaten verbringt und Vorbereitungen für Moderationen und Aktivitäten ausschließlich in ihrem häuslichen Arbeitszimmer vornehmen kann. Im Gegenteil, es hat sich in den letzten Jahren immer mehr der Schwerpunkt ihrer Tätigkeit ausschließlich in das häusliche Arbeitszimmer verlagert. Da im konkreten Fall die eine Voraussetzung des Arbeitszimmers, nämlich die eindeutige Abgrenzbarkeit in der Wohnung, gegeben ist, ist nun der zweite Punkt, nämlich, ob in zeitlicher Hinsicht mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der entsprechenden Einkunftsquelle das Arbeitszimmer notwendig ist und genutzt wird, zu berücksichtigen und zu beurteilen.

Unsere Klientin verbringt die weitaus meiste Zeit ihrer selbständigen beruflichen Tätigkeit mit der Vorbereitung ihrer Moderationen mit Telefonaten, Telefonkonferenzen und somit mit Tätigkeiten, die im häuslichen Arbeitszimmer vorgenommen werden müssen. Daher liegt der Mittelpunkt ihrer gesamten betrieblichen und somit selbständigen Tätigkeit in dem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer, das somit unabdingbar für die Erfüllung ihrer beruflichen Aufgaben ist.

Diesbezüglich wird auf die Einkunftsquellen bezogene Betrachtung der Judikatur (VwGH 27.05.1999 ZI. 98/15/0100) hingewiesen.

Wir beantragen für 1999 und 2000 - so wie in den berichtigten Steuererklärungen dargelegt - das Arbeitszimmer der neuen Wohnung an der neuen Adresse, das den gesetzlichen Bestimmungen entspricht, sowohl bei der Umsatzsteuer als auch bei der Einkommensteuer der beiden Jahre zum Abzug zuzulassen.“

Das Finanzamt ersuchte in der Folge den ORF (Personalbüro) um nähere Auskünfte im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Beschäftigung der Bw.

Der ORF beantwortete das Auskunftersuchen wie folgt:

In obiger Angelegenheit beziehen wir uns auf Ihr Ersuchen um Auskunft vom 03.06.2003 und teilen mit wie folgt:

Bw. war 1999 und 2000 ausschließlich unselbständig tätig, es gab nur ein Est.-Honorar, und zwar das Sonderhonorar im Februar 1999 (aus der Est.-Tätigkeit 1998) in der Höhe von ATS 3.683.85.

Tätigkeitsbeschreibung - unselbständige Tätigkeit 1999/2000 als Programmmitarbeiter (Moderation, redaktionelle Tätigkeit).

Ja, Tätigkeit hat sich verändert, seit November 1998 nur mehr unselbständige Tätigkeit, Lst. Honorare (ausgenommen Sonderhonorar Feb. 1999, siehe oben)

Bw. benützte in den Jahren 1999 u. 2000 die Infrastruktur des ORF ausschließlich für unselbstständige Tätigkeiten im ORF.

Dienstreisen: jeweils 2 Reisen in den Jahren 1999 und 2000 Wir hoffen, Ihnen hiemit gedient zu haben.“

In der Folge richtete das Finanzamt an die Bw. (bzw. ihren Vertreter) einen Vorhalt:

„Laut den Steuererklärungen 1999 und 2000 wurden jeweils auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit bezogen. Bitte legen Sie diesbezüglich die Verträge und Honorarnoten offen und beschreiben Sie, welche Tätigkeiten für die erfolgreiche Abwicklung der Aufträge erforderlich

war. Wodurch unterscheidet sich Ihre selbständige von Ihrer unselbständigen Tätigkeit (unterschiedliche Auftraggeber? Verschiedene Themen?, etc).

Nachstehende Vorhaltsbeantwortung langte ein:

„Im Hinblick auf die Judikatur des Europ. Gerichtshofes halten wir fest, dass zu den Jahren 1999/2000 aufgrund des vorliegenden Arbeitszimmers unter allen Umständen der Vorsteuerabzug zusteht. Das deswegen, da die einschränkenden Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z.2 lit. d EStG 1988 insofern nicht gelten.

Bezüglich Einkommensteuer 1999 und 2000 halten wir überdies fest, dass unsere Klientin in den Jahren 1999 und 2000 ausschließlich gegenüber dem ORF unselbständig tätig war und lediglich ein geringes selbständiges Honorar von ATS 3.683,85 erhalten hat bzw. im Jahr 1999 die Nachverrechnung der Umsatzsteuer für Vorjahre.

Im Rahmen der unselbständigen Tätigkeit wickelte unsere Klientin mit dem ORF sowohl 1999 als auch 2000 die Tätigkeit Programm-Mitarbeiter für redaktionelle Tätigkeiten ab. Ihr Tätigkeitsfeld hat sich gegenüber früher so verändert, dass sie seit 1998 nur mehr unselbständige Tätigkeiten für den ORF ausübt.

Bei diesen unselbständigen Tätigkeiten wird ihr vom ORF ausnahmsweise eine Infrastruktur zur Verfügung gestellt.

Ihre selbständige Tätigkeit übt unsere Klientin aufgrund eines eigenen Gewerbescheines - wie dem FA vom Magistrat (Gewerbebehörde) automatisch mitgeteilt wird - aus. Diesbezüglich hat sie den eigenen Gewerbeschein und das eigene Büro für ihre selbständigen Einkünfte zur Verfügung.

Wie aus den beiliegenden Rechnungen ersichtlich ist, handelt es sich um Rechnungen, die an O für diverse Moderationen z.B. 111 und 222 gestellt worden sind. Ebenso gibt es noch Einnahmen von Ma und D im Jahr 1999.

Verträge gibt es zur Abwicklung der Moderationen für 222 und 111 keine; ebenso nicht mit den Firmen Ma bzw. D .

Die vorzulegenden Honorarnoten befinden sich in Kopie anbei.

Die selbständige Tätigkeit unterscheidet sich wesentlich von der unselbständigen. Das deswegen, da beim ORF unsere Klientin in erster Linie redaktionelle Tätigkeit ausübt. Moderationen wickelt unsere Klientin ausschließlich auf selbständiger Basis zugunsten der obgenannten Auftraggeber oder auch anderer Auftraggeber - wie heute - ab. Für diese Moderationen hat sich unsere Klientin ihr häusliches Arbeitszimmer eingerichtet und zwar deswegen, da sie in zeitlicher Hinsicht mehr als die Hälfte der Tätigkeit ihrer selbständigen

Einkunftsquelle mit Vorbereitung der Moderationen bzw. der dazu notwendigen Recherchen vorzunehmen hat.

Für diesen Bereich muss nämlich unsere Klientin diverse Recherchen im Internet vornehmen. Dazu gehört das Studium der wichtigsten einschlägigen Zeitschriften, die Abwicklung von Telefonaten, Korrespondenz bzw. die Vorbereitung und das Einstudieren von Auftritten anlässlich 222 oder 111 bzw. anderer Auftritte.

Diese Tätigkeit bereitet unsere Klientin ausschließlich in ihrem häuslichen Arbeitszimmer mangels entsprechender anderer Möglichkeiten vor. Von der zeitlichen Lagerung ist es so, dass unsere Klientin mehr als die Hälfte ihrer gesamten selbständigen Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer abwickelt, denn die tatsächliche Anwesenheit bei der Moderation ist eben nur ein kleiner Teil der notwendigen Beschäftigung. Wesentlich sind die Vorbereitung und das Einstudieren der für Moderationen notwendigen Inhalte, die Internet-Recherchen (Internationale und inländische Zeitschriften), Telefonkonferenzen und Durchsicht von Unterlagen etc. Wie sich zeigt, sind hier somit unterschiedliche Auftraggeber, nämlich O, Firma D, Firma Ma in den Jahren 1999 und 2000 als Auftraggeber vorhanden.

Überdies hat unsere Klientin - wie oben erwähnt - einen Gewerbeschein für die Abwicklung ihrer selbständigen Tätigkeit.

Daher unterscheidet sich ihre selbständige Tätigkeit sehr wesentlich von der unselbständigen Tätigkeit beim ORF.“

Das Finanzamt nahm eine Besichtigung des in Gegenwart eines Mitarbeiters des steuerlichen Vertreters vor. Nach dem Bericht des Erhebungsorganes war das Arbeitszimmer mit 2 Stellagen mit Musikliteratur, Arbeitstisch, PC und Drucker ausgestattet. 2 Fotografien wurden dem Erhebungsorgan zur Verfügung gestellt. Nach dem in den Veranlagungsakten aufliegenden Wohnungsplan fällt auf das Arbeitszimmer eine Fläche von 10,10 m². Die Gesamtwohnfläche beträgt lt. Plan 93,65m² zuzüglich 14,08 m² Loggia.

Das Finanzamt erließ eine **Berufungsvorentscheidung**:

„In der Begründung der Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000 vom 26.3.2003 wurde auf die Berufungsentscheidung vom 12.11.2002 für das Jahr 1996 verwiesen. Gegen diese Bescheide wurde berufen und vorgebracht:

Die in der Bescheidbegründung zitierte Berufungsentscheidung betreffe lediglich das Jahr 1996, damals hatte die Bw. kein eigenes Arbeitszimmer. Seit 1. 8. 1999 sei die Bw. jedoch in 1120 Wien, Xgasse wohnhaft und verfüge dort über ein Arbeitszimmer, welches 10,81% der Gesamtwohnfläche ausmache. Die Bw. nütze im Rahmen ihrer selbständigen Tätigkeit, welche von der unselbstständigen Tätigkeit eindeutig trennbar sei, das häusliche

Arbeitszimmer im zeitlich überwiegenden Ausmaß und erziele hier somit auch den überwiegenden Teil der selbstständigen Einkünfte. Sie verbringe die weitaus meiste Zeit ihrer selbstständigen beruflichen Tätigkeit mit dem Studium einschlägiger Zeitschriften und mit Telefonaten. Vorbereitungen auf Aktivitäten und Moderationen könnten ausschließlich im häuslichen Arbeitszimmer stattfinden. In den letzten Jahren habe sich der Schwerpunkt ihrer beruflichen Tätigkeit immer mehr ins häusliche Arbeitszimmer verlagert. Es sei also sowohl ein räumlich abgegrenztes Arbeitszimmer vorhanden, als auch die Bedingung erfüllt, dass auch in zeitlicher Hinsicht der überwiegende Teil der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit im Arbeitszimmer erzielt werde. Auf die einkunftsquellenbezogene Betrachtung in der Judikatur werde verwiesen. (VwGH Z/98/150100). Beantragt werde, das Arbeitszimmer sowohl bei der Einkommensteuer, als auch bei der Umsatzsteuer zum Abzug zuzulassen.

Seitens des h.o. Finanzamtes wurde folgender Sachverhalt festgestellt: Aufgrund des vorgelegten Wohnungsplanes und den Feststellungen des Erhebungsdienstes vom 22.1.2004 liegt ein häusliches Arbeitszimmer vor, dessen ausschließlich berufliche Nutzung aufgrund der gesamten Wohnsituation möglich wäre. Im Arbeitszimmer befanden sich zum Zeitpunkt der Erhebungen 1 Arbeitstisch mit PC und Drucker, 2 Stellagen mit Büchern über Musik (lt. steuerl. Vertreter Fachliteratur).

Aufgrund eines Ersuchens um Auskunft an den ORF kam dieser seiner Auskunftspflicht nach, zusammenfassend ergibt sich daraus: Die Bw. war 1999 und 2000 ausschließlich unselbstständig für den ORF tätig, es gab ein Sonderhonorar (ATS 3.683,85) aus dem Jahr 1998, welches im Zeitraum 1999 zur Auszahlung gelangte. Die Tätigkeit der Bw. wird als Programmmitarbeiter bezeichnet und umfasst sowohl redaktionelle Tätigkeit als auch Moderation. Seit November 1998 ist die Bw. nur mehr unselbstständig für den ORF tätig und verwendete dafür die Infrastruktur des ORF.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 9. 12. 2003 brachte der steuerliche Vertreter vor: „Aufgrund eines eigenen Gewerbescheines übt die Bw. ihre selbständige Tätigkeit in ihrem eigenen Büro aus. Aus den dem Vorhalt beigelegten Honorarnoten ergibt sich, dass es sich bei den Auftraggebern um O , Ma und D handelte, für die diverse Moderationen durchgeführt wurden. Verträge konnten für keine der durchgeführten Aufträge vorgelegt werden. Die selbständige Tätigkeit weicht von der unselbständigen Tätigkeit dadurch ab, dass für den ORF in erster Linie eine redaktionelle Tätigkeit erbracht wird, während auf selbständiger Basis Moderationen für die oben genannten Auftraggeber durchgeführt werden. Mehr als die Hälfte der Zeit für die Erzielung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit verbringt die Bw. nach diesem Vorbringen im häuslichen Arbeitszimmer mit Recherchen und Vorbereitung der Moderationen. Zu den vorbereitenden Tätigkeiten, welche ausschließlich im häuslichen Arbeitszimmer durchgeführt werden, zählen Telefonate, Recherchen in Internet und Zeitschriften,

Korrespondenz und Einstudieren der Auftritte. Hierzu ist aus Sicht der hierortigen Abgabenbehörde auszuführen:

Gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände in der Wohnung nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung auch nur dann abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig ist und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird (vgl. VwGH 23.6.1996, 94/15/0063, VwGH 31.10.2000, 95/15/0186).

Die Besonderheit des häuslichen Arbeitszimmers liegt darin, dass seine 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 (VwGH 27.5.1999, 98/15/0100, VwGH 29.1.2003, 99/13/0076 und 0077). Die Beurteilung, wo der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit liegt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen. Obwohl für das Finanzamt nachvollziehbar ist, dass für die Tätigkeit einer Moderatorin eine Vorbereitung für die Auftritte erforderlich ist, besteht der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit nach der Verkehrsauffassung am jeweiligen Auftrittsort. Ebenso wie im Fall eines Lehrers oder eines Musikers ist somit auch bei einem Moderator die Abzugsfähigkeit des häuslichen Arbeitszimmers nicht gegeben. Daher war spruchgemäß zu entscheiden.“

Im Vorlageantrag, dem sie eine Kopie des für sie 1997 ausgestellten Gewerbescheines für die Tätigkeit als PR-Berater beilegte, wandte die Bw. Folgendes ein:

„Gegen die Berufungsvorentscheidungen zur Einkommensteuer 1999 und 2000 vom 02.02.2004, eingelangt am 04.02.2004, erheben wir innerhalb offener Rechtsmittelfrist das Rechtsmittel des Antrages auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz (Vorlageantrag) gem. § 276 BAO und begründen dieses wie folgt: (Vorweg stimmen wir auch einer zweiten Berufungsvorentscheidung gem. § 276 Abs. 5 BAO zu.)

Das FA hat in der Berufungsvorentscheidung als Bescheidebegründung Einkommensteuer 1999 und 2000 sehr ausführlich sich mit dem häuslichen Arbeitszimmer unserer Klientin auseinandergesetzt. Als Sukkus der ganzen steuerlichen Beurteilung des Arbeitszimmers wurde nun aufgrund des Lokalaugenscheines festgehalten, dass das Arbeitszimmer offenkundig nur deswegen nicht steuerlich abzugsfähig ist, weil es sich um ein Arbeitszimmer handeln würde, das gem. § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996 BGBl 201/96 generell den Abzug des häuslichen Arbeitszimmers mit der Bedingung verbindet, dass das Arbeitszimmer als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen bzw. beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen anzusehen ist.

Nach der Judikatur des VwGH ist dies einkunftsquellenbezogen zu sehen, wobei hier die zeitliche Lagerung im Vordergrund stehen soll.

Das FA hat sich bei seiner abweisenden Entscheidung in erster Linie auf die journalistische und somit freiberufliche Tätigkeit unserer Klientin gestützt. Das deswegen, da die journalistische reine Moderatorentätigkeit natürlich zu einem Teil außerhalb des Arbeitszimmers abgewickelt wird und das FA hier die Meinung vertritt, dass das zeitliche Element im Wesentlichen außerhalb des Arbeitszimmers zu Einnahmen führt. Das obwohl unsere Klientin dies verneint hat und aufgrund der gesamten Abwicklung außer Streit steht, dass im Arbeitszimmer in erster Linie Recherchen und Vorbereitung von Moderationen stattfinden müssen.

Auf ein Argument ist die Behörde gar nicht eingegangen. Unsere Klientin hat mit 13.02.1997 (Ortsverlagerung 13.03.1997) den Gewerbeschein als PR-Berater gelöst und ist seit diesem Zeitpunkt bemüht, Aufträge in diesem Bereich zu erhalten. Dies führte dazu, dass Einnahmen sowohl 1999 als auch 2002 außerhalb von ORF und O vorgelegt sind. Das heißt, die PR-Aktivitäten unserer Klientin, die natürlich der Einfachheit halber in der Einnahmen-Ausgabenaufstellung nicht gesondert erfasst worden sind, haben zu Einnahmen geführt, die allerdings Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind. Diese wären notfalls im Schätzungswege aus den Einkünften aus selbständiger Arbeit herauszunehmen und bei diesen Einkünften wäre natürlich klarerweise, da eben PR-Tätigkeit ausschließlich über das Arbeitszimmer abgewickelt wird, auch das häusliche Arbeitszimmer 1999 bis laufend abzugsfähig.

Das deswegen, da eben nach Umzug unserer Klientin im Jahr 1999 ein - wie dem FA nach Lokalaugenschein bekannt ist - den gesetzlichen Vorschriften entsprechendes Arbeitszimmer vorliegt. Lediglich die Einschränkungen des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG stehen laut Rechtsmeinung des FA dem entgegen. Diesbezüglich erlauben wir uns allerdings auf die Lohnsteuerrichtlinien (Rz 333 folgende) und die Judikatur zu verweisen, wo eben sehr wohl zwischen verschiedenen Tätigkeiten, die nicht eng zusammenhängen, wie hier, wo einerseits

Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit und andererseits Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen, zu trennen ist. Dies notfalls im Schätzungswege. Bei der einen Einkunftsart, das sind PR-Aktivitäten, ist das häusliche Arbeitszimmer notwendig, da sie derartige Aktivitäten ausschließlich über das Arbeitszimmer abwickelt und ist dieses dadurch abzugsfähig. Der Einfachheit halber wurde von uns eine derartige Aufteilung der Einnahmen-Ausgabenrechnungen bis dato noch nicht vorgenommen.

Wir weisen allerdings darauf hin, dass unsere Klientin ihre Aktivitäten beim ORF mit Ende 2003 völlig eingestellt hat und ausschließlich selbständig unter Berücksichtigung ihres Gewerbescheines als PR-Beraterin tätig ist.

Das heißt, selbst unter diesem Gesichtspunkt, dass aus der reinen PR-Tätigkeit in den ersten drei Jahren anteilig Verluste angefallen wären, wären unter Berücksichtigung der Liebhabereiverordnung diese zu berücksichtigen, da die PR-Tätigkeit im Hinblick auf das absehbare Ende des ORF-Engagements als weiteres Standbein langsam aber sicher aufgebaut worden ist. Bei der PR-Tätigkeit handelt es sich - wie gesagt - um Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die gesondert neben den freiberuflichen Einkünften als Journalistin und Moderatorin angefallen waren.

Wir beantragen, die Berufungsvorentscheidung insoweit zu überdenken und die Aktivitäten unserer Klientin als PR-Beraterin mit anteiligen Einkünften aus Gewerbebetrieb anzusetzen und sind gerne bereit, diesbezüglich eine Aufteilung der Einnahmen für die Jahre 1999 und 2000 sowie der Folgejahre zu übermitteln. Das deswegen, weil unter Berücksichtigung der Rz 333 und folgende der Lohnsteuerrichtlinien eben verschiedenste Einkunftsquellen vorliegen. Laut Judikatur ist das häusliche Arbeitszimmer immer dann abzugsfähig, wenn es mit einer getrennt zu erfassenden Einkunftsquelle im Zusammenhang steht und somit ist im Zeitraum 1999 und 2000 und Folgejahre das häusliche Arbeitszimmer steuerlich absetzbar. Das ergibt sich daraus, dass einerseits die freiberufliche Tätigkeit und andererseits die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht so nahe zusammenhängen, dass eine Aufteilung mangels Trennung der Einkunftsquellen nicht möglich wäre.“

In den Akten liegen Kopien der von der Bw. in den Jahren 1999 und 2000 ausgestellten Rechnungen über verschiedene Moderationen auf. PR-Beratungsleistungen scheinen in keiner der Rechnungen auf.

Nach Vorlage an den UFS richtete dieser an die Bw. einen Ergänzungsvorhalt:

1. Einkünfte als PR-Beraterin

Im Vorlageantrag vom 27.02.2004 machen Sie geltend, Ihr Arbeitszimmer (auch) für Ihre PR-Tätigkeit benutzt zu haben. Die daraus erzielten Einkünfte seien solche aus Gewerbebetrieb.

Diese seien im Zuge der Erstellung der Erklärungen jedoch in den Einkünften aus selbständiger Arbeit enthalten. Sie könnten von der Finanzbehörde im Schätzungswege ermittelt werden.

Auf Grund der Aktenlage ergeben sich keinerlei Hinweise auf Einnahmen aus der PR-Tätigkeit. Spezifische, nur durch die PR-Tätigkeit veranlasste Ausgaben können den von Ihnen geltend gemachten Ausgaben nicht entnommen werden. Der UFS sieht sich aus diesen Gründen zu einer schätzungsweisen Ermittlung der Einkünfte aus der PR-Tätigkeit außer Stande.

2. Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit

Angesichts des von Ihnen dargelegten Umstandes, dass Sie vom ORF nur mehr nichtselbständige Einkünfte bezogen haben und Ihnen die für diese Tätigkeit erforderliche Arbeitsumgebung vom ORF zur Verfügung gestellt wurde, hält der UFS die anteilmäßige Berücksichtigung der auf die entsprechenden Einnahmen entfallenden Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten - abgesehen von den für den Dienstgeber durchgeführten Reisen (jeweils 2 Dienstreisen pro Jahr) – für nicht gerechtfertigt. Sie werden ersucht, die jährlichen Reisekosten, die durch Ihr Dienstverhältnis verursacht wurden, bekannt zu geben.

3. Mittelpunkt der Tätigkeit als Moderatorin

Im Zusammenhang mit Ihrem Vorbringen, mehr als die Hälfte der Zeit für die Vorbereitung Ihrer Moderationen in Ihrem Arbeitszimmer zu verbringen, erscheinen die hohen geltend gemachten Reisekosten im Widerspruch zu Ihrem Vorbringen, Ihre selbständige Tätigkeit überwiegend im Arbeitszimmer auszuüben.

Nach Auffassung des UFS wird die Tätigkeit einer Moderatorin ähnlich der einer Lehrerin schwerpunktmäßig nicht im Arbeitszimmer ausgeübt (vgl. VwGH v. 20.01.1999, 98/13/0132, v. 24.06.2004, 2001/15/0052). Auf die zeitliche Komponente kommt es in einem solchen Fall nicht an.

Der neue steuerliche Vertreter ersuchte beim Finanzamt per Mail um Verlängerung der Frist zur Vorhaltsbeantwortung bis 21.07.2006. Das Finanzamt leitete die Mail zuständigkeitshalber weiter. Seitens des UFS wurde dem steuerlichen Vertreter die Gewährung der Frist telefonisch gewährt. Eine Vorhaltsbeantwortung langte in der Folge trotz tel. Erinnerung jedoch nicht ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. PR-Beratung

Seitens der Bw. wurde vorgebracht, dass das Arbeitszimmer auch einen Mittelpunkt für die 1997 angemeldete Tätigkeit als PR-Berater darstelle. Aus der Kopie des aktenkundigen Gewerbescheines ist neben dem Ausstellungsdatum (13.2.1997 auch der Standort (Ygasse) zu

ersehen. Aus den Erklärungen der Streitjahre sowie aus den vorgelegten Honorarnoten der Bw. ergeben sich keinerlei Einnahmen und auch keine Betriebsausgaben, die auf eine Tätigkeit als PR-Beraterin in diesem Zeitraum schließen lassen können. Zwar wies die Bw. im Berufungsverfahren darauf hin, sich um Aufträge bemüht zu haben, (allenfalls negative) Einkünfte im Zusammenhang mit der angestrebten Tätigkeit als PR-Beraterin wurden von ihr dagegen keine erklärt. Mangels irgendwelcher Anhaltspunkte für das Vorliegen von Einkünften in den beiden Streitjahren sieht sich der UFS außer Stande, die gewerblichen Einkünfte aus der PR-Beratungstätigkeit aus den erklärten Einkünften aus selbständiger Arbeit im Schätzungswege gleichsam herauszuschälen. Umso weniger erscheint aber unter solchen Voraussetzungen plausibel, von einer zeitlich weit überwiegenden Tätigkeit im Arbeitszimmer auszugehen.

2. Arbeitszimmer, Mittelpunkt der Tätigkeit

Das Thema Arbeitszimmer war bereits einmal Gegenstand eines Rechtsmittelverfahrens vor dem Berufungssenat I der früheren Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, (GZ. RV/12-15/99, Berufungsentscheidung v. 12.11.2002.) Im Zusammenhang mit der Geltendmachung u.a. von Kosten eines Arbeitszimmers für 1996 fand eine Besichtigung desselben durch den Erhebungsdienst des Finanzamtes statt. Bei der Besichtigung kam hervor, dass es sich damals um einen der beiden Wohnräume der Kleinwohnung handelte, der zudem keineswegs für die weit überwiegende betriebliche Nutzung eingerichtet war, stellte sich damals das Problem, ob das (vermeintliche) Arbeitszimmer nun der Mittelpunkt der Tätigkeit sei, von vorherein nicht. Diesen Umstand erkannte offenbar auch die Bw. und schränkte ihr damaliges Berufsbegehren sinngemäß auf die Anerkennung der Kosten der Einrichtung des Arbeitszimmers ein. Darüber hinaus wurde in der in Anwesenheit der Bw. durchgeführten Besichtigung deren Aussage festgehalten, wonach sie das Arbeitszimmer für ihre Moderationstätigkeit außer für Telefonate kaum nütze.

Dessen ungeachtet ging der damalige Senat I auch auf die Frage des Mittelpunktes der Tätigkeit der Bw. (Redaktion, Moderation) ein und verneinte unter Angabe der Gründe hierfür die Annahme eines solchen Mittelpunktes.

Unbestritten ist, dass der Bw. seit 1999 eine größere Wohnung mit einem im Zeitpunkt der Besichtigung entsprechend eingerichteten Arbeitszimmer zur Verfügung stand, welches nicht mehr rd 57% der Nutzfläche, sondern nur rd. 10% der Nutzfläche aufweist.

Aus der Vorhaltsbeantwortung des ORF zur Frage des Finanzamtes, wodurch sich die Tätigkeit der Bw. gegenüber 1976 unterscheide, wurde, wie im Sachverhalt dargelegt, darauf hingewiesen, dass die Bw. in diesen Jahren für den ORF bis auf eine Nachzahlung aus 1998

ausschließlich unselbständig tätig war. Die Bw. wurde als für „Moderation und redaktionelle Tätigkeit“ zuständige Programmmitarbeiterin beschrieben. Sie habe die Infrastruktur ausschließlich für ihre unselbständige Tätigkeit im ORF nutzen können.

Im Gegensatz zur Aussage bei der Besichtigung des 1. Arbeitszimmers (Nutzung des Arbeitszimmers im Zusammenhang mit den Moderationen nur für Telefonate) macht die Bw. geltend, das Arbeitszimmer für die Vorbereitung der Moderationen, das Studium der einschlägigen Zeitschriften und für berufliche Telefonate in einem zeitlich überwiegenden Ausmaß zu nutzen.

Gegen die nunmehr behauptete überwiegende zeitliche Nutzung des Arbeitszimmers spricht nach Auffassung des UFS nicht nur die bei der 1. Arbeitszimmerbesichtigung getätigte Aussage der Bw. sondern auch die allgemeine Erfahrung, wonach Moderationen eben am Ort der Moderation und nicht im Arbeitszimmer erbracht werden. Auch sprechen die hohen geltend gemachten Reisekosten gegen eine ins Gewicht fallende zeitliche Nutzung des Arbeitszimmers. Schließlich ergibt sich dieser Sachverhalt auch aus den aktenkundigen Rechnungen der Bw. selbst, wonach sie Honorare für am jeweiligen Veranstaltungsort erbrachte Moderationsleistungen in Rechnung stellte.

Was die nichtselbständige Tätigkeit der Bw. für den ORF betrifft, so erwies sich die Nutzung eines Arbeitszimmers auf Grund der der Bw. beim ORF zur Verfügung stehenden sogenannten Funktionsarbeitsplätzen für nicht erforderlich.

Der UFS erkennt keineswegs, dass auch eine Moderatorin wie die Bw., die über eine mehrjährige Berufserfahrung verfügt, sich für die einzelnen Moderationen ebenso wie eine Lehrerin oder ein Vortragender immer wieder neu mit einem mehr oder minder großem Zeitaufwand vorbereiten muss. Dies kann aber nichts daran ändern, dass sich der Mittelpunkt der Tätigkeit nicht im Arbeitszimmer befindet, sondern am jeweiligen Ort der Moderation. Auf das bereits in der Entscheidung des Berufungssenates I der früheren Finanzlandesdirektions für Wien, Niederösterreich und Burgenland zitierte Erkenntnis betreffend die Arbeitszimmerkosten einer Volksschullehrerin (VwGH v. 28.10.1997, 93/14/0088) sowie auf die einen Lehrbeauftragten für Volleyball (VwGH 98/13/0132 v. v. 20.01.1999) und einen Vortragenden (VwGH v. 19.04.2006, 2002/13/0202) betreffenden Erkenntnisse wird in diesem Zusammenhang verwiesen. Vor allem im letztgenannten Erkenntnis wurde vom Gerichtshof klargestellt, dass im Fall, dass nach dem typischen Berufsbild einer Tätigkeit deren materieller Schwerpunkt nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt, es nicht mehr wesentlich ist, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht zu mehr als der Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird.

Die von der Bw. jeweils anteilig im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger und selbständiger Arbeit geltend gemachten Kosten des Arbeitszimmers fielen daher unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 lit. d EStG 1988 und wurden vom Finanzamt daher zu recht nicht anerkannt.

Die Ausführungen in der Berufung, wonach die auf das Arbeitszimmer entfallenden Vorsteuern auf Grund einer nicht näher genannten Judikatur des EuGH jedenfalls abzugsfähig seien, geht insoweit ins Leere, weil das Finanzamt ohnedies keine Kürzung der auf das Arbeitszimmer entfallenden Vorsteuern vornahm, sondern die Vorsteuern lt. den „berechtigten Erklärungen“, somit ungekürzt zum Ansatz brachte.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 4. September 2006