

Kyoto-Emissionszertifikate: Handel-Verpfändung-Steuerliches

Outsourcing
Datenherausgabe bei
Vertragsbeendigung?

Betriebsübergang
Regress für Urlaubersatzleistung

Urheberrechtsverletzung
Auskunft des Access-Providers?

Abzugsfähigkeit
Geldbußen von Kapitalgesellschaften

EU-Kommission
Gewährung von Akteneinsicht?

Fußballspielervermittlung
FIFA-Reglement

BFH-Rechtsprechungsübersicht

INES HOFBAUER/DANIELA HOHENWARTER/CHRISTINE OBERMAIR/MICHAEL PETRITZ

A. GEWERBLICHKEIT DER VERMIETUNG EINER FERIENWOHNUNG

In seinem Urteil vom **14. 1. 2004, X R 7/02** präzierte der BFH die Abgrenzung zwischen der gewerblichen Vermietung einer Ferienwohnung und einer Vermietungstätigkeit im Rahmen der Vermögensverwaltung: Der Kl kaufte eine Eigentumswohnung in einer Appartementanlage, die außerhalb eines Feriengebiets lag. Er schloss – genauso wie die Eigentümer der anderen Ferienwohnungen – mit einer Firma einen Geschäftsbesorgungsvertrag ab. Dieser beinhaltete die Abwicklung aller die Vermietung der Eigentumswohnung betreffenden Maßnahmen und Rechtsgeschäfte, insb auch die Betreuung der Gäste, die Reinigung sowie die erforderlichen Werbemaßnahmen. Die Leistungen wurden auf Rechnung der Geschäftsbesorgungsfirma erbracht. Die Wohnung wurde kurz- bis mittelfristig vermietet, eine Vermietung ohne Voranmeldungen kam jedoch nicht zustande.

Der Kl ging von einer gewerblichen Vermietung aus und machte eine Sonderabschreibung sowie eine Passivierung einer Rücklage gem § 3 des Zonenrandförderungsgesetzes geltend, die ihm jedoch von den Finanzbehörden nicht gewährt wurden. Die Gewerblichkeit der Vermietung wurde allein mit der Begründung verneint, dass die Rezeption nicht ständig besetzt sei.

Die für Einkünfte aus Gewerbebetrieb ausschlaggebenden Kriterien des § 15 Abs 2 dEStG¹⁾ – Selbstständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht sowie Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr – sind sowohl bei der gewerblichen Vermietung als auch bei der reinen Vermögensverwaltung erfüllt. Für eine Gewerblichkeit müssen jedoch besondere Umstände hinzutreten, die die bloße Nutzung der Wohnung als Vermögensanlage in den Hintergrund drängt. In stRsp zieht der BFH bei Ferienwohnungen die Häufigkeit des Mieterwechsels und das Anbieten von Zusatzleistungen, die eine unternehmerische Organisation verlangen, als Abgrenzungskriterien heran. Ob ein gewerblicher Vermittler dazwischen geschaltet wird, ist für die Frage der Gewerblichkeit des Vermieters nicht von Relevanz.

Für die Häufigkeit des Mieterwechsels bei Ferienwohnungen wird vom BFH insb ein Vergleich mit Hotel- und Pensionsräumen herangezogen. Dabei sind insb die Ausstattung der Zimmer, die Bewerbung einer kurzfristigen Vermietung und die Tatsache, dass auch ohne Voranmeldung jederzeit ein Zimmer gemietet werden kann und sich diese Zimmer daher auch jederzeit in einem vermietungsbereiten Zustand befinden, ausschlaggebend.²⁾ Soweit beispielsweise eine Wohnung nach Voranmeldung für mind eine Woche vermietet wird und keine wesentlichen Sonderleistungen angeboten werden, liegt keine Gewerblichkeit vor, da dies keine Unternehmensorganisation erfordert.³⁾

Für den BFH nicht ausschlaggebend ist, ob eine Rezeption ständig besetzt ist. Das gleiche Ergebnis könnte durch eine Rufbereitschaft, die den jederzeitigen Abschluss eines Beherbergungsvertrages gewährleistet, oder durch einen Check-in-Automaten im Anschluss an eine Online-Buchung erreicht werden. Durch diese Maßnahmen kann jederzeit ein Gast aufgenommen werden, was ein wesentliches Kriterium für die Gewerblichkeit darstellt. Demgegenüber hält sich der vermögensverwaltende Vermieter nicht ständig bereit, einen neuen Gast aufzunehmen.

Als zweites maßgebliches Abgrenzungskriterium anerkennt der BFH das Anbieten von Sonderleistungen, die einen Umfang erreichen, dass eine unternehmerische Organisation erforderlich ist.⁴⁾ Um eine Gewerblichkeit der Vermietungstätigkeit zu rechtfertigen, dürfen diese Zusatzleistungen daher nicht schon mit einer vermögensverwaltenden Vermietung verbunden sein. Das Bereitstellen von Wäsche und Inventar, Reinigungstätigkeiten, Gepäcktransfer und eine touristische Betreuung erreichen allein den erforderlichen gewerblichen Umfang daher nicht.

Aufgrund der nachfolgenden wesentlichen Punkte hielt der BFH die Sachlage für nicht spruchreif und wies sie daher an die Unterinstanz zurück. Diese Punkte betreffen auch die wichtigsten Präzisierungen dieses Urteils.

Ist der Umstand, dass keine Gäste ohne Voranmeldung aufgenommen wurden, darauf zurückzuführen, dass keine Nachfrage danach bestand oder dass der Zustand der Wohnung nicht jederzeit eine sofortige Vermietung zuließ? Hätte der Vermieter das notwendige Personal vor Ort zur Verfügung, um eine spontane Vermietung zu ermöglichen?

War die Werbung auf eine auch kurzfristige und spontane Vermietung ausgelegt?

Die bisher festgestellten Nebenleistungen rechtfertigen keine gewerbliche Vermietung. Die bloße Bereitstellung von Gemeinschaftseinrichtungen (Sauna, Sonnenbank, Fitness-Geräte, Ruheraum,

Mag. Ines Hofbauer, Mag. Daniela Hohenwarter, LL.M., Mag. Christine Obermair Institut für österreichisches und Internationales Steuerrecht der Wirtschaftsuniversität Wien und Mag. Michael Petritz, Univ.-Ass. am Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen der Wirtschaftsuniversität Wien.

- 1) Vergleichbar mit § 23 dEStG.
- 2) BFH 25. 6. 1976 III R 167/73, BFHE 119, 336, BStBl II 1976, 728; 19. 1. 1990 III R 31/87, BFHE 159, 199, BStBl II 1990, 383.
- 3) BFH 23. 7. 2003 IX B 23/03, BFH/NV 2003, 1425; 28. 6. 1984 IV R 150/82, BFHE 141, 330, BStBl II 1985, 211; 11. 7. 1984 I R 182/79, BFHE 141, 282, BStBl II 1984, 722; 27. 2. 1987 III R 217/82, BFH/NV 1987, 441; 21. 8. 1990 VIII R 271/84, BFHE 162, 256, BStBl II 1991, 126.
- 4) BFH 28. 6. 1984 IV R 150/82, BFHE 141, 330, BStBl II 1985, 211; 19. 1. 1990 III R 31/87, BFHE 159, 199, BStBl II 1990, 383; 25. 11. 1988 III R 37/86, BFH/NV 1990, 36.

Bar, Waschraum) reicht nicht aus. Würden in diesem Zusammenhang zusätzliche Dienstleistungen erbracht, die einen regelmäßigen und erheblichen Personaleinsatz erfordern?

Österreich folgt in diesem Bereich ähnlichen Grundsätzen wie das deutsche Recht. Die vom VwGH herausgearbeiteten Abgrenzungskriterien zwischen der gewerblichen Vermietungstätigkeit und der Vermögensverwaltung unterscheiden sich kaum von denen des BFH. Vom VwGH wird insb auch großes Augenmerk auf den Umfang der erbrachten Nebenleistungen, inwieweit mit dem Anbot dieser weitere Ertragsziele verfolgt werden und ob die Verwaltungsarbeit einen gewerblichen Umfang erreicht, gelegt.⁵⁾ Letzteres ist aber insb von der Anzahl der verwalteten Objekte abhängig. Trotz kaufmännischen Geschäftsbetriebs kann bei einer Vermietung von zahlreichen Objekten weiterhin Vermögensverwaltung gegeben sein.⁶⁾ In Bezug auf die Bereitstellung von Gemeinschaftseinrichtungen entspricht die österreichische der deutschen Rsp. Die Vermietung ohne Voranmeldung und das damit verbundene Zur-Verfügung-Stellen von Personalressourcen wurde bislang im Rahmen der österreichischen Rsp noch nicht ausführlich diskutiert. Aufgrund der bisherigen Parallelen in der Judikatur könnte daher diesbezüglich mit einem vergleichbaren Urteil zu rechnen sein.

B. VERDECKTE GEWINN-AUSSCHÜTTUNG BEI UNENTGELTLICHER ÜBERLASSUNG VON MANDANTENVERTRÄGEN

Im Urteil vom **18. 3. 2004, VIII B 105/03** beschäftigte sich der BFH mit der Frage, ob die unentgeltliche Befreiung des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers einer Steuerberatungs-GmbH vom Wettbewerbsverbot sich zwangsläufig auch auf die Überlassung von Mandantenverträgen erstreckt. Der E lag folgender Sachverhalt zu Grunde: Der Bf war im Streitjahr 1994 alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer einer Steuerberatungs-GmbH. Nach dem Gesellschaftsvertrag war er vom Wettbewerbsverbot befreit, eine Gegenleistung musste er dafür nicht erbringen. Die GmbH wurde per 31. 3. 1994 liquidiert. Der Bf führte die Geschäfte der GmbH seit 1. 4. 1994 im eigenen Namen fort, wobei er das bilanzierte Anlagevermögen gegen Entgelt übernahm und ihm die Mandantenverträge der GmbH mit Zustimmung der Mandanten unentgeltlich übertragen wurden. Das Finanzamt sah in der unentgeltlichen Übertragung der Mandantenverträge eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) und erhöhte die Einkünfte des Bf um DM 1,03 Mio. Der Einspruch des Bf, die Befreiung vom Wettbewerbsverbot habe es ihm ermöglicht, die Mandanten ohne die Zahlung eines Entgelts zu übernehmen und der damit verbundene Antrag auf Aussetzung der Vollziehung des Einkommensteuerbescheides, wurde vom FG abgelehnt.

Der BFH lehnte die Beschwerde gegen den Beschluss des FG ab. Nach Ansicht des BFH führe eine

unentgeltliche Befreiung des beherrschenden Ges-Gf vom Wettbewerbsverbot nicht zwangsläufig zu einer Überlassung der Mandantenverträge, denn das eine hätte mit dem anderen nichts zu tun.⁷⁾ Im Verzicht auf das Entgelt für die Überlassung der Mandantenverträge sei vielmehr regelmäßig eine vGA anzunehmen. Auch könne laut BFH die Übertragung des Mandantenstamms nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Gf der GmbH gezählt werden, denn es fehle dazu an einer „von vornherein getroffenen klaren und eindeutigen Vereinbarung“.⁸⁾ Die Zuwendung des Vermögensvorteils wäre wohl unter der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Gesellschafters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt worden (Fremdvergleich).⁹⁾ Weiters führte der BFH aus, dass die vGA keine Entschädigung iSd § 34 Abs 2 Nr 2 dEStG darstelle und diese Einkünfte somit nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 34 dEStG unterlägen. Ein Entgelt an den Gesellschafter für das Wettbewerbsverbot könnte zwar unter § 34 dEStG fallen, im vorliegenden Erk handle es sich allerdings um kein Entgelt,¹⁰⁾ vielmehr sei dieses durch die unentgeltliche Übernahme des Kundenstamms gegenstandslos geworden. Außerdem liege ein Veräußerungsgewinn iSd § 34 dEStG schon deshalb nicht vor, weil eine vGA nicht als Teil des Veräußerungsgewinns angesetzt werden darf.¹¹⁾

In der österreichischen Judikatur könnte der VwGH eine ähnliche E treffen. Auch der VwGH hat erwogen, dass immaterielle Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen gehören¹²⁾ und dass das Vorhandensein eines festen Kundenstockes an sich schon das Bestehen eines Geschäfts- oder Firmenwertes begründe.¹³⁾ Wird ein Betrieb als Ganzes veräußert, so bildet der Kundenstock einen Teil des Geschäfts- oder Firmenwerts und wird im Kaufpreis entsprechend berücksichtigt.¹⁴⁾

Sowohl in Deutschland als auch in Österreich liegt eine vGA vor, wenn Kapitalgesellschaften ihren Gesellschaftern Vermögensvorteile zuwenden, die nach außen nicht unbedingt als Einkommensverteilungen erkennbar sind, ihre Wurzel aber in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben.¹⁵⁾ Während die vGA im deutschen EStG in § 20 Abs 1 Nr 1 geregelt ist, wird dieser Begriff im österreichischen EStG nicht ausdrücklich erwähnt. Jedoch lässt sich § 8 Abs 2 KStG inhaltsgleich auf das EStG

5) *Doralt*, Einkommensteuergesetz Kommentar II, § 23, Rz 114 ff.
 6) VwGH 10. 12. 1997, 95/13/0115.
 7) Vgl auch BFH/NV 9. 7. 2003 I B 194/02.
 8) *Korn*, Einkommensteuergesetz, § 20 Rz 76; BFH/NV 9. 7. 2003 I B 194/02; BFH 24. 1. 1990 I R 157/86; 21. 7. 1982 I R 56/78.
 9) *Korn*, Einkommensteuergesetz, § 20 Rz 89; BFH/NV 9. 7. 2003 I B 194/02; BFH 30. 8. 1995 I R 155/94; 12. 10. 1995 I R 127/94.
 10) *Schmidt*, EStG Kommentar, 2003, § 34 Rz 17; BFH 12. 6. 1996 XI R 43/94.
 11) § 34 Abs 2 Nr 1 iVm § 17 Abs 4 dEStG.
 12) VwGH 25. 11. 1965, 1427/64.
 13) VwGH 29. 6. 1956, 874,875/55.
 14) Vgl zB *Schuch/Toifl*, Klientenstock als Teilbetrieb eines Wirtschaftstreuhänders, RdW 1996, 219.
 15) *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I, Rz 977; VwGH 20. 3. 1974, 1157/72; *Korn*, Einkommensteuergesetz, § 20 Rz 76;

übertragen.¹⁶⁾ Vereinzelt werden vGA zu den besonderen Entgelten und Vorteilen iSd § 27 Abs 2 Z 1 EStG gezählt.¹⁷⁾

Ob die Vorteilsgewährung ihren Ursprung in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen hat, wird anhand des Fremdvergleichs ermittelt. Der VwGH¹⁸⁾ misst die Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern anhand der Kriterien, die auch für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen entwickelt wurden: Dh die Vereinbarung muss

nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und ohne jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und

zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen werden.¹⁹⁾

Der BFH²⁰⁾ bestimmt eine vGA dadurch, ob sie ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einem Nichtgesellschafter unter sonst gleichen Umständen nicht zugewendet hätte,²¹⁾ stellt jedoch auch zunehmend – wie bei Angehörigenverträgen – auf die Frage der Üblichkeit ab.²²⁾ Eine Vermögensminderung kann somit auf Grund der Kriterien des Fremdvergleichs sowohl in der deutschen als auch in der österreichischen Rsp dann ihre Ursache im Gesellschafterverhältnis haben, wenn der Leistung an den Gesellschafter oder eine diesem nahe stehende Person keine von vornherein klare und eindeutige Vereinbarung zugrunde liegt.²³⁾ Die Tatsache, dass die Entschädigung zur Ablösung eines Wettbewerbsverbotes ggf unter die Vorschriften des ermäßigten Steuersatzes gem § 34 dEStG fällt,²⁴⁾ lässt jedoch nicht darauf schließen, dass auch die Einkünfte aus der Überlassung der Mandantenverträge unter diese Vorschrift fallen.

Daher liegt es nahe, dass wohl auch die österreichische Judikatur in dem Verzicht auf das Entgelt für die Überlassung der Mandantenverträge von einer vGA ausgehen würde und diese Einkünfte bei nicht von vornherein getroffener fremdvergleichskonformer Vereinbarung nicht als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit qualifizieren würde. Aufgrund der Tatsache, dass eine unentgeltliche Überlassung der Mandantenverträge nichts mit der Befreiung des Bf vom Wettbewerbsverbot zu tun hat, würden die Einkünfte auch nicht dem ermäßigten Steuersatz gem § 37 EStG unterliegen.

C. DAS HÄUSLICHE ARBEITSZIMMER – EIN ÜBERBLICK ZUR JÜNGSTEN BFH-RECHTSPRECHUNG

Die Frage der Absetzbarkeit von Aufwendungen bzw Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer gehört zu den steuerrechtlichen „Dauerbrennern“. Seit Einführung von § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG im Jahre 1995²⁵⁾ sind in Österreich schon mehr als 70 VwGH-Erkenntnisse zu dieser Thematik ergangen.²⁶⁾ Ungefähr zur selben Zeit wurde in Deutschland eine vergleichbare Vorschrift in § 4 Abs 5 Nr 6 b dEStG²⁷⁾ eingeführt. Ähnlich der österreichischen Regelung verbietet sie den Abzug von „Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung“.²⁸⁾ So-

wohl nach der deutschen als auch nach der österreichischen Vorschrift gilt dies aber dann nicht, wenn das Arbeitszimmer „den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet“.²⁹⁾ Ein solcher Mittelpunkt ist grundsätzlich dann gegeben, wenn das Arbeitszimmer zu mehr als 50% der Gesamttätigkeit betrieblich oder beruflich genutzt wird *und* dem Steuerpflichtigen kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.³⁰⁾ In diesen Fällen ist die volle Höhe der Aufwendungen bzw Ausgaben abzugsfähig. Darüber hinaus sind in Deutschland noch zwei weitere Ausnahmetatbestände geregelt:³¹⁾ Steht dem Steuerpflichtigen für seine berufliche oder betriebliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, ohne dass die überwiegende berufliche oder betriebliche Nutzung gegeben ist, ist die Höhe der abziehbaren Aufwendungen mit € 1.250,- begrenzt. Gleiches gilt für jene Fälle, in denen zwar die überwiegende berufliche oder betriebliche Nutzung gegeben ist, dem Steuerpflichtigen aber ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Gerade diese Begrenzung hat im deutschen Schrifttum heftige Kritik hervorgerufen.³²⁾

Da die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale (vor allem die Begriffe „Arbeitszimmer“, „Wohnungsverband“ und „Mittelpunkt der gesamten betrieblichen Tätigkeit“) einen weiten Raum für Interpretationen offen lassen, ergehen permanent Erkenntnisse auf diesem Gebiet.³³⁾ Wie gezeigt wurde, sind die deut-

16) *Doralt*, EStG Kommentar II, § 27 Rz 35.

17) *Doralt*, EStG Kommentar II, § 27 Rz 34; EStR 2000 Rz 6148; VwGH 24. 1. 1984, 83/14/1039.

18) VwGH 3. 8. 2000, 96/15/0159; 29. 10. 1985, 85/14/0087, 0088; 6. 4. 1995, 93/15/0064; 27. 4. 2000, 96/15/0185.

19) KStR 2001 Rz 754.

20) BFH 24. 7. 1990 VIII R 290/84.

21) *Schmidt*, EStG Kommentar, 2003, § 20 Rz 61.

22) *Schmidt*, EStG Kommentar, 2003, § 20 Rz 61; BFH 19. 3. 1997 I R 75/96; 29. 10. 1997 I R 24/97; 19. 5. 1998 I R 36/97.

23) BFH 24. 1. 1990 I R 157/86; 21. 7. 1982 I R 56/78 sowie FN 12.

24) Auch im Kommentar zum EStG findet sich der Passus, dass eine im Veräußerungspreis enthaltene Vereinbarung über ein Wettbewerbsverbot gem § 37 EStG zwar nicht dem ermäßigten Steuersatz unterliegt, aber iSd Abs 2 über Antrag auf drei Jahre verteilt anzusetzen ist. Als Ausnahme hiervon gelten Veräußerungs- und Übergangsgewinne, die die Voraussetzungen des § 37 Abs 5 EStG erfüllen.

25) Auch zuvor waren der Abzugsfähigkeit solcher Aufwendungen Schranken gesetzt, jedoch beruhten diese nicht explizit auf dem Gesetz (zumindest nicht ausdrücklich erwähnt in § 20 EStG), sondern waren durch die Rsp der Gerichte maßgeblich geprägt.

26) Zuletzt VwGH 7. 7. 2004, 99/13/0197 zur Abzugsfähigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers einer Konzertpianistin, siehe auch *Petritz*, Häusliches Arbeitszimmer einer Konzertpianistin, GeS 2005, 38 ff.

27) *Nolte*, Einkommensteuerliche Behandlung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, NWB Nr 35 vom 23. 8. 2004, Fach 3, 2709 ff.

28) § 4 Abs 5 Z 6 b Satz 1 dEStG. Dieses Abzugsverbot gilt in Österreich jedoch nicht für typische Arbeitsmittel, die beruflich bzw betrieblich genutzt werden. Siehe LStR 2000, Rz 327.

29) § 4 Abs 5 Z 6 b Satz 3 dEStG.

30) *Broudré* in *Hermann/Heuer/Raupach* (Hrsg), Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz Kommentar, § 4 Tz 1565.

31) § 4 Abs 5 Z 6 b Satz 2 dEStG.

32) Vgl *Tiedtke/Beck*, Das häusliche Arbeitszimmer auf dem Prüfstand – Schlussfolgerungen aus der aktuellen Rsp des BFH, FR 2004, 801 ff.

33) Für einen guten Überblick über zahlreiche mit dieser Vorschrift verbundenen Probleme, siehe *Huber/Petritz*, Überlegungen zu einer steu-

sche und die österreichische Vorschrift ähnlich, sodass die Erk des BFH (und die des VwGH vice versa) zumindest wertvolle Hinweise für die eigene Rechtslage geben können. Aus diesem Grund sollen in der Folge vier jüngst ergangene Erk des BFH skizziert werden.

1. NOTFALLPRAXIS ALS HÄUSLICHES ARBEITSZIMMER: DAS KRITERIUM DES PUBLIKUMSVERKEHRS

Dem Urteil des BFH vom **20. 11. 2003, IV R 3/02** lag folgender Sachverhalt zugrunde: Die Kl war Ärztin für Allgemeinmedizin und übte ihre Tätigkeit überwiegend in den Räumen einer Gemeinschaftspraxis aus. Daneben nutzte sie drei Kellerräume (zwei als Behandlungsräume und einen als Warteraum) des eigenen Wohnhauses als Notfallpraxis für die von ihr zu leistenden Not- und Bereitschaftsdienste. Die Kellerräume waren über die Garage oder über das Treppenhaus vom Erdgeschoss aus zugänglich.

Der BFH erkannte in der Notfallpraxis kein häusliches Arbeitszimmer, das vom Abzugsverbot betroffen wäre. Telos der Vorschrift sei nämlich, dass private Aufwendungen nicht die Einnahmen kürzen sollen. Jedoch erfüllen Aufwendungen für eine Arztpraxis regelmäßig die Kriterien für eine betriebliche bzw berufliche Nutzung. Bei einer Notfallpraxis sei eine dem Standard einer herkömmlichen Praxis entsprechende Ausstattung nicht gegeben und daher nicht von vornherein von einer betrieblichen Nutzung auszugehen. In solchen Fällen misst der BFH der leichten Zugänglichkeit der Räumlichkeiten für Patienten entscheidende Bedeutung zu. Vor allem ein eigener Eingangsbereich sei als starkes Indiz für die Widmung für die Allgemeinheit zu werten. Unter bestimmten Umständen sei auch ein gemeinsamer Eingangsbereich für Wohnung und Notfallpraxis noch nicht schädlich. Jedoch muss sich in diesen Fällen der Eingangsbereich deutlich von den ansonsten privat genutzten Räumlichkeiten absetzen und darf – abgesehen von einer Tür – keine räumliche Verbindung zu diesen aufweisen. Muss hingegen der Patient erst einen Flur oder eine Diele des privaten Wohnbereichs durchqueren, so versagt der BFH die Widmung für den Publikumsverkehr und in weiterer Folge die Anerkennung der Ausgaben.

Anzumerken ist bei diesem Erkenntnis, dass der österreichische VwGH auf ähnliche Weise entscheidet: sofern die Funktionalität keinen Zweifel über die Betrieblichkeit des Raumes lässt, werden regelmäßig die Aufwendungen zum Abzug zugelassen. Sofern die Nutzung jedoch nicht eindeutig die private Lebensführung ausschließt, ist auf den Publikumsverkehr abzustellen.³⁴⁾

2. HÄUSLICHES ARBEITSZIMMER EINES AUSSENDIENST-MITARBEITERS: MITTELPUNKT DER BERUFLICHEN BETÄTIGUNG

Im Urteil vom **14. 1. 2004, VI R 55/03** hatte der BFH über einen Versicherungsangestellten, der mit dem Auf- und Ausbau eines Vertriebsnetzes betraut war, zu entscheiden. Seine Tätigkeit wurde geprägt

vom Einstellen neuer VertreterInnen, deren Einarbeiten und Weiterbildung sowie der aktiven Beratung in allen Organisationsfragen. Der Abschluss von Versicherungsverträgen gehörte hingegen nicht zu seinem Aufgabengebiet. Die Hälfte seiner Tätigkeit übte er im häuslichen Arbeitszimmer, die andere Hälfte im Außendienst aus. Der Arbeitgeber stellte keinen Arbeitsplatz zur Verfügung, sodass nur der häusliche Arbeitsbereich blieb.

Der BFH erkannte, dass es bei einem Steuerpflichtigen, der seine Tätigkeit teilweise im Arbeitszimmer und teilweise außer Haus ausübt, auf den Betätigungsmittelpunkt ankommt. Liegt der qualitative Schwerpunkt einer Tätigkeit im Arbeitszimmer und ist kein anderer Arbeitsbereich vorhanden, so ist der Abzug der angefallenen Aufwendungen zuzulassen. Die zeitliche Nutzung hingegen stelle nur ein Indiz dar. Daher könne das häusliche Arbeitszimmer auch dann noch den Mittelpunkt einer beruflichen Betätigung bilden, wenn die außerhäuslichen Tätigkeiten zeitlich überwiegen. Aus dem dargestellten Sachverhalt konnte der BFH jedoch den „qualitativen Schwerpunkt“ nicht ableiten.

eroptimierenden Gestaltung des Arbeitszimmers im Wohnungsverband, GeS 2004, 479 ff.
 34) Die LStR 2002 enthalten in Rz 325 das Beispiel einer Kanzlei im häuslichen Wohnungsverband, die aber regelmäßig für die Beschäftigung von familienfremden Personen (Sekretärin) und/oder für Parteienverkehr (Vortragsraum, Verkaufsbüro) genutzt werden muss.

In Österreich ist die hM ähnlich. Während die LStR 2002 bei gemischten Tätigkeiten noch von „typischen Berufsbildern“ ausgehen,³⁵⁾ die ihren „materiellen Schwerpunkt“ im bzw außerhalb des Arbeitszimmers haben, so misst der VwGH den Umständen des Einzelfalls größere Bedeutung zu. Interessant ist, dass der VwGH erst in jüngster Zeit über den häuslichen Arbeitsplatz eines Versicherungsvertreters zu entscheiden hatte. Ähnlich dem vorliegenden BFH-Urteil ging der VwGH davon aus, dass bei einer solchen Betätigung nicht generell der Mittelpunkt außerhalb des Arbeitszimmers angenommen werden dürfe. Es sei vor allem auf die konkreten Umstände des Einzelfalls, im Zweifel auf die zeitliche Komponente, abzustellen.³⁶⁾

3. HÄUSLICHES ARBEITSZIMMER EINES LEHRERS: VERFÜGBARKEIT EINES ANDEREN ARBEITSPLATZES

In seinem Urteil vom **19. 12. 2003, VI R 77/01** hatte der BFH sich mit der Auslegung des Begriffes „Verfügbarkeit eines anderen Arbeitsplatzes“ zu befassen. Folgender Sachverhalt lag der E zugrunde: Der Kl war Leiter einer Grund- und Hauptschule mit einem Unterrichtspensum von vier Stunden pro Woche. Darüber hinaus übte er noch die Funktion als geschäftsführender Schulleiter von über 40 Schulen der Stadt X aus und war Mitglied des Schulbeirates derselben Stadt. In seiner Schule stand ihm ein Dienstzimmer zur Verfügung. Die Berücksichtigung der Aufwendungen für das in seinem Wohnungsverband gelegene häusliche Arbeitszimmer wurde ihm von der belangten Behörde versagt.

Der Rsp des Senats zufolge ist grundsätzlich jeder Arbeitsplatz, der sich zur Erledigung büromäßiger Arbeiten eignet, ein „anderer Arbeitsplatz“ im Sinne der Abzugsbeschränkung. Er steht allerdings nur dann „für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit zur Verfügung“, wenn ihn der Steuerpflichtige in der konkret erforderlichen Art und Weise tatsächlich nutzen kann. Bereits aus dem Wortlaut der Bestimmung³⁷⁾ folgt, dass bei Steuerpflichtigen mit mehreren Tätigkeiten der andere Arbeitsplatz für jede dieser Tätigkeiten zur Verfügung stehen muss.³⁸⁾ Einem Schulleiter und Lehrer steht das Dienstzimmer in der Schule regelmäßig nur für die Verwaltungstätigkeit, nicht aber für die Lehrtätigkeit zur Verfügung. Schulverwaltung und Unterricht sind jedoch unterschiedliche Aufgabenbereiche einer Erwerbstätigkeit. Die Überlassung des Dienstzimmers durch den Dienstherrn knüpft allerdings nur an die Verwaltungsaufgaben an. Aus diesem Grund sind die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer bezogen auf die Lehrtätigkeit in Höhe von € 1.250,- (DM 2.400,-) als Werbungskosten anzuerkennen.

Im Unterschied zur deutschen Rechtslage gibt es den Ausnahmetatbestand des § 4 Abs 5 Z 6 b dEStG bei Nicht-Vorliegen eines anderen Arbeitsplatzes in Österreich nicht. Wendet man § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG auf den dargestellten Sachverhalt an, würde dem Lehrer der Werbungskostenabzug für auf das Arbeitszimmer entfallende Miete bzw Absetzung für Abnutzung und die anteilmäßigen Betriebskos-

ten zur Gänze verwehrt bleiben, da das häusliche Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt seiner *gesamten* betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet. Nach der Rsp des VwGH stellt das für Vorbereitungs- und Korrekturzwecke verwendete häusliche Arbeitszimmer eines Lehrers nicht den Tätigkeitsmittelpunkt dar.³⁹⁾ Gleiches gilt für die Tätigkeit als Schulleiter, deren Mittelpunkt im gegebenen Fall im Dienstzimmer der Schule anzunehmen ist. Dem ist aber anzumerken, dass Kosten für typische Arbeitsmittel wie zB Computer einschließlich Computertische, Kopier- und Faxgeräte, Drucker, EDV-Ausstattungen und Telefonanlagen hingegen bei entsprechender beruflicher oder betrieblicher Verwendung abzugsfähig sind, und zwar auch dann, wenn sie in Privaträumen oder einem nicht abzugsfähigen Arbeitszimmer aufgestellt werden.⁴⁰⁾

4. HÄUSLICHES ARBEITSZIMMER EINES SOLDATEN: VERFÜGBARKEIT EINES ANDEREN ARBEITSPLATZES

In Urteil vom **14. 1. 2004, VI R 1/02** hatte der BFH über einen Berufssoldaten, der als Organisationsfeldwebel sowie als Artilleriefeldwebel und Systemverwalter auf zwei Dienstposten eingesetzt war, zu entscheiden. Seine Betätigung als Artilleriefeldwebel und Systemverwalter umfasste ua die Vorbereitung, Durchführung und Verarbeitung von Vorträgen unter Verwendung des Computer-Programms „Power Point“. Im Stabsgebäude stand dem Kl zwar ein Dienstzimmer mit Schreibtisch, Bürostuhl und Computer zur Verfügung, welches aber einer Bescheinigung seines Vorgesetzten zufolge für die Erstellung von Präsentationen aufgrund mangelnder Rechenkapazität und Software nicht genutzt werden konnte. Darüber hinaus wurde der Computer für andere dienstliche Angelegenheiten benötigt. Zur Erledigung seiner Aufgaben benutzte der Kl sein häusliches Arbeitszimmer, wobei der Anteil der in diesem Zimmer verrichteten Tätigkeiten 40% der gesamten dienstlichen Tätigkeit betrug. Mit der Einkommensteuererklärung 1996 machte der Kl Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in Höhe von DM 2.400,- (€ 1.250,-) geltend, welche von der belangten Behörde nicht anerkannt wurden.

Der BFH erkannte, dass dem Kl das Dienstzimmer für die im häuslichen Arbeitszimmer verrichteten Tätigkeiten aufgrund der objektiven Gegebenheiten des Streitfalls nicht zur Verfügung gestanden hat. Es ging insb nicht darum, dass das häusliche Arbeitszimmer lediglich nach Feierabend und an Wochenenden für Tätigkeiten genutzt wurde, die grundsätz-

35) Vgl LStR 2002, Rz 329 a und b.

36) VwGH 8. 5. 2003, 2000/15/0176.

37) Das Merkmal der beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit zur Bestimmung des „Fehlens eines anderen Arbeitsplatzes“ ist im Unterschied zu den anderen Tatbestandsvoraussetzungen tätigkeitsbezogen anzuwenden, da es an dem Adverb „gesamt“ fehlt.

38) Siehe auch BFH 7. 8. 2003 VI R 162/00, BFHE 203, 124, BFH/NV 2003, 1649; VI R 118/00 BFHE 203, 122, BFH NV 2003, 1684 und VI R 17/01, BFHE 203, 130, BFH/NV 2003, 1651.

39) VwGH 20. 1. 1999, 98/13/0132.

40) Vgl LStR 2002, Rz 327; *Thunshirn*, Ertragsteuerliche Änderungen beim Arbeitszimmer, SWK 1996, A 387.

lich auch an einem anderen Arbeitsplatz verrichtet werden konnten. Aus diesem Grund war nach Ansicht des BFH der Werbungskostenabzug in Höhe von DM 2.400,- (€ 1.250,-) zu gewähren.

Legt man den Sachverhalt auf die österreichische Rechtslage um, würde dem Soldaten der Betriebsausgabenabzug für das häusliche Arbeitszimmer zur Gänze versagt werden, da der Mittelpunkt seiner Tätigkeiten⁴¹⁾ nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt.

Der Steuerpflichtige könnte jedoch die Kosten für seinen Computer und andere typische Arbeitsmittel, die aufgrund ihrer Funktion nicht als Einrichtungsgegenstände einer Wohnung in Betracht kommen, als Werbungskosten geltend machen.

41) Aufgrund des engen sachlichen Wirkungszusammenhangs sind die Tätigkeiten als Organisationsfeldwebel und Artilleriefeldwebel einer Einkunftsquelle zuzurechnen.