



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes 12., 13., 14. und 23. Bezirk in Wien betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996, 1997 und 1998 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

## Entscheidungsgründe

Der Bw. bezog in den berufsgegenständlichen Jahren Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (Pension). Daneben erwirtschaftete er Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus den Tätigkeiten als Masseur und Lebens- und Sozialberater. Nach seinen Angaben übte er diese Tätigkeiten an zwei verschiedenen Standorten aus, wobei sich eine Praxis in Wien, A-Gasse und eine Praxis in seinem Wohnhaus in Wien, B-Gasse, befand. Der Bw. machte für die Praxis im Wohnhaus für die Jahre 1996, 1997 und 1998 den Abzug von jeweils 35,78 % der für das Gebäude angefallenen Kosten sowie 50 % der Telefongebühren als Betriebsausgaben geltend.

Die für das Jahr 1996 vom Bw. geltend gemachten Ausgaben wurden vom Finanzamt als gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d) EStG 1988 bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht abzugsfähig behandelt.

In der Begründung zum Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 führte das Finanzamt aus, dass Arbeitsräumlichkeiten dann nicht mehr steuerlich zu berücksichtigen seien, wenn diese im Wohnungsverband gelegen seien. Es sei zwar auch ein Eingang zur Praxis vom Garten aus vorhanden, jedoch gebe es laut dem vorliegenden Plan keine räumliche Trennung zum Wohnbereich. Da die "selbständigen Einkünfte" nicht überwiegen würden, könnten die Kosten für die Arbeitsräumlichkeiten nicht anerkannt werden. Dies gelte jedoch nur für die Praxis in Wien, B-Gasse, nicht aber für jene in Wien, A-Gasse.

In der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 brachte der Bw. folgendes vor:

Das Haus in Wien, B-Gasse bestehe aus drei Ebenen. Im Erdgeschoss befinde sich der Massagebetrieb und im ersten Stock die Privatwohnung. Das Dachgeschoss sei unausgebaut und daher ungenutzt.

Wie vom unangemeldet erschienen Erhebungsdienst des Finanzamt festgestellt worden sei, werde nahezu der gesamte Erdgeschossbereich betrieblich genutzt (siehe Niederschrift vom 24. März 1998). Die Räume seien aufgrund ihrer Ausstattung (Massageliegen, Behandlungsgeräte, diverse Regale mit Zubehör, Arbeitsmaterialien und Fachliteratur, Computer und Büromaterial) Ordinations- bzw. Therapieräume und daher nicht für Privatzwecke verwendbar. Hinzu kämen noch ein eigener Warteraum und Waschraum sowie eine Toilette für die Klienten. Zur Privatwohnung im ersten Stock gelange man über ein,

ähnlich wie in einem "normalen Wohnhaus" bestehendes Stiegenhaus und eine Sicherheits-Eingangstüre, die ohne Schlüssel nicht geöffnet werden könne. Es sei schon aus Gründen der Sicherheit und Rücksichtnahme auf die Familie (Gattin und zwei Kleinkinder) erforderlich, die privaten von den beruflichen Räumlichkeiten strikt zu trennen, zumal sich alle notwendigen Räume (drei Zimmer, große Küche und Bad) aus diesen Gründen im ersten Stock befinden würden.

Die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland habe in einer Berufungsentscheidung die Berücksichtigung von Pensionseinkünften für die Beurteilung der gesamten beruflichen und betrieblichen Tätigkeit verneint. Unter "Tätigkeit" könne demzufolge nur eine aktive Erwerbstätigkeit verstanden werden, die an einem Ort, in einem dafür unbedingt notwendigen Raum, ausgeübt werden müsse, der somit den Mittelpunkt der "gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit" darstelle. Die anfallenden Kosten seien daher als Betriebsausgaben abzugsfähig. Da es sich bei der Tätigkeit um eine Erwerbstätigkeit im obgenannten Sinne handle, nämlich um die eines Akupunktmasseurs und Lebens- bzw. Sozialberaters, würden die unumgänglich notwendigen Therapieräume den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit(en) bilden.

Zusammengefasst lasse sich sagen, dass es sich bei den besagten Räumen aufgrund ihrer Anlage und Ausstattung um Ordinations- bzw. Therapieräume und nicht um ein sogenanntes "Arbeitszimmer" handeln würde. Es bestehe eine genaue räumliche Trennung zwischen Therapiebereich und privatem Wohnungsbereich. Die genannten Räumlichkeiten würden den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Erwerbstätigkeit bilden.

Das Finanzamt gab der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996 mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Oktober 1999 teilweise statt. In der Begründung ist folgendes ausgeführt: Vom Erhebungsdienst sei festgestellt worden, dass der 12,95 m<sup>2</sup> große Raum ausschließlich betrieblich genutzt werde bzw. die Einrichtung dieses Raumes für eine ausschließlich betriebliche Nutzung spreche. Die anteiligen Kosten einschließlich des geltend gemachten Telefonaufwandes seien daher abzugsfähig. Die übrigen Räume des Erdgeschosses seien nicht derart eingerichtet, dass eine ausschließlich betriebliche Nutzung angenommen werden könne. Zum Flur und WC werde speziell ausgeführt: Vom Flur gelange man auch zum privaten Wohnbereich und zur privaten Garderobe. Schon aus diesem Grund sei eine ausschließlich betriebliche Nutzung nicht gegeben. Dass das WC im Erdgeschoss ausschließlich betrieblich genutzt würde, sei bei einer vierköpfigen Familie, auch bei Berücksichtigung eines WC im Obergeschoss, wenig glaubhaft.

Vom Finanzamt wurden bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 1996 die vom Bw. beantragten 50 % der Telefongebühren und die Ausgaben für den Raum im Ausmaß von 12,95 m<sup>2</sup>, das sind 8,1 % der vom Bw. geltend gemachten Ausgaben, als abzugsfähig anerkannt.

Bei den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1997 und 1998 vom 14. Oktober 1999 wurden vom Finanzamt - analog der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1996 - 50 % der Telefongebühren und 8,1 % der vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen für die Praxis in Wien, B-Gasse als abzugsfähige Ausgaben anerkannt.

Mit Anbringen vom 6. November 1999 stellte der Bw. betreffend der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Betreffend der Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 und 1998 erhob er mit Anbringen vom selben Tag Berufung und begründete sein Begehren auf Anerkennung der Abzugsfähigkeit von 35,78 % der Kosten für die Behandlungsräume im Haus Wien, B-Gasse, wie folgt:

Seine gewerbliche Tätigkeit bestehe im wesentlichen aus der "Behandlung der körpereigenen Energien" und der Akupunktmassage nach Penzel. Die Akquisition von neuen Kunden sei im Laufe der Zeit durch Weiterempfehlungen sowie durch eigene Informationsveranstaltungen erfolgt und sei immer mit großem Arbeits- und Zeitaufwand verbunden gewesen. Die ursprüngliche (genau beschriebene) Aufteilung des Wohnhauses in Privat- und Therapieräumlichkeiten sei in den Jahren 1987/1988 (Unterbrechung durch Herzinfarkt) mit Beginn der gewerblichen Tätigkeit neben einem Dienstverhältnis bei der Gemeinde Wien und der Tätigkeit als technischer Sachverständiger entstanden. Diese Berechnung sei aus Vereinfachungsgründen beibehalten worden, obwohl durch diverse Erweiterungen ein größerer Anteil dem Ordinationsbereich hinzugefügt worden sei.

Im zweiten Halbjahr 1995 sei der gesamte erste Stock des gegenständlichen Hauses für die nunmehrige Familie des Bw. renoviert und die nunmehrige Aufteilung des Hauses hergestellt worden. Die nunmehr dem beruflichen Bereich zugeordneten Räume des Erdgeschosses seien folgende:

Behandlungsraum (12,95 m<sup>2</sup>): Einrichtung: Massagetisch, Behandlungsgeräte, zwei Sessel, Kleiderablage.

Ruheraum (9,14 m<sup>2</sup>): Einrichtung: Massagetisch, zwei Sessel, Kleiderablage, Wandtafel.

Behandlungsvorraum (7,56 m<sup>2</sup>): Einrichtung: Schreibtisch, Sessel, Telefon und Faxgerät, medizinischer Schrank. Hier könnten während Behandlungsunterbrechungen telefonische Terminvereinbarungen getroffen und kurze Beratungsgespräche geführt werden.

Teeküche (7,97 m<sup>2</sup>): Einrichtung: Regale mit Behandlungszubehör, Decken und Leintücher für die Massagetische, Kaffe- und Teemaschine, Waschbecken.

Büro- und Seminarraum (44,28 m<sup>2</sup>): Einrichtung: Schreibtische, Sessel, Computer, Kopiergerät, Telefon und Regale mit Seminar- und Bürounterlagen, Klavier (verstimmt und nicht benützt), zwei Videorecorder, Diaprojektor. Hier würden die berufliche Korrespondenz, Büro- und Weiterbildungsarbeiten sowie längere telefonische Beratungen erledigt. Weiters würden Fortbildungs- und Informationsveranstaltungen in kleinem Rahmen durchgeführt. Um die Kunden und insbesondere auch mögliche künftige Interessenten mit den jeweils neuesten Therapieanwendungen vertraut zu machen, seien diese mehrmals im Monat in diesem Raum anhand von Kursunterlagen, Videofilmen sowie Flipchart vorgestellt und erklärt worden. Durch diese kostenlose Überzeugungsarbeit sei es möglich gewesen, eine kontinuierliche Einnahmensteigerung und somit den Fortbestand der Praxis zu gewährleisten.

Warteraum (11,83 m<sup>2</sup>, WC (1,57 m<sup>2</sup>) und Waschkabine (1,74 m<sup>2</sup>): Einrichtung: Sessel, Zeitungsablage, Garderobe. Garderobe und WC würden ausschließlich von den Klienten und Veranstaltungsteilnehmern benützt, da sämtliche Einrichtungen für private Bedürfnisse im ersten Stock, im Bereich der Privatwohnung, seien.

Wie schon mehrmals in diversen Vorhaltsbeantwortungen erläutert und auch vom Erhebungsdienst festgestellt, sei die Familienwohnung mit sämtlichen Privaträumen im ersten Stock gelegen und nur über das Stiegenhaus und durch eine versperrbare Sicherheitstüre betretbar. Es sei aus Gründen der Diskretion den Klienten gegenüber bzw. aus Sicherheitserwägungen hinsichtlich der Familie (zwei Kleinkinder im Alter von zwei bzw. fünf Jahren) unumgänglich, eine strikte Trennung in einen privaten und einen beruflichen Bereich zu erreichen.

Das Ausmaß der betrieblich genutzten Räume betrage derzeit 97,04 m<sup>2</sup>, der Anteil an der gesamten Fläche von 197,75 m<sup>2</sup>, daher 49 %.

Es werde ersucht, trotz des erwähnten höheren Anteilwertes von 49 % für die Jahre 1996, 1997 und 1998 zumindest den ursprünglichen Wert von 35,78 % anzuerkennen.

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

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988, BGBl.Nr. 400/1988, sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 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 der Wohnung bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

In einem ersten Schritt ist zu klären, ob auf den gegenständlichen Sachverhalt die Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d) EStG 1988 anzuwenden ist.

Nach herrschender Lehre fallen im Wohnungsverband gelegene Räume, die aufgrund der funktionellen Zweckbestimmung und Ausstattung entsprechend der Verkehrsauffassung von vornherein der Betriebs- bzw. Berufssphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnen sind, nicht unter den Begriff Arbeitszimmer. Daher sind z.B. Ordinations- und Therapieräumlichkeiten, die aufgrund ihrer Ausstattung typischerweise eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung ausschließen (z.B. Ordination eines praktischen Arztes, eines Zahnarztes), nicht als Arbeitszimmer im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d) EStG 1988 anzusehen.

Der Raum mit 12,95 m<sup>2</sup> Nutzfläche im Erdgeschoss des Wohnhauses des Bw. ist, wie anlässlich des vom Finanzamt am 24. März 1998 vorgenommenen Augenscheines festgestellt wurde, mit den für die Ausübung der Tätigkeit eines Masseurs und Lebensberaters typischen Gegenständen ausgestattet. Das Vorhandensein von Massageliege, Regalkästen mit Leintüchern und Fachliteratur, Sitzgelegenheiten, verschiedenen Behandlungsgeräten, Wandtafeln, Wirbelsäulenmodell und künstlichem Skelett schließen typischerweise eine Nutzung des Raumes im Rahmen der privaten Lebensführung aus. Der Raum ist eindeutig als Therapieraum und nicht als Arbeitszimmer im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d) EStG 1988 zu beurteilen. Diese Ansicht liegt auch der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes zugrunde, welche aufgrund einer entsprechenden Anweisung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland erlassen wurde.

Hinsichtlich der Ausstattung der übrigen im Erdgeschoss befindlichen Räume kann das Ergebnis des vom Finanzamt ohne vorherige Ankündigung vorgenommenen Augenscheines

unter Einbeziehung des Umstandes, dass zu diesem Zeitpunkt gerade Umbaumaßnahmen im Hause im Gange waren, als mit den Vorbringen des Bw. übereinstimmend angesehen werden.

Auch die übrigen vom Bw. erstatteten Berufungsvorbringen sind als plausibel und nachvollziehbar zu beurteilen, weshalb es keinen Grund gibt, deren Richtigkeit anzuzweifeln.

Demnach hat der Bw. das bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die Jahre 1996, 1997 und 1998 zugrunde gelegte Ausmaß der betrieblichen Nutzung seines Wohnhauses von 35,78 % der gesamten Fläche von 197,75 m<sup>2</sup> in Entsprechung der Verhältnisse vor dem Jahr 1996 beibehalten.

Wie vom Bw. im Berufungsverfahren vorgebracht und anhand einer detaillierten Beschreibung zu den einzelnen Räumen dargelegt wurde, hat sich das Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Hauses ab dem Jahr 1996 auf 49 % der gesamten Fläche, das sind 97,04 m<sup>2</sup>, erhöht. Dieses Vorbringen stellt eine Abänderung des Berufungsantrages dar.

Zum Vorbringen des Bw., wenigstens das ursprünglich beantragte Ausmaß von 35,78 % betrieblicher Nutzung des Hauses anzuerkennen, ist festzustellen, dass die Behörde die maßgeblichen Sachverhalte nach objektiven Kriterien zu ermitteln hat und keinesfalls von mit dem Abgabepflichtigen vereinbarten Sachverhaltsannahmen ausgehen darf.

Der Therapieraum ist der zentrale Raum für die Ausübung der Tätigkeit des Bw. als Masseur und Lebens- und Sozialberater. Die zur Gewährleistung einer angemessenen Infrastruktur für die Kunden des Bw. erforderlichen und üblicherweise bei derartigen Praxen vorhandenen Nebenräumlichkeiten sind als dem Therapieraum zugehörig zu beurteilen.

Auch wenn diese Räume aufgrund ihrer Ausstattung theoretisch auch im Rahmen der privaten Lebensführung benützt werden könnten, wäre es nicht sachgerecht, sie einfach einer isolierten Betrachtung zu unterziehen und ihre betriebliche Nutzung zu verneinen.

Dazu gehört das WC im Erdgeschoss im Ausmaß von 1,57 m<sup>2</sup>. Die Ansicht des Finanzamtes, dass es bei einer vierköpfigen Familie nicht glaubhaft sei, dass dieses ausschließlich betrieblich genutzt werde, kann nicht geteilt werden. Die offenbar zugrundeliegende Annahme, dass eine vierköpfige Familie mit einem WC nicht das Auslangen finden könnte, widerspricht den üblichen Wohnverhältnissen von Familien. Es entspricht auch nicht der Lebenserfahrung, dass Familienangehörige bei Vorhandensein eines privaten WC's ein von familienfremden Personen benütztes WC aufsuchen.

Weiters sind der Ruheraum im Ausmaß von 9,14 m<sup>2</sup>, der Behandlungsvorraum im Ausmaß von 7,56 m<sup>2</sup>, die Teeküche im Ausmaß von 7,97 m<sup>2</sup>, der Warteraum im Ausmaß von 11,83 m<sup>2</sup> und der Waschvorraum im Ausmaß von 1,74 m<sup>2</sup> im Hinblick auf die vom Bw. ausgeübten Tätigkeiten als dem Therapieraum zugehörige Räume anzusehen.

Das Erfordernis der Bereitstellung derartiger Räume für die Kunden eines Masseurs und Lebens- und Sozialberaters kann grundsätzlich nicht ernsthaft in Zweifel gezogen werden.

Im konkreten Fall gibt die Ausstattung der betreffenden Räume keinen Anlass für Zweifel an ihrer Nutzung für die vom Bw. vorgebrachten betrieblichen Zwecke.

Es bestehen auch keine Anhaltspunkte dafür, dass die betreffenden Nebenräume zum Therapieraum von der Familie des Bw. tatsächlich benützt würden.

Der Therapieraum und diese Räume bilden in ihrer Gesamtheit die "Praxis", in der der Bw. seine Kunden behandelt.

Die vom Bw. zur betrieblichen Nutzung des 44,28 m<sup>2</sup> großen Büro- und Seminarraumes getroffenen Erklärungen sind nachvollziehbar. Die Ausstattung dieses Raumes weist ebenfalls darauf hin, dass dort Büroarbeiten verrichtet und Fortbildungs- und Informationsveranstaltungen abgehalten werden. Daher ist auch die betriebliche Nutzung dieses Raumes glaubwürdig.

Zusammenfassend wird festgestellt, dass die Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d) EStG 1988 auf den berufsgegenständlichen Sachverhalt nicht anwendbar ist.

Die rechtliche Würdigung hat auf Grundlage des § 4 Abs. 4 EStG zu erfolgen. Demgemäss liegen Betriebsausgaben dann vor, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen, wobei die betriebliche Veranlassung weit zu sehen ist und es auf die Angemessenheit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit grundsätzlich nicht ankommt.

Diese Voraussetzungen sind betreffend der Ausgaben für das Wohnhaus des Bw. in Wien, B-Gasse, anteilig gegeben.

Das Ausmaß der betrieblich genutzten Räume beträgt insgesamt 97,04 m<sup>2</sup>, das sind 49 % der Gesamtfläche des Wohnhauses des Bw. in Wien, B-Gasse.

Es sind 49 % der Ausgaben für dieses Haus sowie die vom Bw. geltend gemachten anteiligen Telefongebühren, das sind im Jahr 1996 S 58.390,59 (€ 4.243,41), im Jahr 1997 S 111.377,25



(€ 8.094,10) und im Jahr 1998 S 122.949,00 (€ 8.935,05) gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 als Betriebsausgaben absetzbar.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter (je 2-fach, in ATS und €)

Wien, 2. April 2004