



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Stb, vom 28. November 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr, vertreten durch FA, vom 27. Oktober 2003 betreffend Einkommensteuer 2001 nach der am 10. Jänner 2006 in 4010 Linz, Zollamtstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

	in ATS	in EUR
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	275.406,00	20.014,53
Gesamtbetrag der Einkünfte	358.444,00	26.049,14
Einkommen	347.400,00	25.246,54
Einkommensteuer	80.884,00	5.878,07
anrechenbare Lohnsteuer	18.370,40	1.335,04

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erhielt mit Bescheid vom 18. November 1997 vom Amt der O.Ö. Landesregierung die Bewilligung zur freiberuflichen Ausübung der allgemeinen Gesundheits- und Krankenpflege. Die Bw. ist (mit Unterbrechungen) seit Juli 1998 im Bereich der Hauskrankenpflege tätig.

In der am 30. April 2003 (eingelangt beim zuständigen Finanzamt am 5. Mai 2003) eingereichten Einkommensteuererklärung samt Einnahmen-Ausgaben-Rechnung machte die Bw. unter anderem folgende Ausgaben in Zusammenhang mit einem Arbeitszimmer geltend:

Miete: 57.600,00 ATS

Strom geschätzt: 3.000,00 ATS

Anteil Hauskosten (19,89%): 7.069,00 ATS

Abschreibung Küche: 4.000,00 ATS

Die Gesamtwohnfläche wurde mit 235,4 m² angegeben; das Büro mit 46,82 m²; der betriebliche Anteil würde also 19,89% betragen.

Mit Datum 30. Juni 2003 wurde in einem Vorhalt seitens des zuständigen Finanzamtes um Angaben zu diesen Ausgaben ersucht (Empfänger der Miete, Grund für Mietzahlungen, Fahrtenbuch, Mietvertrag, Nachweis für Mietzahlungen).

Mit Eingabe vom 22. Juli 2003 wurde eine Bestätigung der bezahlten Miete für das Kalenderjahr 2001 vorgelegt.

Darin bestätigt der Vermieter, Herr B, dass er im Jahr 2001 für den Mietgegenstand "Büro Hauskrankenpflege" (W-Straße) von der Bw. 12 mal (von Jänner 2001 bis einschl. Dezember 2001) eine monatliche Miete von 4.800,00 ATS (incl. USt) lt. Mietvertrag erhalten hätte.

Mit Schreiben vom 3. September 2003 wurde die Bw. erinnert, oben genannten Vorhalt vollständig zu beantworten.

Mittels Fax vom 8. September 2003 wurden folgende Unterlagen nachgereicht.

Mietvertrag mit folgendem (gekürzten) Inhalt:

Vermieter: FAB

Mieter: BEM

Mietgegenstand: Geschäftsräumlichkeiten (Hauskrankenpflege-Personal-Büro) bestehend aus Vorraum, Teeküche, 2 Zimmer, Bad, WC, Abstellraum, Kellerraum.

Hauptmietzins: 4.000,00 ATS zuzüglich 20% USt

Garage: 250,00 ATS zuzüglich 20%.

In diesem Mietvertrag wurde weiters festgehalten, dass die von den Mietern gemietete Wohnung im ersten Stock und die Büroräumlichkeiten im Parterre eine Einheit darstellen

würden und eine Auflösung des Mietverhältnisses nur mit der Wohnung im ersten Stock möglich sei.

Mittels Einkommensteuerbescheid 2001 vom 27. Oktober 2003 wurde die Einkommensteuer abweichend von der eingereichten Erklärung festgesetzt. Die Ausgaben im Zusammenhang mit dem Büro wurden nicht berücksichtigt.

Begründend wurde ausgeführt, dass die angeforderten monatlichen Zahlscheine nicht vorgelegt worden seien bzw. dass kein Nachweis über den tatsächlichen Zahlungsfluss der „Bürokosten“ erbracht worden sei.

Mit Eingabe vom 28. November 2003 wurde Berufung gegen diesen Einkommensteuerbescheid eingebracht.

Als Anlage wurde eine Bestätigung des Vermieters über den Erhalt der Miete vorgelegt. Die Miete sei vom Konto des Gatten der Bw. monatlich abgebucht und mit dem Haushaltsgeld gegen verrechnet worden. Seit 1. Juni 2001 bestehe ein Dauerauftrag, wo die Bw. monatlich einen Betrag von 4.200,00 ATS auf das Konto ihres Gatten überweise.

Mittels Ersuchen um Ergänzung vom 13. Juli 2004 wurde die Bw. seitens des zuständigen Finanzamtes aufgefordert, folgende Nachweise vorzulegen:

Originalmietvertrag (Größe des Büros)

Miete und Größe der Wohnung

KFZ-Kosten (stehen mehrere KFZ zur Verfügung?)

Garage (gibt es mehrere Garagen für „Familien-KFZ“?).

Mit Eingabe vom 5. August 2004 wurde bekannt gegeben, dass das Büro ein Ausmaß von 46,82 m², die restliche Wohnung ein Ausmaß von 188 m², aufweise.

Für private Fahrten stehe ein zweites KFZ zur Verfügung (Wechselkennzeichen).

Es seien noch 2 normale Abstellplätze und ein überdachter Abstellplatz zur Verfügung.

Vorgelegt wurde der Hausplan, Mietvertrag (Büro und Wohnung) sowie eine Vereinbarung vom 26. August 2003 über die Verlängerung des Mietverhältnisses bis zum 31. August 2006.

Im Mietvertrag über die Wohnung wurde der Hauptmietzins mit monatlich 5.000,00 ATS zuzüglich 10% USt festgelegt (Vorraum, Küche, Wohnzimmer, Schlafzimmer, Gästezimmer, Arbeitszimmer, Bad und WC).

Mit Datum 16. August 2004 wurde die Prüfungsabteilung angeregt, eine Erhebung durchzuführen. Erhebungsgegenstand sei das hier streitgegenständliche Büro für die Hauskrankenpflege.

Mit Datum 1. September 2004 wurde folgender Aktenvermerk über die durchgeführte Erhebung vorgelegt:

Wie im bereits eingereichten Hausplan ersichtlich sei, würden sich die Geschäftsräume im

Kellergeschoss des Hauses befinden. Die betrieblich genutzten Räume hätten einen separaten Eingang und zwischen privat genutzten Keller- und Geschäftsräumen befindet sich eine Türe, die man versperren könne. Die Bw. gab an, dass sie die betrieblichen Räumlichkeiten für ihre Verwaltungstätigkeit täglich ca. 2 Stunden benutze, für alle anderen Tätigkeiten wie Therapie, Besprechung mit Klienten oder Angehörigen würden die Räumlichkeiten unregelmäßig genutzt.

Die Hauskrankenpflege werde üblicherweise nicht im Büro durchgeführt, nur im Einzelfall würden Patienten ins Haus kommen. Es würde jedoch eine Masseurin geben, die fallweise Massagen in den Geschäftsräumen durchführen. Die Einrichtung der Zimmer weise auf eine betriebliche Nutzung hin.

Der Mietvertrag sei auf Verlangen des Vermieters auf BEM ausgestellt worden. Als Grund dafür sei angegeben worden, dass dadurch eine Kündigung nur für das ganze Objekt möglich sei. Ein entsprechender Vermerk würde sich auf dem Mietvertrag "Geschäftsräumlichkeiten" befinden.

Seit Juni 2001 werde die Miete mittels Dauerauftrag von monatlich 4.200,00 ATS auf das Konto von Herrn M überwiesen. Auf die Frage warum nicht 4.800,00 ATS (Miete 4.000,00 + 20% USt) überwiesen worden seien, gab die Bw. an, dass es sich hierbei um einen Irrtum gehandelt hätte, der niemandem aufgefallen sei.

Zu erwähnen sei noch, dass im Mietvertrag „Wohnung“ nur die Räumlichkeiten im ersten Stock angeführt seien und im Mietvertrag „Geschäftsräumlichkeiten“ die Räume im Parterre. In der Vorhaltsbeantwortung gab die Bw. an, dass die Größe ihrer Wohnung inkl. Vorräume, Stiege, Waschküche etc. 188 m² betrage. Die Wohnfläche im ersten Stock betrage lt. Plan ca. 123 m², die restlichen 65 m² würden sich im Parterre befinden, die dem Mietvertrag „Geschäftsräumlichkeiten“ zuzuordnen seien.

Mittels Berufungsvorentscheidung vom 15. September 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nicht absetzbar seien. Nur wenn ein Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten Erwerbstätigkeit des Steuerpflichtigen bilde, bleibe die Abzugsfähigkeit erhalten. Der Wohnungsverband würde sich auf die gesamte wirtschaftliche Einheit erstrecken.

Bei der Tätigkeit als Hauskrankenpflegerin bilde das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit; auch in zeitlicher Hinsicht werde das Arbeitszimmer nicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit benutzt. Bei einer Hauskrankenpflegerin, deren vordringliche Aufgabe es sei, die Kranken in deren Wohnung zu pflegen und zu versorgen, liege der Schwerpunkt der Tätigkeit im außerhäuslichen Bereich.

Die Aufwendungen (Miete, Strom, anteilige Hauskosten, Küche) für das Arbeitszimmer seien nicht abzugsfähig.

Mit Eingabe vom 18. August 2004 wurde beantragt, die Berufung zur Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen und eine mündliche Verhandlung durchzuführen. Nochmals wurde folgender Sachverhalt dargestellt:

Wie die Behörde anlässlich einer Besichtigung des Arbeitszimmers feststellen hätte können, seien die Arbeitsräume durch jeweils getrennte Hauseingänge erreichbar. Es gebe wohl eine Verbindung zur Wohnung, doch diese Verbindung sei nicht von der Bw. geschaffen worden. Sie sei bei dem gemieteten Objekt bereits vorgelegen. Eine Nutzung dieser Verbindung erfolge nur fallweise. Es sei dabei anzuführen, dass es sich um ein gemietetes Objekt handle, das die Bw. nicht nach ihren Wünschen hätte gestalten können. Der gesonderte Hauseingang für die Arbeitsräume werde von der Bw. üblicherweise und von Fremdpersonen ausschließlich verwendet. Es liege überhaupt kein „im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer“ (§ 20 EStG) vor, die Ausdehnung des Wohnungsverbandes auf eine wirtschaftliche Einheit lt. Richtlinien sei aus dem Gesetz nicht ableitbar.

Selbst nach den Lohnsteuerrichtlinien (RZ 325) seien unter anderem „Lagerräumlichkeiten, in denen Warenmuster oder Handelsartikel aufbewahrt werden und dadurch eine private Nutzung ausgeschlossen werde, ebenso ausschließliche Archive für berufliche Unterlagen“, Räumlichkeiten, die nicht unter das Abzugsverbot fallen würden. Dies sei im vorliegenden Bescheid nicht berücksichtigt worden, obwohl eindeutig ausschließliche Lagerräumlichkeiten vorliegen und der Archivierung eine besondere Bedeutung zukommen würde. Laut RZ 328 der Lohnsteuerrichtlinien würde die steuerliche Anerkennung des Arbeitszimmers voraussetzen, dass für die Tätigkeit des Steuerpflichtigen der Aufwand unbedingt notwendig sei. Die Räume seien tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich zu nutzen (VwGH 31.10.2000, 95/15/0186). Selbst in der Berufungsvorentscheidung werde nicht daran gezweifelt, dass die Räume ausschließlich betrieblich genutzt würden, auch die Notwendigkeit der Arbeitsräume werde nicht in Zweifel gezogen.

Aufgrund des Gesundheits- und Krankenpflegegesetzes sei die Bw. zur Dokumentation sämtlicher Tätigkeiten verpflichtet (Stammbücher, Zeitnachweise, Schlüsselprotokolle, etc.). Durch die 10-jährige Aufbewahrungspflicht würde sich ein beträchtlicher Platzbedarf für das Archiv ergeben. Auf Grund der gesetzlich verordneten Verschwiegenheitspflicht würden diese Dokumente nicht auch an einem anderen Ort aufbewahrt werden können, zu denen andere Personen Zugang hätten.

Zusätzlich würden die Betriebsräume als Lagerräume für Muster von Verbandsmaterialien und Inkontinenzprodukte benötigt. Weiters würden auch Medikamente aufbewahrt (dazu sei ein Kühlschrank erforderlich).

In einzelnen Fällen würden Patienten auch zum Verbinden in die Betriebsräume kommen; häufig würden die Betriebsräume vor allem für Gespräche mit Angehörigen vor Beginn der Pflege verwendet werden, es gebe auch häufig Besprechungen mit Angehörigen betreffend der Durchführung der Pflege, etc.. Solche Gespräche würden nicht im Wohnzimmer durchgeführt werden können, weil dort ein offener Bereich für Küche – Wohnzimmer – Esszimmer bestehe.

Die Bw. würde auch mit Kolleginnen bei der Pflege zusammenarbeiten (Urlaub, Wochenendbedienstete), wobei die notwendigen Unterlagen für die gemeinsame Pflege jeweils in den Betriebsräumen der Bw. aufbewahrt würden, wohin die Kolleginnen Zugang hätten. Darüber hinaus würden gemeinsame Besprechungen und Schulungen mit mehreren dieser Kolleginnen in den Betriebsräumen stattfinden, wobei neben der Einteilung und Planung von gemeinsamen Pflegeaufträgen auch neue Produkte von Erzeugerfirmen vorgestellt würden. Auch Vertretungen von Pharmafirmen würden dabei Produkte vorstellen und Einschulungen durchführen.

Die von der Bw. verwendete Arbeitskleidung müsse auf Grund der besonderen Tätigkeit häufig gewechselt werden, diese Arbeitskleidung werde ebenfalls in den Betriebsräumlichkeiten aufbewahrt und sei dort auch für Kolleginnen im Bedarfsfall zugänglich.

Insgesamt seien damit die Betriebsräumlichkeiten für die Tätigkeit der Bw. sowohl absolut als auch aus rechtlichen Anordnungen und faktischen Gründen (Besprechungen, ...) betriebsnotwendig.

Diese Notwendigkeit werde auch in der Bescheidbegründung nicht bestritten, auch eine private Mitbenutzung werde nicht behauptet.

Darüber hinaus liege im vorliegenden Fall kein „im Wohnungsverband gelegenes“ Arbeitszimmer im Sinn des § 20 EStG vor. Auch wenn die Bw. ihre unmittelbaren Pflegeleistungen in erster Linie an vielen Orten außerhalb der Arbeitsräume vornehme, so seien diese Räume Ausgangspunkt und Endpunkt dieser Tätigkeiten. Ein beträchtlicher Umfang der Tätigkeiten würde in den Arbeitsräumen selbst durchgeführt werden. Für die Beurteilung, welcher Ort Mittelpunkt der betrieblichen Tätigkeit in Frage komme, sei nicht immer eine Aufteilung nach zeitlichen Kriterien ausschlaggebend.

Würde man die absolut betriebsnotwendigen Ausgaben der Bw. für die Arbeitsräume steuerlich nicht berücksichtigen, so würde für die Ertragsteuerbelastung das Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit vernachlässigt werden. Eine solche Vorgangsweise würde aber das verfassungsrechtlich gewährleistete Recht auf Unverletzlichkeit des Eigentums verletzen. Eine Interpretation des § 20 EStG, wonach die vorliegenden Ausgaben nicht von der Abzugsfähigkeit ausgeschlossen seien, sei auf Grund des Gesetzeswortlautes möglich.

Laut ständiger Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes sei bei mehreren Möglichkeiten ein Gesetz so zu interpretieren, dass keine verfassungsrechtlichen Bestimmungen verletzt werden würden.

Mit Datum 8. November 2004 wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über das am 10. November 2005 durchgeführte Erörterungsgespräch in Anwesenheit der Bw., deren Steuerberater, der Vertreterin des Finanzamtes sowie des zuständigen Referenten wurde eine Niederschrift mit folgendem Inhalt verfasst:

Der Referent stellt fest, dass die streitgegenständlichen Räumlichkeiten bereits vom Erhebungsdienst des Finanzamtes besichtigt worden seien. Es seien auch tw. Fotos von den Räumlichkeiten (Einrichtung) gemacht worden.

Die Mieterin würde in keinem verwandtschaftlichen Verhältnis zum Vermieter stehen und hätte das Haus bereits in der Absicht gemietet, die Räume für die Tätigkeit der Hauskrankenpflege zu nützen. In der bisher genutzten Wohnung wäre dafür kein Platz vorhanden gewesen.

Auf die Frage hinsichtlich der Tätigkeiten in den streitgegenständlichen Räumen antwortete die Bw., dass dort sowohl Medikamente als auch Verbandsmaterial gelagert würden. Sie führe dort Gespräche mit Angehörigen ihrer Klienten durch. Nur dort könne sie ungestört sprechen. Dies wäre in den privaten Räumen nicht möglich.

Sie mache dort die Vorbereitungen für die Außendienste (von ca. 6.30 Uhr bis ca. 7.45 Uhr). Anschließend mache sie die Betreuungen außer Haus (bei den Klienten). Dies würde bis ca. 13.00 Uhr oder 14.00 Uhr dauern. Dann sei sie wieder im Büro tätig (Telefonate bzw. Fax an Ärzte, Pflegedokumentation, Pflegeplanung, div. Anträge für die Klienten, ...). Diese Arbeiten würden bis ca. 15.00 Uhr oder 16.00 Uhr dauern.

Die Abendrunde bei den Klienten werde zwischen 18.00 Uhr und ca. 21.30 Uhr durchgeführt. Anschließend seien noch kurze Schreibarbeiten im Büro zu erledigen.

Zu Beginn einer neuen Betreuung würden noch umfangreichere Besprechungen mit den Angehörigen im Büro stattfinden (ca. 2 Stunden).

Ebenso seien Dienstübergaben im Büro durchzuführen (eine freiberufliche Pflegekraft ist bei Vertretung der Bw. hinsichtlich der Klienten zu informieren).

Der Steuerberater wendete noch ein, dass die Tätigkeit der Bw. ohne diese Räumlichkeiten nicht durchgeführt werden könne. Die Bw. sei zu einer umfassenden Dokumentation verpflichtet. Weiters würde hier kein Arbeitszimmer im Wohnungsverband vorliegen, da dies ein völlig abgetrennter Bereich des Hauses sei, der nicht privat genutzt werde. Es sei auch kein Mittelpunkt der Tätigkeit festzustellen, da die Tätigkeit der Hauskrankenpflege eben auch die Tätigkeiten in einem Büro erforderlich mache (v.a. zur Dokumentation durch das Amt der

OÖ. Landesregierung bescheidmäßigt verpflichtet). Diese Tätigkeiten seien nicht zu trennen; sie seien als Gesamtheit zu betrachten.

Abschließend bemerkt der Steuerberater, dass die eindeutige und unstrittige absolute betriebliche Notwendigkeit dieser Räumlichkeiten jedenfalls auch eine aus dem Gesetz ableitbare Berücksichtigung als Betriebsausgaben zulassen würde.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung werde aufrechterhalten.

In der am 10. Jänner 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung machte die Vertreterin des Finanzamtes keine weiteren Ausführungen zum vorliegenden Sachverhalt, sie beantragte, die Berufung im Sinne der bereits ergangenen Berufungsvorentscheidung zu erledigen.

Der Vertreter der Bw. führte noch ergänzend aus, dass die Darstellung im Mietvertrag, dass nur eine gemeinsame Kündigung der betrieblichen und privaten Räumlichkeiten möglich sei, kein Indiz dafür sei, dass die Arbeitsräume im Wohnungsverband liegen würden.

Laut den Lohnsteuerrichtlinien würden Ordinations- und Therapieräume nicht unter den Arbeitszimmerbegriff fallen. Auch Hofstätter/Reichel erwähnen, dass die Nichtberücksichtigung notwendiger Aufwendungen verfassungsrechtlich bedenklich sei. Die gesetzlichen Vorschriften zur Aufbewahrung der Unterlagen müssten auch steuerrechtlich ihren Niederschlag finden. Es würde zu einem eigenartigen Ergebnis führen, wenn die Anmietung eines Büros auf der anderen Straßenseite steuerlich abzugsfähig wäre. Man trenne sich hier vollständig vom so genannten Leistungsfähigkeitsprinzip.

Abschließend wurde beantragt der vorliegenden Berufung vollinhaltlich stattzugeben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die berufungsgegenständlichen Räumlichkeiten befinden sich in einem Haus bestehend aus Obergeschoss sowie Erdgeschoss. Das Obergeschoss wird zur Gänze privat genutzt. Im Erdgeschoss befinden sich neben den streitgegenständlichen Räumlichkeiten noch privat genutzte Räume (Heizkeller, Werkstatt, Tankraum, Waschküche, Kellerraum, Vorraum). Durch eine Verbindungstür besteht eine Zugangsmöglichkeit zu den hier streitgegenständlichen Büroräumlichkeiten. Diese Räume sind auch von außen direkt erreichbar.

Nach den Angaben des Erhebungsdienstes (welche im Erörterungsgespräch bestätigt wurden) umfasst das Büro folgende Räumlichkeiten:

Zimmer 1 (12,80 m²): ein Kleiderkasten mit Berufskleidung der Bw.; 1 Kommode mit Verbandsmaterial; Stuhl und Tisch.

In diesem Zimmer würden Therapien und Massagen durchgeführt.

Zimmer 2 (16,40 m²): Dieses Zimmer sei als typisches Büro zu bezeichnen. In den Kästen und

Schränken würden sich ausschließlich Dinge befinden, die die Bw. für ihre berufliche Tätigkeit benötige.

Zimmer 3 (11,10 m²): Tisch und Sessel für Besprechungen und eine Kücheneinrichtung. Die Küche sei bereits vom Vermieter eingerichtet worden und sei Teil des Bestandsvertrages. In den Küchenkästen würden sich Ätherische Öle, Gläser und Tassen befinden; im Kühlschrank ausschließlich Getränke.

Lager (1,20 m²): sämtliche Materialien die für die Hauskrankenpflege notwendig seien.

Bad, WC (5,32 m²): Seifenspender, Handtuch; wird von Besuchern und fallweise auch von der Bw. benutzt.

Der Mietvertrag sei auf Verlangen des Vermieters auf den Namen des Gatten der Bw. und auf ihren Namen ausgestellt worden. Eine Kündigung sei nur für das gesamte Objekt möglich.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 106/1999 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 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 Bw. führt im Vorlageantrag vom 18. Oktober 2005 an, dass die Arbeitsräume und die Wohnung durch jeweils zwei getrennte Hauseingänge erreichbar seien. Die Verbindung zwischen diesen beiden Bereichen sei nicht von der Bw. geschaffen worden, sie sei bereits vorhanden gewesen. Eine Nutzung dieser Verbindung würde nur fallweise erfolgen.

Eine Beurteilung hängt unter anderem mit der Tatsache zusammen, ob die Räumlichkeiten unter den Begriff "im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer" fallen.

Unter Arbeitszimmer ist in diesem Zusammenhang ein Raum zu verstehen, dem der Charakter eines Wohnraumes oder eines Büorraumes zukommt. Eine Unterscheidung ist hier zu den Kanzleiräumlichkeiten zu treffen, die eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung typischerweise ausschließen. Gelegentliche Besprechungen machen Räume nicht zu Kanzleiräumlichkeiten. Ein mit Schreibtisch und Regalen ausgestatteter Raum ist nach der Verkehrsauffassung typischerweise ein Arbeitszimmer und noch keine Kanzleiräumlichkeit. Wie den vorliegenden Fotos und der Beschreibung im Aktenvermerk des Erhebungsdienstes zu entnehmen ist, sind die hier streitgegenständlichen Räumlichkeiten jedenfalls als Arbeitszimmer und nicht als Kanzleiräumlichkeiten zu beurteilen.

Ein weiteres Kriterium liegt in der Tatsache, ob das Arbeitszimmer im Wohnungsverband liegt. Die Bw. bewohnt mit ihrem Gatten das Obergeschoss und nutzt auch Teile des Erdgeschosses

für private Zwecke. Die streitgegenständlichen Räumlichkeiten sind sowohl direkt von außen erreichbar als auch durch den privaten Bereich (Verbindungstür).

Nach der Judikatur des VwGH liegt das Arbeitszimmer auch dann im Wohnungsverband, wenn es von außen separat erreichbar ist, aber auch durch einen Durchgang vom Wohnhaus (vgl. VwGH vom 8.5.2003, 2000/15/0176). Ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer liegt also vor, wenn es von der restlichen Wohnung aus begehbar ist (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988 III, Tz. 6.1 zu § 20).

Gemäß den vorgelegten Bauplänen ist diese Voraussetzung im streitgegenständlichen Fall gegeben.

Ein weiteres wesentliches Kriterium zur steuerlichen Berücksichtigung liegt nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH vor allem bei der Betrachtung der Tätigkeit des Steuerpflichtigen. Wo befindet sich der Mittelpunkt der Tätigkeit?

Der Mittelpunkt der Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen; im Zweifel ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (vgl. VwGH vom 8.5.2000, 2000/15/0176; 28.11.2000, 99/14/0008, 22.1.2004, 2001/14/0004).

Nach den Darstellungen der Bw. im durchgeführten Erörterungsgespräch liegt die wesentliche Tätigkeit einer Hauskrankenpflegerin darin, ältere und kranke Personen in ihren Haushalten zu betreuen. Dass für diese Tätigkeiten auch administrative Tätigkeiten notwendig, ja sogar gesetzlich vorgeschrieben sind, wird hier nicht in Zweifel gezogen. Auch die Tatsache, dass gelegentlich berufliche Besprechungen in diesen Räumen durchzuführen sind, machen diese Räume noch nicht zum Mittelpunkt der Tätigkeit als Hauskrankenpflegerin.

Den Angaben im Erörterungsgespräch folgend, ist die Bw. üblicherweise von ca. 7.45 Uhr bis ca. 13.00 Uhr oder 14.00 Uhr im Außendienst bei den Klienten (also max. 6,25 Stunden).

Vorher ist sie ca. 1,25 Stunden im Büro tätig. Nach dem Außendienst ist sie noch ca. 2 Stunden im Büro. Abends dauert der Außendienst noch ca. 3,5 Stunden (18.00 Uhr bis 21.30 Uhr). Anschließend wird noch die restliche Schreibarbeit im Büro getätig (angenommen 1 Stunde).

Diesen Angaben folgend, ist die Bw. durchschnittlich ca. 9,75 Stunden im Außendienst und 4,25 Stunden im Büro tätig. Auch wenn man die Sonderfälle wie Besprechungen mit Angehörigen sowie mit Vertretungen berücksichtigt, so wird jedenfalls der überwiegende Teil der Tätigkeiten im Außendienst und nicht in den streitgegenständlichen Räumlichkeiten durchgeführt. Anzumerken ist hierzu, dass im Zuge der Erhebung die zeitliche Nutzung der Büroräume noch mit ca. 2 Stunden täglich angegeben wurde.

Das Arbeitszimmer muss den Mittelpunkt der entsprechenden Tätigkeit des Steuerpflichtigen darstellen (auch VwGH vom 29.1.2003, 99/13/0076).

Die Art der Tätigkeit einer Hauskrankenpflegerin ist also geprägt von einer Tätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers. Dass die Tätigkeit der Bw. in dieses Berufsbild passt, bestätigen auch die Zeitangaben der Bw. im Erörterungsgespräch.

Der VwGH hat im Zusammenhang mit einer Vortragstätigkeit ausgesprochen, dass dazu notwendige Vor- und Nachbereitungsarbeiten keineswegs den Mittelpunkt der Kerntätigkeit verlagern können (vgl. VwGH 20.1.1999, 98/13/0132).

Bei den streitgegenständlichen Räumlichkeiten befindet sich auch ein als Lager bezeichneter Raum. Darin befinden sich Regale mit sämtlichen Materialien die die Bw. für die Hauskrankenpflege benötigt. Da Kanzlei bzw. Lagerräume nicht unter den Begriff Arbeitszimmer iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 fallen, ist dieser Raum steuerlich als Lagerraum zu berücksichtigen (1,20 m²).

Das Finanzamt hat Aufwendungen im Zusammenhang mit den streitgegenständlichen Räumlichkeiten in Höhe von 67.669,00 ATS nicht anerkannt. Anteilmäßig sind aber Kosten für den Lagerraum zu berücksichtigen (46,82 m²::1,20 m²).

Daraus ergibt sich ein zu berücksichtigender Betrag von 1.734,00 ATS.

Anzumerken ist weiters, dass die restlichen angefallenen Kosten für die ursächliche Tätigkeit (Fax, Telefon, Schreibtisch, ..) bereits seitens des zuständigen Finanzamtes mit steuerlicher Wirkung berücksichtigt wurden.

	in ATS	in EUR
Einkünfte aus Gw. lt. Bescheid	277.140,00	20.140,55
abzgl. Kosten Lagerraum	1.734,00	126,02
Einkünfte aus Gw. lt. BE	275.406,00	20.014,53

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 12. Jänner 2006