



Außenstelle Wien
Senat 9

UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

GZ. RV/2879-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk in Wien betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998, Umsatzsteuer für die Jahre 1997 und 1998 nach in Wien am 4. Dezember 2003 durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird – im eingeschränkten Umfang - Folge gegeben.
Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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 ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater. Im Zuge einer Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1996 bis 1998 (Einkommen- und Umsatzsteuer) wurden ua folgende Feststellungen getroffen:

Der Bw betreibe eine Steuerberatungskanzlei im fünften Wiener Gemeindebezirk. In B habe der Bw ein Einfamilienhaus errichtet. Es sei vom Bw beabsichtigt gewesen, in diesem Haus ein Zimmer im Erdgeschoß, ein Kabinett im ersten Stock sowie einen Lagerraum im Keller

beruflich zu nutzen. Aus diesem Grund seien vom Bw 25 % der Errichtungskosten des Hauses aktiviert und in das Anlageverzeichnis seines Unternehmens aufgenommen worden.

Von der Betriebsprüfung wurde davon ausgegangen, dass lediglich das im Erdgeschoß gelegene Zimmer, welches der Berufsausübung der Ehegattin des Bw – diese war Dienstnehmerin des Bw – diene, für eine berufliche Nutzung in Betracht komme.

Darüber hinaus seien neben diesen Errichtungskosten eine Vielzahl von Einzelrechnungen für Ausgaben, die mit der Bautätigkeit in Zusammenhang stünden, gewinnmindernd geltend gemacht worden. Beispielhaft wurden von der Bp angeführt: Gartenschlauch, 12 Abdeckplanen, Arbeitshandschuhe, Hometrainer, Nägel, Duschsitz, Notenpult, Kreisschneider, Rosentrimmer, Sägeblätter und dgl. Weiters würden Belege für Friedhofsgebühren und Gebühren für ein Landhaus in Oberschützen, sowie Teile der ehelichen Wohnung in der BGasse in der Einnahmen- Ausgabenrechnung aufscheinen.

Von der Bp wurden daher Betriebsausgaben iHv ATS 66.743,00 (1996), ATS 135.716,00 (1997), ATS 159.924,00 (1998) als gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähig qualifiziert und dem erklärten Einnahmenüberschuss hinzugerechnet. Die damit in Zusammenhang stehenden Vorsteuerbeträge (1996: Ats 11.007,30, 1997: ATS 28.314,17, 1998: ATS 25.449,11) wurden als nicht Zwecken des Unternehmens dienend gemäß § 12 UStG ebenfalls nicht anerkannt.

Gegen die den Prüfungsfeststellungen entsprechend ergangenen Einkommen- und Umsatzsteuerbescheide betreffend die Jahre 1997 und 1998 brachte der Bw Berufung ein. Darin brachte der Bw im Wesentlichen vor:

Die Kosten für die Arbeitsräume in der BGasse seien für die Jahre 1996 und 1997 mit 50 % beruflich anerkannt worden, im Jahr 1998 hingegen zur Gänze eliminiert worden. Die Kosten seien auch 1998 analog zu berücksichtigen.

Die Kanzleiräumlichkeiten im Einfamilienhaus in B seien beruflich notwendig. Der Bw bringt vor, dass er diese Räumlichkeiten in der Früh, abends und auch am Wochenende beruflich nutze und auch die Absicht bestünde, die berufliche Tätigkeit vollständig nach B zu verlagern. Die Räumlichkeiten in B dienten weiters als zusätzlicher Lagerraum zur Aufbewahrung beruflicher Unterlagen. Des Weiteren arbeite die Ehegattin des Bw als seine Dienstnehmerin in den Kanzleiräumlichkeiten in B. Im Zuge des Bp Verfahrens sei ein Kompromiss in der Form gefunden worden, dass die Kanzleiräumlichkeiten statt der ursprünglich beantragten 25 % mit 15 % anzuerkennen seien. Dies sei aus der Niederschrift anlässlich der Schlussbesprechung ersichtlich ("Die betriebliche Veranlassung liegt bei 15 %"). Die Kosten seien daher nach diesem vereinbarten Kompromiss zu berücksichtigen. Dies treffe ebenso auf die Anlagen-

abschreibung des Kontos 210 und die auf den der Berufung beiliegenden Listen mit "KB" gekennzeichneten Betriebsausgaben und Vorsteuern (**1997**: BA: ATS 70.924,12; Vorsteuern: ATS 23.740,39; **1998**: BA: ATS 98.927,50; Vorsteuern: ATS 21.210,46) zu. Anschaffungskosten für zwei Tische seien systemwidrig dem Gewinn voll hinzugerechnet worden, obwohl diese aktiviert und anteilig abgeschrieben worden seien. Diese Tische seien zudem, da sie in steuerlich anerkannten Räumlichkeiten stünden gänzlich anzuerkennen.

Eine Vielzahl der Betriebsausgaben für die Kanzleiräumlichkeiten im fünften Bezirk seien zu Unrecht eliminiert worden. So sei eine 4-stufige Leiter, die angeblich nur 3 Stufen habe, da der Prüfer die letzte Auftrittsstufe nicht mitgezählt habe, eliminiert worden. Ein Massagekissen, das einer Mitarbeiterin diene, sei ebenso zu Unrecht nicht anerkannt worden wie Weihnachtskarten, die Klienten geschickt worden seien.

Beantragt wird vom Bw diesbezüglich alle auf den der Berufung beiliegenden Listen mit "K 5" gekennzeichneten Betriebsausgaben und dazugehörigen Vorsteuern (**1997**: BA: ATS 39.348,33; Vorsteuern: ATS 6.436,23; **1998**: BA: ATS 30.980,68; Vorsteuern: ATS 4.690,79) steuerlich zu berücksichtigen.

Die Kosten für die Wirtschaftstreuhänderbeiträge für die Gattin des Bw seien ebenfalls anzuerkennen. Der Bw übernehme diese Kosten, da seine Gattin die WT Befugnis ausschließlich im Interesse seiner Kanzlei aufrecht erhalte (§ 29 Abs 3 WTBO schreibe Kanzleien für je 5 Mitarbeiter einen zusätzlich mitarbeitenden Wirtschaftstreuhänder vor).

Im Übrigen wird angemerkt, dass der Gartenschlauch für die Kellersanierung im fünften Bezirk verwendet worden sei. Die Abdeckplanen seien für die Kanzlei im fünften Bezirk angeschafft worden um Computer und andere Geräte bei Reinigungsarbeiten abzudecken usw. Arbeitshandschuhe seien zB für den Transport von schweren Dingen benutzt worden. Der Home-trainer sei eine Arbeitnehmereinrichtung, die Nägel seien für die Räumlichkeiten in B, die Bohrmaschine, das Notenpult, der Kreisschneider, der Duschsitz und die Sägeblätter für die Kanzlei im 5. Bezirk angeschafft worden.

Bei den versehentlich verbuchten nicht abzugsfähigen Gebühren handle es sich um eine Gesamtbetrag von lediglich ATS 1.955,00 in allen drei Prüfungsjahren und die doppelt verbuchte Telefongebühr mache ATS 37,00 aus.

Bei den nicht belegbaren Telefonatkosten habe es sich um auswärtig geführte Telefonate gehandelt, über die man keine Belege erhalte. Diese üblicherweise nicht belegbaren Betriebsausgaben seien anzuerkennen.

In der Stellungnahme zur Berufung führt der Prüfer im Wesentlichen an, dass die Aufwendungen in der BGasse – dem ehemaligen Wohn und Betriebsort des Bw – nicht als Betriebsausgaben abgesetzt werden könnten, da der Betriebsort in den fünften Bezirk verlegt worden sei. Zu den Kanzleiräumlichkeiten in B stellte der Prüfer fest, dass Mittelpunkt der Erwerbstätigkeit des Bw die Kanzlei im fünften Bezirk sei, ein weiteres Arbeitszimmer in B sei daher nicht notwendig. Eine gelegentliche Nutzung der Wohnräume durch den Bw begründe noch keine Betriebsausgabe, ebenso wenig die Absicht, die Kanzlei nach B zu verlegen. Die geltend gemachten Ausgaben für die Kanzlei im fünften Bezirk stünden nicht in einem ursächlichen Zusammenhang mit dem Betrieb der WT Kanzlei. Es handle sich vielmehr um Ausgaben, die der Lebensführung zuzuordnen seien und zum Teil auch der Errichtung eines Einfamilienhauses dienen würden (zB Mörteltrog, Parkettboden, PVC Stiefel, Zement, Schalungssteine, Fliesenkleber, Stiltüren etc). Diese Aufwendung seien für Breitenfurt getätigten worden, was auch der Bw selbst bestätigt habe ("KB"). Die Beiträge der Gattin für die Kammer der WT seien lediglich als Werbungskosten/Betriebsausgaben im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung der Ehegattin absetzbar.

Der Bw verfasste eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung. Darin bringt er im Wesentlichen vor, dass die Arbeitsräume in der BGasse bis Ende 1998 beruflich genutzt worden seien. Diese seien auch nötig gewesen. Der Bw habe diese Räumlichkeiten außerhalb der Kanzlei im fünften Bezirk zur Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit als Wirtschaftstreuhänder genutzt. Auch die Gattin des Bw habe dort mitgearbeitet, da sie in der BGasse in der Nähe der beiden Kleinkindern habe sein können. Die Ausgaben seien auch in der Niederschrift über die Schlussbesprechung explizit angeführt worden. Diese Niederschrift stelle eine Beweis iS des § 88 BAO dar. Zu den Ausgaben für die Kanzleiräumlichkeiten in Breitenfurt wird im Wesentlichen ausgeführt, dass es sich um Räume handle, die aufgrund der funktionellen Zweckbestimmung und Ausstattung entsprechend der Verkehrsauffassung von vornherein der Betriebs- und Berufssphäre zuzuordnen seien. Auch betreffend dieser Ausgaben sei in der Niederschrift über die Schlussbesprechung festgehalten worden, dass 15 % der Kosten betrieblich veranlasst seien. Weiters wird vom Bw unter Hinweis auf ein Erkenntnis des VwGH (24.9.2002, 98/14/0198) der Vorsteuerabzug nicht nur von 15 %, sondern von den gesamten 25 % der betrieblich genutzten Kanzleiräumlichkeiten gefordert.

Zu den Ausgaben, die die Kanzlei im fünften Bezirk betreffen bringt der Bw zum wiederholten Mal vor, dass diese Ausgaben in ursächlichem Zusammenhang mit der Wirtschaftstreuhänderkanzlei stünden. Der rege Parteienverkehr und die Lage der Kanzlei direkt am Gürtel erforderten erhebliche Reparaturarbeiten und Ersatzbeschaffungen.

In der am 4. Dezember 2003 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurden im Wesentlichen die Berufungsvorbringen bzw die Stellungnahmen der Betriebsprüfung wiederholt. Vom Bw wurde die Kopie einer Seite des amtlichen Telefonbuches vorgelegt. Aus dieser geht die Eintragung des Bw mit der Berufsbezeichnung "Wirtschaftsprüfer und Steuerberater" hervor (siehe auch Übertragung des Tonbandprotokolls). Die Kopie wurde zum Akt genommen. Die Beiträge der Gattin des Bw zur Kammer der Wirtschaftstreuhänder wurden vom Bw nicht mehr als Betriebsausgaben beantragt.

Nach der Vertagung der mündlichen Berufungsverhandlung auf unbestimmte Zeit, schränkte der Bw die Berufung ein. Das Berufungsbegehren lautet nunmehr auf Anerkennung von Betriebsausgaben iHv S 43.492,84 im Jahr 1997 bzw iHv S 61.717,43 im Jahr 1998. An Vorsteuern werden S 9.938,64 (1997) bzw S 13.452,15 (1998) geltend gemacht. Diese Beträge wurden anhand nachstehender Aufstellungen ermittelt:

	1997				1998			
	Betriebsausgaben netto		Vorsteuer		Betriebsausgaben netto		Vorsteuer	
Betriebsausgaben, die offensichtl.								
unbedingt notwendig waren	öS	22.342,06	öS	4.433,39	öS	13.457,72	öS	2.691,56
Kanzleieinrichtung B	öS	2.481,44	öS	2.400,00	öS	31.249,62	öS	8.779,54
Betriebskosten, Ausstattung B.	öS	14.693,45	öS	2.925,98	öS	14.543,58	öS	2.302,50
	öS	39.516,95	öS	9.759,37	öS	59.250,92	öS	13.773,60
davon -10% bereits berücksichtigt	öS	-3.951,69	öS	-975,94	öS	-5.925,09	öS	-1.377,36
	öS	35.565,26	öS	8.783,43	öS	53.325,83	öS	12.396,24
Kanzleiräumlichkeiten								
BGasse	öS	7.927,58	öS	1.155,21	öS	8.391,60	öS	1.055,91
	öS	43.492,84	öS	9.938,6	öS	61.717,43	öS	13.452,1
				4				5

Über die Berufung wurde erwogen:

Auszugehen ist von nachstehendem Sachverhalt:

Der Bw ist Steuerberater. Seine Kanzleiräumlichkeiten befinden sich im fünften Wiener Gemeindebezirk. In den Jahren 1997 und 1998 verlegte der Bw seinen Wohnsitz sukzessive von der B Gasse in Wien in ein neuerrichtetes Einfamilienhaus in B. Sowohl am "alten" Wohnsitz des Bw in Wien, als auch im neuen Einfamilienhaus befanden sich Arbeitsräume.

Diese wurden zum einen an Wochenenden und Abenden vom Bw selbst zum anderen von der Ehegattin des Bw beruflich genutzt. Die Ehegattin des Bw war Arbeitnehmerin des Bw in dessen Steuerberatungskanzlei.

Die verbliebenen geltend gemachten Betriebsausgaben können in drei Teilbereich getrennt werden:

1.) Ausgaben für die Kanzlei im fünften Bezirk

Ein Großteil der Ausgaben sind solche, die für den Kanzleibetrieb im fünften Bezirk angefallen sind. Diese setzen sich aus Büromaterial und Büroeinrichtung, sowie aus notwendigen Kosten für die Instandhaltung (insbes ausmalen) der Kanzlei zusammen. Mitumfasst sind ua auch die im Prüfungsverfahren heftig umstrittenen Kosten für eine Trittleiter.

1997

	Betriebsausgaben netto in ÖS	Vorsteuer in ÖS
Obi	324.000 +	64.80 +
Walze, Dübel	673.92 +	134.78 +
Grundierung	1.523,75 +	304,75 +
Farben	2.000,83 +	400,17 +
Farben	846,75 +	169,35 +
Leiter	830,42 +	166,08 +
Elektro	488,58 +	97,72 +
Abdeckplanen	652,33 +	130,47 +
Abdeckplanen	111,67 +	22,33 +
Abdeckplanen	286,28 +	57,26 +
Holzschutz	575,62 +	115,12 +
Leim	347,37 +	69,47 +
Abdeckplanen	728,37 +	145,67 +
Beschläge	2.122,66 +	424,53 +
Abdeckplane	528,92 +	105,78 +
Beschläge	843,62 +	168,72 +
Bohrer	848,08 +	169,62 +
Sägebogen	337,35 +	67,47 +

Holzschutz	1.011,92 +	202,38 +
Massagekissen	499,17 +	99,83 +
Schwingschleifer	296,58 +	59,32 +
Acryl	77,67 +	449,40 +
Hometrainer	2.247,00 +	15,53 +
WC Sitz	374,25 +	74,85 +
Parkscheine	175,00 +	0,00 +
Zange, Batterien	883,92 +	176,78 +
Spülmittel	107,41 +	21,48 +
Innenfarbe	830,00 +	166,00 +
Maurerzubehör	363,53 +	72,71 +
Malerkrepp	1.161,45 +	232,29 +
Heilgymnastik	243,64 +	48,73 +
Summe	22.342,06 +	4.433,39 +

1998

	Betriebsausgaben netto in ÖS	Vorsteuer in ÖS
Schienen, Träger	529,33 +	105,87 +
Dispersion	1.116,67 +	223,33 +
Notenpult	625,00 +	125,00 +
Duschsitz	562,42 +	112,48 +
Werkzeug	155,17 +	31,03 +
Türstopper	221,53 +	44,31 +
WC-Sitz	351,33 +	70,27 +
Klappbox	251,42 +	50,28 +
Teppich	3.333,33 +	666,67 +
Säge	147,67 +	29,53 +
Werkzeug	287,08 +	57,42 +
Teppich	623,33 +	124,67 +
Gardine	2.500,00 +	500,00 +
WC-Garnitur	260,08 +	52,02 +
Huthaken	293,33 +	58,67 +
Mantelhaken	290,67 +	58,13 +
Schrauben	82,75 +	16,55 +
Gardine	833,33 +	166,67 +
WC-Garnitur	55,83 +	11,17 +
Mantelhaken	372,87 +	74,57 +
Drahtbürste	139,83 +	27,97 +
Winkelprofile	286,00 +	57,20 +
Pinsel, Schwämme	138,75 +	27,75 +
Summe	13.457,72 +	2.691,56 +

2.) Anteilige Kosten für die Einrichtung der Arbeitsräume im Einfamilienhaus in B und die darauf entfallenen Betriebskosten

1997

Kanzleieinrichtung B: ÖS 2.481,44; darauf entfallende Vorsteuer: ÖS 2.400,00

Betriebskosten Kanzleiräumlichkeiten B in ÖS:

66.788,39 +	13.299,91 x
0,22 =	0,22 =
14.693,45 *	2.925,98 *

1998

Kanzleieinrichtung B in ÖS	darauf entfallende Vor- steuern in ÖS
2.307,63 +	2.991,13 +
4.658,33 +	931,67 +
3.950,00 +	790,00 +
5.625,00 +	1.125,00 +
4.658,33 +	931,67 +
5.487,50 +	1.097,50 +
4.562,83 +	912,57 +
<hr/> 31.249,62 +	<hr/> 8.779,54 +

Betriebskosten Kanzleiräumlichkeiten B in ÖS:

66.107,16 x	10.465,91 x
0,22 =	0,22 =
14.543,58 *	2.302,50 *

3.) Ein Teil der Kosten für die im Berufungszeitraum noch genutzten Kanzleiräumlichkeiten in der BGasse in Wien (in ÖS)

1997

			davon 50%	
Miete	8.606,18	860,62	4.303,09	430,31
Telephon	3.122,55	624,51	1.561,28	312,26
Strom	2.735,95	547,19	1.367,98	273,60

Kabels.	455,00	91,00	227,50	45,50
ORF	606,46	121,29	303,23	60,65
Versicherung	329,00	65,80	164,50	32,90
	15.855,14	2.310,41	7.927,58	1.155,21

1998

Miete	9.289,12	928,91
Telephon	3.328,65	665,53
Strom/Gas	2.586,92	517,38
ORF/Telekabel	1.247,50	0,00
Vers.	332,00	0,00
	Summe 16.783,19	2.111,82
davon 50%	8.391,60	1.055,91

Gemäß § 4 EStG sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Betriebsausgaben liegen demnach dann vor, wenn die Aufwendungen mit dem Betrieb in Zusammenhang stehen, wobei die betriebliche Veranlassung weit zu sehen ist. Auf die Angemessenheit, Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit kommt es grundsätzlich nicht an.

ad 1.) Ausgaben für die Kanzlei im fünften Bezirk

Diese noch verbliebenen Ausgaben sind ausschließlich solche, die in Zusammenhang mit dem Betrieb der Steuerberatungskanzlei stehen und daher als Betriebsausgaben steuerlich anzuerkennen sind.

ad 2.und 3.) Anteilige Kosten für die Einrichtung der Arbeitsräume im Einfamilienhaus in B und die darauf entfallenen Betriebskosten bzw ein Teil der Kosten für die im Berufungszeitraum noch genutzten Kanzleiräumlichkeiten in der B Gasse in Wien

Grundsätzlich ist den Ausführungen des Betriebsprüfers zur Abzugsfähigkeit von im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmern zu folgen. Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie Einrichtungsgegenstände der Wohnung sind nur dann abzugsfähig, wenn ein derartiges Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen darstellt. Das im

Einfamilienhaus gelegene Arbeitszimmer befindet sich ebenso wie das Arbeitszimmer in der BGasse in Wien im Wohnungsverband. Der Bw hat zwar diese Räumlichkeiten auch an Wochenenden und Abenden beruflich genutzt, der überwiegende Teil seiner beruflichen Tätigkeit wurde jedenfalls in den Kanzleiräumlichkeiten im fünften Bezirk ausgeübt. Das Arbeitszimmer in B, sowie bis Ende 1998 auch das in der BGasse wurde allerdings auch von der Gattin als Dienstnehmerin des Bw beruflich genutzt.

Die Kosten für die Kanzleiräumlichkeiten wurden daher anteilmäßig berücksichtigt. Die Kanzleiräumlichkeiten in der BGasse wurden 1998 nur mehr "auslaufend" genutzt, sodass die Kosten anteilmäßig nur im Ausmaß der verminderten Nutzung berücksichtigt wurden.

Die auf die obigen Betriebsausgaben entfallenden Vorsteuern wurden iHv ATS 9.938,64 (1997), bzw ATS 13.452,15 (1998) berücksichtigt.

Der Berufung war somit im eingeschränkten Umfang statzugeben.

Beilage: 8 Berechnungsblätter

Wien, 1. März 2003