



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der N.N., W, vertreten durch Dr. Reinhardt Hopf Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsg.m.b.H., 1130 Wien, Eduard Klein Gasse 11, vom 7. Juni 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 23. April 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 nach der am 7. Mai 2008 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) setzt ihre Kenntnisse als Kunsthistorikerin beruflich vornehmlich bei der Vorbereitung und Betreuung von Ausstellungen, beim Verfassen von Kunstkritiken und der Betreuung von Künstlerarchiven ein.

In ihrer Einkommensteuererklärung für 2002 machte sie Aufwendung für ein beruflich genutztes Arbeitszimmer im Ausmaß von 40% der ihr entstandenen Wohnungskosten sowie Tages und Nächtigungsgelder für Reisen nach Warschau, München Kassel und Salzburg geltend.

Das Finanzamt kürzte im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung die für das Arbeitszimmer geltend gemachten Betriebsausgaben auf 17% der angefallenen Wohnungskosten sowie den geltend gemachten Reiseaufwand.

In ihrer gegen den Einkommensteuerbescheid fristgerecht eingebrachten Berufung wandte sich die Bw. gegen die Nichtanerkennung sämtlicher für das ausschließlich beruflich genutzte Arbeitszimmer geltend gemachter Aufwendungen als Betriebsausgaben. Laut dem der Berufung beigelegten Grundriss der Wohnung weist diese eine Gesamtfläche von 75,45 m<sup>2</sup> auf, wovon 18,78 m<sup>2</sup> auf das Arbeitszimmer entfallen. Die Bw. stellte in ihrer Berufung dar, dass auch weitere Bereiche der Wohnung für ihre berufliche Tätigkeit genutzt würden. Durch Gegenüberstellung der Nutzfläche des von ihr ausschließlich als Arbeitszimmer genutzten Wohnraumes mit der Gesamtwohnnutzfläche sämtlicher Wohnräume der Wohnung (ohne Nebenräume – wie Küche, WC und Vorraum) gelangte sie zu einer betrieblichen Nutzung ihrer Wohnung im Ausmaß von 34,8%. Sie beantragte daher 34,8% der ihr entstandenen Wohnungskosten als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Februar 2005 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt verwies in der Begründung darauf, dass laut dem ursprünglich vorgelegten Wohnungsplan das Arbeitszimmer nur rund 20% der Wohnung der Bw. ausmache und in diesem Ausmaß ohnedies Betriebsausgaben in Abzug gebracht worden seien.

In dem dagegen fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag beharrte die Bw. darauf, dass 34,8% der Gesamtwohnfläche betrieblich genutzt würden, weshalb sie darum ersuche, die in ihrer Steuererklärung mit 40% der Wohnungskosten angegebenen Betriebsausgaben – anstatt der bisher berücksichtigten 17% - anzuerkennen.

Mit der Vorladung zur mündlichen Berufungsverhandlung wurde die Bw. aufgefordert Nachweise über die ihr entstandenen Fahrt- und Nächtigungskosten anlässlich ihrer Reisen nach Warschau, München, Kassel und Salzburg sowie eine Bestätigung ihres damaligen Auftraggebers darüber vorzulegen, dass ihr die Reisekosten nicht ersetzt wurden.

In der am 7. Mai 2008 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. ergänzend ausgeführt, dass auch Büros über eine Küche, WC und Vorraum verfügten, weil diese auch beruflich benutzt werden könnten. Daher sei er der Meinung, diese Räume seien bei der Berechnung des Aufteilungsschlüssels herauszunehmen.

Zu ihrer beruflichen Tätigkeit führte die Bw. an, sie sei Kunsthistorikerin und habe im Jahr 2002 ausschließlich für das Museum gearbeitet. Seither bereite sie diverse Ausstellungen vor, schreibe Kunstkritiken und betreue Künstlerarchive.

Die Finanzamtsvertreterin verwies auf die Bestimmung des § 20 EStG und die gängige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs, wonach das Arbeitszimmer im Verhältnis zur gesamten Wohnnutzfläche gesehen werden müsse.

Hinsichtlich der geltend gemachten Reisen gab die Bw an, eine Nacht in Warschau im Hotel verbracht und die restlichen Nächte bei Verwandten gewohnt zu haben. Für die Reise nach Kassel legte sie einen Beleg über ein Pauschalreise vor, in welcher auch die Nächtigungen enthalten waren. Weiters übergab sie eine Bestätigung des Museums, aus der hervorgeht, dass die Bw. für die geltend gemachten Reisen keinen Ersatz erhalten hat.

Die Berufungswerberin schränkte das Berufsbegehren dahingehend ein, dass 24,9 % des Wohnungsaufwandes für das betrieblich genutzte Arbeitszimmer in Abzug gebracht werden.

Die Referentin erklärte, das Nächtigungspauschale für die Reise nach Warschau könne nur für eine Nächtigung in Höhe von 25,10 € anerkannt werden.

Abschließend beantragte die Bw., ihrer Berufung im eingeschränkten Umfang statt zu geben.

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

#### 1.) Arbeitszimmer:

Sachverhalt:

Die Bw. übernimmt es, Ausstellungen vorzubereiten, schreibt Kunstkritiken und betreut Künstlerarchive. Im Berufungsjahr war sie mit der Vorbereitung und Betreuung einer Ausstellung im Museum beschäftigt. Die Erarbeitung der hierfür notwendigen Konzepte erfolgte in ihrem ausschließlich dafür genutzten häuslichen Arbeitszimmer. Dieses weist eine Wohnnutzfläche von 18,78 m<sup>2</sup> auf, während die Wohnung insgesamt über eine Nutzfläche von 75,45 m<sup>2</sup> verfügt. Damit entfallen ca. 24,9% der Wohnnutzfläche auf das Arbeitszimmer. Die Gesamtkosten der Wohnung beliefen sich im Jahr 2002 auf 3.550,80 €. Damit entfiel auf das Arbeitszimmer ein Aufwand in Höhe von 884,15 €.

Dieser nunmehr außer Streit gestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem durchaus glaubwürdigen Vorbringen der Bw., dem Bericht des Finanzamtes über den Lokalaugenschein in der Wohnung der Bw., dem von der Bw. vorgelegten Wohnungsplan und den Belegen über die von der Bw. getragenen Wohnungskosten.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 20 Abs. 1 Zif. 2 lit. d EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung 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.

Die ausschließliche oder nahezu ausschließliche betriebliche bzw. berufliche Verwendung des im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers, die Voraussetzung dafür ist, um überhaupt von einem Arbeitszimmer im steuerlichen Sinn sprechen zu können, wurde im Rahmen des vom Finanzamt durchgeführten Lokalaugenscheines nachgewiesen.

Da die Bw. in erster Linie im konzeptiven Bereich tätig wurde – nämlich in der Ausarbeitung von Plänen, Vorschlägen, Kritiken, etc. – befand sich der Mittelpunkt ihrer Tätigkeit unstreitig in ihrem häuslichen Arbeitszimmer. Die darauf entfallenden Kosten sind daher grundsätzlich abzugsfähig. Hinsichtlich der Höhe der zu berücksichtigenden Aufwendungen ist jedoch – entgegen der ursprünglichen Ansicht der Bw. – jener Anteil an den Wohnungskosten heranzuziehen, der dem Anteil des Arbeitszimmers an der Gesamtfläche der Wohnung entspricht, weil nur insoweit die für die Wohnung getätigten Aufwendungen auf das Arbeitszimmer entfallen. Die Ermittlung der auf das Arbeitszimmer entfallenden Aufwendungen anhand eines Schlüssels, bei dem die so genannten Nebenräume nicht einbezogen werden, ist insofern unzulässig, als nicht eine Aufteilung zwischen betrieblich und privat genutztem Anteil vorzunehmen ist, sondern ausschließlich die auf das Arbeitszimmer entfallenden Aufwendungen ermittelt werden sollen. Dementsprechend waren die Aufwendungen im Ausmaß von 24,9% der für die gesamte Wohnung getätigten Aufwendungen als Betriebsausgaben in Abzug zu bringen. Gegenüber dem im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung anerkannten Aufwand von 603,64 € ist somit ein Mehraufwand in Höhe von 280,51 € in Abzug zu bringen.

## 2.) berufliche Reisen:

### Sachverhalt:

Die Bw. unternahm im Berufungsjahr Reisen nach Warschau, München Kassel und Salzburg, um die dort bei gezielt besuchten Veranstaltungen gewonnenen Eindrücke in ihr Ausstellungskonzept einfließen zu lassen. Die diesbezüglich entstandenen Reisekosten wurden ihr nicht ersetzt. Für die im Rahmen ihrer Reisen angefallenen Nächtigungskosten wurden mit Ausnahme der Reise nach Warschau Belege vorgelegt. Lediglich für die Reise nach Warschau konnten keine Belege vorgelegt werden, da die Bw. dort – mit Ausnahme der ersten Nacht – bei Verwandten übernachtete. Es entstanden ihr daher nur Nächtigungskosten für eine Nacht. Geltend gemacht wurden jedoch Nächtigungskosten für 8 Nächte.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den von der Bw. vorgelegten Unterlagen und ist auch nicht strittig.

### Rechtliche Würdigung:

Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich betrieblich veranlassten Reisen sind gemäß § 4 Abs. 5 EStG 1988 ohne Nachweis ihrer Höhe als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 leg. cit. ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 26 Zif. 4 lit. b EStG 1988 darf das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen. Wenn bei einer Inlandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung nachgewiesen werden, kann nach lit. c der genannten Bestimmung als Nächtigungsgeld einschließlich der Kosten des Frühstücks ein Betrag bis zu 15 Euro berücksichtigt werden.

Das Tagesgeld für Auslandsdienstreisen darf gemäß § 26 Zif. 4 lit. d EStG 1988 bis zum täglichen Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten betragen. Wenn bei einer Auslandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung einschließlich der Kosten des Frühstücks nachgewiesen werden, kann lit. e der genannten Bestimmung zufolge das den Bundesbediensteten zustehende Nächtigungsgeld der Höchststufe berücksichtigt werden.

Tages- und Nächtigungsgelder können allerdings nur geltend gemacht werden, wenn durch die Reise überhaupt Mehraufwendungen anfallen. In Fällen offenkundigen Nichtvorliegens eines abzugeltenden Mehraufwandes stehen die Pauschalsätze nicht zu. Die Überlassung kleiner Geschenke, wie insbesondere Blumen und Lebensmittel, an einen Gastgeber stellt kein Nächtigungsentgelt dar. Es liegen in seinem solchen Fall nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung nach § 20 Abs. 1 EStG 1988 vor (vgl. Zorn in Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer – Kommentar, § 4 Abs. 5 Tz. 4 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Da die Bw. anlässlich ihrer Reise nach Warschau lediglich Mehraufwendungen für eine Nächtigung zu tragen hatte, und die weiteren Nächtigungen unentgeltlich bei Verwandten erfolgten, können auch nur Mehraufwendungen für eine Nächtigung berücksichtigt werden.

Die vom Finanzamt anerkannten Reisekosten in Höhe von 1.895,25 € sind daher um das Nächtigungspauschale für 7 Nächtigungen (d.h.: um  $25,10 \text{ €} \times 7 = 175,70 \text{ €}$ ) zu kürzen. Damit sind 1.719,55 € als Betriebsausgaben für im Zusammenhang mit beruflich veranlassten Reisen stehende Aufwendungen in Abzug zu bringen.

Der im Jahr 2002 erzielte Gewinn ist daher folgendermaßen zu ermitteln:

Gewinn laut Einkommensteuerbescheid	9.700,31 €
abzüglich Differenz Arbeitszimmer	- 280,51 €

zuzüglich Differenz Reiseaufwand	+ 175,70 €
ergibt Gewinn laut Berufungsentscheidung	<u>9.595,50 €</u>

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 6. Juni 2008