



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Trafikantin, W, vertreten durch Dr. Friedrich Schubert, Rechtsanwalt, 1030 Wien, Reisnerstraße 40, vom 27. Juli 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 21/22 vom 8. Juli 2004 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) betreibt eine Tabaktrafik. Im Rahmen einer die Jahre 2000-2002 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung gem. den § 147 ff. BAO wurden u.a. folgende in Tz 14 des BP-Berichtes festgehaltene Feststellungen betreffend die für das Arbeitszimmer der Bw. als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen getroffen:

Die Bw. betreibe als Einzelunternehmerin am Standort Adr.1 eine Tabaktrafik. Im Jahr 1999 habe sie als Hauptmieterin das Wohnhaus in Adr.* bezogen und bewohne dort das Reihenhause Nr. 3. Der komplette Dachboden dieses Reihenhauses sei zu einem Raum ausgebaut und grundsätzlich als Arbeitszimmer ausgestaltet worden.

Die Nutzfläche des gesamten Dachgeschosses sei mit 31,9% der Gesamtwohnfläche des Reihenhauses angesetzt worden. In diesem Ausmaß seien auch die Ausgaben an Miete, Strom, Gas und Telefon als Betriebsausgaben in Abzug gebracht worden. Belege für die geltend gemachten Aufwendungen seien keine vorgelegt worden.

Der unter der Position "600 Büroeinrichtung" ausgewiesene Anlagenzugang "Arbeitszimmer" vom 15.6.1999 im Betrag von S 150.000,-- umfasse laut Aussage der Bw. insbesondere die Adaptierung des Dachgeschoßraumes (z.B. Isolierung, Holzverkleidung, Parkettboden).

Das Arbeitszimmer werde den Angaben der Bw. zufolge für administrative Tätigkeiten, wie z.B. Buchhaltungsarbeiten, Erstellen von Rechnungen, Erledigung der Post, Abstimmung der Lieferscheine mit Lieferantenrechnungen, Schriftverkehr etc. genutzt.

Da sich nach Ansicht der Prüferin der materielle Schwerpunkte einer Tabaktrafik im Verkaufslokal/Kiosk befinde und im Verkauf der für eine Trafik typischen Waren, wie z.B. Zigaretten, Zigarren, Zeitungen, Lotto/Toto-Scheine etc. bestehe, seien die geltend gemachten Aufwendungen im Hinblick darauf, dass das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der Tätigkeit darstelle, gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Die gesamten bisher geltend gemachten Kosten für das Arbeitszimmer seien daher nicht anzuerkennen.

Das Finanzamt verfügte in der Folge u.a. die Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2000-2002 und folgte in den gemäß § 307 Abs. 1 BAO neu erlassenen Sachbescheiden den Feststellungen der BP.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung wandte sich die Bw. gegen die Nichtanerkennung der anteiligen Betriebskosten des an ihrer Wohnadresse im Dachgeschoß befindlichen Arbeitszimmers. Begründend führte die Bw. aus, die Prüferin habe ihr zugestanden, dass gegenständliches Zimmer grundsätzlich als Arbeitszimmer gestaltet worden sei. Weiters sei festgehalten worden, dass das Arbeitszimmer für verschiedene administrative Tätigkeiten genutzt werde. Dabei sei übersehen worden, dass das Arbeitszimmer auch der Lagerung bzw. Archivierung div. Buchhaltungsunterlagen, wie z.B. der Lieferscheine der Zeitungsgrossisten und aller übrigen Buchhaltungsunterlagen während der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist diene.

Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband sei u.a. dessen nach Art der Tätigkeit unbedingte Notwendigkeit und dessen tatsächlich ausschließliche oder nahezu ausschließlich berufliche Nutzung. Tatsächlich habe die Bw. an dem von ihr betriebenen Trafikstandort in Folge dessen räumlicher Situation weder die Möglichkeit, die für die Aufrechterhaltung eines geordneten Geschäftsbetriebes erforderlichen administrativen Tätigkeiten durchzuführen, noch die gesetzlich vorgeschriebene Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen vorzunehmen und wäre daher gezwungen, Räumlichkeiten ähnlicher Größe anzumieten, was u.a. mit höheren Kosten, als jenen durch das Arbeitszimmer verursachten (im Jahr 2002 wären dies inkl. Betriebskosten und AfA monatlich ca. € 318,00 gewesen), verbunden wäre, und zu einer sowohl ertrags- als auch verbrauchsteuerlichen Schlechterstellung der Trafik führen würde. Überdies werde dieses Arbeitszimmer von der Bw. tatsächlich ausschließlich beruflich, d.h. für administrative

Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Betrieb der Tabaktrafik und die Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen genutzt.

Da das Arbeitszimmer für die Bw. eine unbedingte Notwendigkeit für die Aufrechterhaltung des geordneten Betriebes ihrer Tabaktrafik darstelle, werde beantragt, die mit Berufung bekämpften Bescheide dahin gehend abzuändern, dass es zu einer Anerkennung der Kosten des Arbeitszimmers komme.

In der Stellungnahme zur Berufung wird von der Prüferin unter Bezugnahme auf § 20 Abs. 2 Z 2 lit. d EStG 1988 darauf hingewiesen, dass Grundvoraussetzung für die ertragsteuerliche Anerkennung eines Arbeitszimmers der darin gelegene Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit sei. Da nach Meinung der Prüferin der Mittelpunkt der Tätigkeit einer Trafikantin nicht in dem im privaten Wohnhaus gelegenen Arbeitszimmer und in den dort durchgeführten administrativen Tätigkeiten, Buchhaltungsarbeiten etc. und in der Aufbewahrung der Geschäftsunterlagen zu erblicken sei, sondern sich der materielle Schwerpunkt in der Tätigkeit der Bw. im Verkauf der für eine Tabaktrafik typischen Waren, wie z.B. Zigaretten, Zeitungen etc. befinde, könne der Berufung kein Erfolg beschieden sein.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme der BP wird von der Bw. zwar eingeräumt, dass den Ausführungen der Prüferin zu § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 grundsätzlich nicht widersprochen werden könne. Bei Beurteilung des Sachverhaltes dürfe jedoch nicht außer Acht gelassen werden, dass bei ordnungsgemäßer Ausübung einer betrieblichen und/oder beruflichen Tätigkeit auch administrative Tätigkeiten anfielen, welche zum Teil sogar – z.B. Buchführungspflicht gem. § 125 BAO oder Belegaufbewahrungspflicht gem. § 132 BAO – gesetzlich vorgeschrieben seien. Es sei im Rahmen der unternehmerischen Tätigkeit auch unerlässlich, bestimmte administrative Tätigkeiten, wie z.B. Angebotsvergleiche, Bestellungen oder die Kalkulation von Verkaufspreisen, durchzuführen, welche unmittelbare Auswirkungen auf den Geschäftserfolg und damit die Erzielung von Einkünften hätten.

Habe nun der Unternehmer, wie im konkreten Fall, in seinen Geschäftsräumlichkeiten nicht die Möglichkeit seinen vom Gesetz vorgeschriebenen oder den aus unternehmerischer Sicht erforderlichen administrativen Tätigkeiten nachzukommen, so sei er gezwungen, zur Aufrechterhaltung seiner unternehmerischen Tätigkeit für eine entsprechende Ersatzmöglichkeit zu sorgen. Eine in diesem Zusammenhang mögliche Lösung wäre auch die Anmietung entsprechender Räumlichkeiten durch die Bw. gewesen, was allerdings mit wesentlich höheren Kosten als den durch das Arbeitszimmer veranlassten, verbunden gewesen wäre.

Tatsächlich sei der zum Arbeitszimmer ausgebaute Dachboden von der Bw. ausschließlich sowohl zur Erfüllung der ihr als Unternehmerin aufgetragenen gesetzlichen Verpflichtungen als auch für administrative Arbeiten im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit als Trafikantin

genutzt worden. Das Arbeitszimmer stelle daher eine unbedingte Notwendigkeit zur Aufrechterhaltung des geordneten Betriebes der Tabaktrafik dar.

Sollte über die Berufung abschlägig entschieden werden, so werde der Antrag auf Entscheidung durch einen Senat der Abgabenbehörde II. Instanz nach mündlicher Verhandlung gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bw. betreibt am Standort Adr.1 als Einzelunternehmerin eine Tabaktrafik, in welcher sie neben Tabakwaren Zeitungen, Lotto/Toto-Scheine, Vignetten, und weitere diverse Kleinwaren verkauft.

Seit 1999 bewohnt sie als Hauptmieterin ein Reihenhaus in Adr.*. Der komplette Dachboden dieses Reihenhauses wurde als Arbeitszimmer ausgestaltet und von der Bw. für administrative Tätigkeiten im Zusammenhang mit ihrer unternehmerischen Tätigkeit, wie z.B.

Buchhaltungsarbeiten, Erstellen von Rechnungen, Erledigung der Post, Abstimmung der Lieferscheine mit Lieferantenrechnungen, Schriftverkehr, Angebotsvergleiche, Bestellungen, Kalkulation von Verkaufspreisen, Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen etc. genutzt.

Im Rahmen der Gewinnermittlung der Jahre 2000 bis 2002 wurden für das Arbeitszimmer Betriebsausgaben in folgender Höhe in Abzug gebracht:

	2000	2001	2002
Strom, Gas, Miete, Telefon	34.869,30 S	36.442,29 S	2.724,22 €
Absetzung für Abnutzung	15.000,00 S	15.000,00 S	1.090,34 €

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen der Betriebsprüfung und dem damit übereinstimmenden Vorbringen des steuerlichen Vertreters der Bw. Er ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 in der mit dem Strukturanpassungsgesetz BGBl. Nr. 201/1996 eingeführten Fassung sind Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abzugsfähig. 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.

Ein Arbeitszimmer liegt dann im Wohnungsverband, wenn das Zimmer an sich nach der Verkehrsauffassung einen Teil der Wohnung oder des Einfamilienhauses darstellt. Dafür spricht jedenfalls, wenn es von der Wohnung begehbar ist (vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III B, § 20 Tz.6.1.).

Dass sich das in Rede stehende Zimmer, welches im Streitzeitraum ausschließlich als Arbeitszimmer genutzt wurde, im Dachgeschoß des Privathauses der Bw. befindet und damit im Wohnungsverband gelegen ist, ist unstrittig.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen, wenn der Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für das Arbeitszimmer auch davon abhängig macht, dass es den Mittelpunkt der entsprechenden Betätigung des Steuerpflichtigen darstellt.

Der Mittelpunkt der Tätigkeit im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 ist dabei aus der Sicht der Einkunftsquelle zu bestimmen (vgl. VwGH 25.10.2006, 2004/15/0148 und die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs) und nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen.

Die Bw. betreibt eine Tabaktrafik, in der sie Tabakwaren, Zeitungen, Magazine und andere Kleinwaren – wie beispielsweise Parkscheine und Fahrscheine für städtische Verkehrsmittel, Lose und Vignetten – verkauft. Der materielle Schwerpunkt ihrer Tätigkeit ist daher zweifelnsfrei im Verkauf der genannten Waren und nicht im Ordnen und Verwahren von Unterlagen bzw. anderen administrativen Tätigkeiten zu sehen. Nach dem typischen Berufsbild der Tätigkeit der Bw. liegt somit deren materieller Schwerpunkt zweifellos nicht im häuslichen Arbeitszimmer. Damit fallen aber die dafür angefallenen Aufwendungen unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988.

In ihrer Argumentation, der Raum werde ausschließlich als Arbeitszimmer genutzt, weshalb es sich dadurch von vornherein um ein ausschließlich beruflich genutztes Zimmer handle, übersieht die Bw., dass die – zumindest nahezu - ausschließlich berufliche Nutzung die Voraussetzung bildet, um überhaupt von einem Arbeitszimmer im steuerlichen Sinn sprechen zu können. Eine private Nutzung des Raumes wurde ohnehin nicht angenommen, andernfalls hätte es sich um einen gemischt genutzten Raum gehandelt, welcher schon unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 gefallen wäre (vgl. VwGH 2.6.2004, 2003/13/0166 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Dem Einwand, die Bw. benötige zur Aufrechterhaltung ihrer Tätigkeit entsprechende Büro-räumlichkeiten, wobei die Kosten im Falle einer Anmietung solcher Räumlichkeiten wesentlich höher wären, ist zu erwidern, dass die Besonderheit des häuslichen Arbeitszimmers darin liegt, dass seine (Mit)Nutzung im Rahmen der Lebensführung nach der Lebenserfahrung vielfach nahe liegt, von der Behörde aber der Nachweis seiner Nutzung für die Lebensführung nur schwer zu erbringen ist, weil ein solcher Nachweis Ermittlungen im engen Privatbereich des Steuerpflichtigen erfordern würde. Aus diesem Grund bestehen nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs keine verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn der Gesetzgeber

die Abziehbarkeit von Aufwendungen für das Arbeitszimmer auch davon abhängig macht, dass es den Mittelpunkt der entsprechenden Betätigung des Steuerpflichtigen bildet (vgl. VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025).

Der Umstand, dass die Bw. über keinen anderen Arbeitsraum verfügt, macht das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer nicht zwangsläufig zum Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit, wenn - wie im gegenständlichen Fall - das Arbeitszimmer lediglich zur Aufbewahrung von Unterlagen und Erledigung von administrativen Tätigkeiten im Zusammenhang mit einer außerhalb der Wohnung gelegenen gewerblichen Tätigkeit als Trafikantin dient (vgl. VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025).

Die geltend gemachten Aufwendungen für das Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sind daher im Hinblick auf das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. d EStG 1988 nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Die Entscheidung konnte ohne Abhaltung einer mündlichen Senatsverhandlung getroffen werden, da die Bw. erst in der Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat sowie die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung - und damit nicht in einem der in den §§ 282 Abs. 1 Zif. 1 und § 284 Abs. 1 Zif. 1 BAO genannten Schreiben - beantragt hatte. Somit blieb die Zuständigkeit zur Entscheidung bei der Referentin und bestand kein Anspruch auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Im Hinblick darauf, dass der im Rahmen des Berufungsverfahrens zu beurteilende Sachverhalt unstrittig ist, erschien die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung nicht erforderlich.

Wien, am 30. November 2007