

GZ. RV/1378-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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

Die Bw. bezog im Berufungsjahr sowohl Einkünfte aus selbständiger Arbeit als auch solche aus nichtselbständiger Tätigkeit als Physiotherapeutin.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit 146.281,00 S angegeben.

In der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wurden unter anderem folgende Ausgaben geltend gemacht:

AfA laut Anlageverzeichnis Anschaffungen 2000 = Nettopreis	25.619,45 S
MWSt Computer 4.758,00 S abzüglich Privatanteil 30%: 1.427,40 S	3.330,60 S
MWSt Asphaltierung (vom betrieblichen Teil)	4.920,89 S
Investitionsfreibetrag laut Anlageverzeichnis	7.404,00 S

Das eingereichte Anlageverzeichnis weist unter Gebäudeanteil Praxis folgende Werte aus:

Anschaffungsdatum	Anschaffungskosten Praxisanteil Gesamte Wohnfläche 150 m ² davon betrieblich genutzt: 36,5 m ² ergibt 24% betrieblich	Anschaffungswert	AfA %	AfA 2000	Restbuchwert
19.06.1905		220.970,96 S	4	8.838,96 S	212.132,00 S

Unter Investitionen auf Privatgrund werden im Anlageverzeichnis folgende Werte ausgewiesen:

Anschaffungs		Anschaffungs	AfA	AfA 2000	IFB 9%

datum		wert	%		
1.2.2000- 27.9.2000	Asphaltierung, Schotterung, Tor Vorplatz Haus (gemischt genutzt) davon 24% Anteil betrieblich	24.604,49 S	4	717,49 S	5.905,00 S

Auf Grund eines Ergänzungsvorhaltes durch die Abgabenbehörde erster Instanz wurde in einem Schreiben vom 24. Mai 2001 unter Anderem Folgendes ausgeführt:

Der betrieblich genutzte Teil umfasse die Praxis mit 17,5 m², sowie einen eigenen Vorraum, ein Behinderten-WC und einen Büroraum – gesamt 36,5 m².

Der betriebliche Anteil am Gebäude sei prozentuell von den gesamten Gebäudekosten berechnet worden. Die gesamten Kosten des Hauses würden 2.270.249,14 S betragen (Materialkosten). Davon sei ein m²-Preis in Höhe von 6.054,00 S errechnet worden:
 $x 35,6 \text{ m}^2 = 24\%$.

Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 vom 13. Juni 2001 wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit 165.163,00 S festgesetzt.

Dies mit folgender Begründung:

Bei den zusätzlich zur Praxis betrieblich genutzten Räumen Windfang und WC sei auf Grund des vorgelegten Planes anzunehmen, dass es sich offensichtlich nicht um ausschließlich betrieblich genutzte, sondern um gemischt genutzte Räumlichkeiten handle. Eine Anerkennung von Aufwendungen für diese Gebäudeteile sei somit gemäß § 20 EStG 1988 nicht zulässig.

Betreffend Büroraum sei festgestellt worden, dass dieser im Wohnungsverband liege. Bei der Tätigkeit als Physiotherapeutin liege der Mittelpunkt der Tätigkeit der Verkehrsauffassung nach nicht im Arbeitszimmer und es sei somit eine Anerkennung von Aufwendungen (Betriebskosten, Einrichtungsgegenstände, usw.) gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG 1988 nicht zulässig.

Der ausschließlich betrieblich genutzte Anteil des Gebäudes betrage somit 17,5 m², das seien 11,67%.

Die Abschreibung für Abnutzung werde wie folgt geändert:

Gebäudeanteil Praxis:

AK 105.845,00 S, AfA-Satz 2% = 2.118,90 S jährlich

Investitionen auf Privatgrund:

AK 102.518,74 S + USt = 123.022,50 S (Bemessungsgrundlage Bruttbetrag), davon 11,67% = 14.356,73 S – AfA 2% = 287,14 S jährlich

Betriebs- und Geschäftsausstattung (AfA PC):

AK 28.548,00 S davon 70% = 19.983,60 S auf 4 Jahre = 4.995,90 S jährlich

Der IFB sei entsprechend angepasst worden. Betreffend Bildung IFB Asphaltierung müsse angemerkt werden, dass ein IFB in Höhe von 24% der Anschaffungskosten gebildet worden sei, wo nur 9% zulässig seien (IFB Asphaltierung 1.292,11 S, IFB PC 1.798,53 S).

Der Gewinn sei entsprechend den oben angeführten Gründen geändert worden.

Innerhalb offener Frist wurde gegen obigen Bescheid Berufung eingebracht mit folgender Begründung:

Bei den betrieblich genutzten Räumen würde es sich nicht um gemischt genutzte Räume handeln, sondern um abgegrenzte Bezirke. Man würde gerne zu einer Kontrolle einladen.

Der ausschließlich betrieblich genutzte Teil betrage 24%.

Bezüglich der Asphaltierung Vorplatz würden die gesamten Kosten (inkl. MWSt) 123.022,49 S betragen.

Davon 24% betrieblich: 29.525,40 S.

Davon 9% IFB: 2.657,00 S

Aus dem eingereichten Plan des gegenständlichen Hauses geht hervor, dass sich die Praxis (17,5 m²), die Diele (4,5 m²) und das WC (2,07 m²) nebeneinander in einem separaten Teil des Hauses befinden. Der gegenständliche Arbeitsraum (12,43 m²) ist in einem anderen Teil angesiedelt, der nur über die Wohnräume der Familie erreichbar ist.

Nach einem Augenschein durch die Betriebsprüfungsabteilung der Abgabenbehörde erster Instanz wurde folgender Erhebungsbericht vom 8. Jänner 2001 ausgefertigt:

- 1.) Gegenstände in der Praxis: Eine Doppelbettliege 1,5 x 2 m, Schreibtisch und Sessel, 1 Bücherregal, 1 Kasten, 1 Sessel (gepolstert)
- 2.) Die vorhandenen Gegenstände in der Praxis würden ca. 90% des vorhandenen Platzes

einnehmen.

3.) Arbeitsraum: Zuordnung der Gegenstände zu privater oder betrieblicher Nutzung:
Es sei festgestellt worden, dass der Arbeitsraum überwiegend privat genutzt werde, da lediglich ein Schreibtisch mit Computer (Sessel) als betrieblich angesehen werden könnten. Die vorhandenen Kleiderkästen und ein Wäscheschrank würden privat genutzt werden (Kleidung und private Bettwäsche). Weiters hätte sich noch eine Sitzgarnitur im Raum befunden.

Während der Nachschau sei vom Gatten der Bw. ungebügelte Wäsche aus dem Arbeitszimmer getragen worden. Dies sei ein zusätzlicher Hinweis darauf, dass dieses Zimmer privat genutzt werde.

- 4.) Ein Computer würde ohne Probleme in der Praxis Platz finden.
 - 5.) Durch den vorhandenen Windfang hätte die Praxis einen eigenen Eingang.
 - 6.) Der Windfang werde nicht privat genutzt, da im Wohnbereich der Bw. eine Garderobe mit privater Kleidung vorgefunden worden sei.
 - 7.) Im Haus würden sich 3 WC-Anlagen befinden.
 - 8.) Das gegenständliche WC sei behindertengerecht ausgestattet (breitere Türe als üblich und genügend Platz für einen Rollstuhl).
 - 9.) Die Anschaffungskosten des Hauses würden mit 2,280.249,00 S beziffert werden.
- Laut Bauplan hätte das Haus ca. 200 m² Wohnfläche. Die Anschaffungskosten würden daher als eher niedrig erscheinen. Laut Angaben des Gatten der Bw. hätte dies nur durch Eigenleistung und Mithilfe der Verwandten erreicht werden können.

Mit Schreiben vom 21. Jänner 2002 wurde durch die Bw. eine Ergänzung zu obigem Erhebungsbericht eingebbracht:

- 1.) Im zusätzlichen Arbeitsraum, der eine Größe von 12,43 m² aufweise, würden sich nicht mehrere Kleiderkästen und ein Wäscheschrank befinden. Es sei ein Kasten in der Länge von 2,45 m vorhanden.
- 2.) Auf die Frage über die Bettwäsche, die sich in einem Teil des Kastens befinden würde, sei vom Gatten der Bw. mitgeteilt worden, dass es sich hier um Leintücher und Polsterüberzüge handeln würde, die zum Bedecken der Behandlungsliege und zum Überziehen der in der Therapie vorhandenen Kopfpölster notwendig seien. Da für jeden Patienten aus hygienischen Gründen eine eigene Garnitur verwendet werde, seien hiervon Zahlreiche vorhanden.
- 3.) Die Sitzgarnitur sei eine Couch in der Länge von 1,80 m. Sie diene der Bw. als Sitzalternative zum Computersessel.
- 4.) Die vom Gatten der Bw. weggetragene ungebügelte Wäsche wären schmutzige Leintücher

gewesen, die am Abend zuvor zum Reinigen hergerichtet worden und am Boden liegen gelassen worden seien.

5.) Da der Therapieraum mit 17,5 m² gerade die notwendige Mindestgröße aufweise und aus baulichen Gründen keine andere Möglichkeit zur Vergrößerung bestanden hätte, hätte sie einen zusätzlichen Arbeitsraum einrichten müssen. Im eigentlichen Therapieraum hätte sie den Computer keinesfalls unterbringen können, ohne sich bei den Therapien maßgeblich zu behindern.

Am 17. Jänner 2002 wurde gegenständliche Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In einem Ergänzungsvorhalt durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 31. März 2003 wurde die Bw. aufgefordert, folgende Fragen im Hinblick auf den als Arbeitszimmer geltend gemachten Raum zu beantworten:

- 1.) Welche Tätigkeiten würden in diesem Zimmer ausgeübt werden und welches Zeitausmaß würden diese einnehmen?
- 2.) Wo würde die nichtselbständige Tätigkeit ausgeübt werden und wie viele Wochenstunden sei diese im Jahr 2000 durchschnittlich ausgeübt worden?
- 3.) Im Hinblick auf die Einkünfte aus selbständiger Arbeit:

Wie viele Behandlungseinheiten seien im Jahr 2000 in der Praxis des Wohnhauses geleistet worden? Welches zeitliche Ausmaß hätten diese Behandlungseinheiten jeweils eingenommen?

- 4.) Es sei die betriebliche Nutzung des gegenständlichen Zimmers ausführlich darzulegen.

Mit Schreiben vom 15. April 2003 wurde wie folgt geantwortet:

- 1.) Das Arbeitszimmer würde von der Bw. benutzt werden für das Schreiben von Honorarnoten und Befunden, die Vorbereitung auf die Therapie, für Aufzeichnungen für die Buchhaltung, usw..
- 2.) Der Ort der Ausübung der nichtselbständigen Tätigkeit sei die Fachschule für Sozialberufe. Die Bw. hätte durchschnittlich 5,25 Unterrichtseinheiten (a 0,45 Stunden) pro Woche gehabt. Dies ergebe eine Jahresstundenaufwand von 205 Stunden.
- 3.) Behandlungseinheiten 2000: Zeitaufwand

292 Behandlungen a 25 min.	121,67 Std.
122 Behandlungen a 40 min.	81,34 Std.

77 Behandlungen a 55 min.	70,59 Std.
40 Behandlungen a 70 min.	46,67 Std.
gesamte Zeit für Behandlungen ohne Bürozeiten, Vorbereitungen, etc.	320,27 Std.

4.) Wie Punkt 1.).

Über die Berufung wurde erwogen:

Praxisraum, Windfang, WC

Bei den drei als räumliche Einheit zusammengefassten Zimmern Praxis, Windfang und WC handelt es sich um solche, die durch einen eigenen Eingang vom übrigen Haushalt der Bw. getrennt und durch diesen gesondert zu erreichen sind.

Diese sind daher nicht als im Wohnungsverband gelegene Räumlichkeiten iSd § 20 Abs. 2 Z 2 lit d EStG 1988 anzusehen. Das grundsätzliche Abzugsverbot der anfallenden Kosten gilt folglich nicht.

Die berufliche Nutzung wurde durch den Bericht des Erhebungsdienstes untermauert.

Die funktionale Bestimmung dieser Räume ist auf die Ausübung von Physiotherapie gerichtet und hierfür notwendig.

Die berufliche Bedingtheit der diesbezüglich angefallenen Kosten (hier AfA) ist daher belegt, Privatnutzung konnte keine festgestellt werden.

Die Abzugsfähigkeit der für insgesamt 24,07 m² anfallenden AfA ist daher gegeben.

Arbeitszimmer

Im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer fallen grundsätzlich unter das Abzugsverbot iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG 1988.

Das gegenständliche Zimmer ist abgetrennt von der bestehenden Praxis im Wohnbereich der Familie der Bw. gelegen. Der Zutritt ist nur über private Räumlichkeiten möglich, weshalb es auch als im Wohnungsverband gelegen angesehen werden muss.

Dennoch kann die Abzugsfähigkeit der Kosten angenommen werden, wenn es sich bei diesem Zimmer um den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit handelt (siehe auch VwGH 20.1.1999, 98/13/0132, und 27.5.1999, 98/15/0100).

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind folgende Voraussetzungen zu erfüllen:

Berufsbildbezogene Betrachtung nach der Verkehrsauffassung

Ob ein Arbeitszimmer einen Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, ist nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, nach dem typischen Berufsbild zu beurteilen.

Die Tätigkeit als Physiotherapeutin beinhaltet im Wesentlichen die Behandlung von Patienten, welche in den Praxisräumlichkeiten geschieht. Dass bisweilen Schreiarbeiten und Vorbereitungen notwendig sind, macht jedoch ein dafür verwendetes Zimmer nicht zum Mittelpunkt der Tätigkeit. Im Hinblick auf Vortragstätigkeit hat etwa der VwGH wiederholt ausgesprochen (siehe etwa VwGH 20.1.1999, 98/13/0132), dass solche Vor- und Nachbereitungsarbeiten keineswegs den Mittelpunkt der Kerntätigkeit verlagern können.

Das gegenständliche Zimmer ist daher nicht als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit anzusehen, weshalb die Abzugsfähigkeit der diesbezüglichen Kosten nicht gegeben ist.

Notwendigkeit

Wesentliche Voraussetzung ist, dass die Art und der Umfang der Tätigkeit den Aufwand unbedingt notwendig machen (VwGH 25.11.1997, 93/14/0193, 24.6.1999, 97/15/0070) und dass der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird.

Der im gegenständlichen Zimmer befindliche PC unterliegt laut Angaben der Bw. selbst einer 30%-igen Privatnutzung. Folglich ist daher davon auszugehen, dass auch eine nicht unbeachtliche private Nutzung des Raumes vorliegt.

Laut Erhebungsdienstbericht wurden auch private Kleidungsstücke in dem Kasten aufbewahrt, der sich im Raum befindet. Dem wurde von der Bw. nicht widersprochen. Auch diesbezüglich ist die private Nutzung offensichtlich.

Wie viel Zeit tatsächlich im gegenständlichen Zimmer durch die Bw. verbracht wurde, konnte von dieser nicht dargelegt werden.

Die selbständige Tätigkeit umfasste laut deren Angaben Behandlungszeiten von 320,27 Stunden im Jahr 2000. Dies entspricht einem wöchentlichen Durchschnitt von 6,16 Stunden.

Der Senat geht nicht davon aus, dass die von der Bw. angegebenen Arbeiten im Arbeitszimmer einen ebensolchen Stundenaufwand verursachten.

Wesentlich wäre, dass die ausgeübte Tätigkeit die Haltung eines nur beruflich genutzten Arbeitszimmers in der Wohnung notwendig macht und aus diesem Grund ein Raum nur für diese Zwecke eingerichtet wird (VwGH 11.6.1986, 86/13/0017).

Von der Bw. konnten diese Voraussetzungen nicht dargelegt werden. Auf Grund der niedrigen Wochenstundenanzahl der konkreten Behandlungsarbeit wird nicht davon ausgegangen, dass die Einrichtung eines eigenen Raumes notwendig war.

Auch aus diesem Grund ist daher der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit und die Abzugsfähigkeit der Kosten nicht gegeben.

Zusammengefasst ist daher von einer beruflichen Nutzung des Privathauses der Bw. im Rahmen von 24,07 m² auszugehen.

Der sowohl von der Bw., als auch von der Abgabenbehörde erster Instanz nicht beanstandete m²- Preis von 6.054,00 S wird übernommen. Die AfA-Basis beträgt daher 145.720,00 S. 2% von 145.720,00 S ergeben eine jährliche AfA von 2.914,00 S.

Aspaltung Vorplatz

Als unstrittige AfA-Basis für die Asphaltierung des Vorplatzes wird ein Betrag von 123.022,50 S herangezogen.

Der Prozentsatz der betrieblichen Nutzung ergibt sich ebenso unstrittig aus dem Anteil der betrieblich genutzten Quadratmeter an den 150 m² Wohnfläche, 24,07 m² entsprechen 16,05%, was wiederum einem Betrag von 19.745,11 S entspricht.

Darauf angewendet der unstrittige AfA-Prozentsatz von 2% ergibt eine Jahres-AfA von 395,00 S.

Da im Berufungsjahr der Vorplatz erst hergestellt worden ist und laut Anlageverzeichnis die Anschaffung bzw. Herstellung bis Ende September des Berufungsjahres angedauert hat, ist lediglich die Halbjahres-AfA abzugsfähig.

Für das Berufungsjahr ergibt sich daher ein relevanter Betrag von 198,00 S.

Folglich ist auch der IFB mit 9% von 19.745,11 S zu berechnen, was einen Wert von 1.777,00 S entspricht.

Der Einnahmenüberschuss ergibt sich daher wie folgt:

Gewinn laut Erklärung	146.280,93
Differenz AfA Praxisanteil	5.924,56
Differenz AfA Asphaltierung	5.440,38
Differenz IFB Asphaltierung	4.127,94
Differenz AfA PC	2.497,70
Differenz IFB PC	<u>-299,53</u>
	163.971,98

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, 4. Juni 2003