



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Wien
Senat 16

GZ. RV/3072-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Brandner & Brandner Steuerberatungs GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., 19. Bezirk und Klosterneuburg in Wien betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 sowie Umsatzsteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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 Berufungswerber (Bw.) ist Architekt und erzielt aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Wie den beim Finanzamt eingereichten Steuererklärungen sowie den Beilagen zu entnehmen, übt der Bw. seine Tätigkeit als Architekt in seiner Mietwohnung aus und beantragte den für

seinen betrieblich genutzten Teil seiner Wohnung getätigten Mietaufwand in Höhe von S 29.958,32 als Betriebsausgabe bzw. die darin enthaltene Umsatzsteuer in Höhe von S 2.995,86 als Vorsteuer zu berücksichtigen.

Im Zuge der Durchführung der Einkommen- als auch Umsatzsteuerveranlagung erkannte das Finanzamt die beantragten Aufwendungen im Zusammenhang mit dem häuslichen Arbeitszimmer bzw. die damit verbundenen Vorsteuern nicht an und vertrat die Meinung, das vom Bw. genutzte Büro sei nicht ausschließlich beruflich genutzt.

Mit Schreiben vom 22. November 2001 brachte der Bw. sowohl gegen den Einkommen- als auch Umsatzsteuerbescheid das Rechtsmittel der Berufung ein und begründete dies wie folgt: Es entspräche nicht den Tatsachen, dass das steuerlich geltend gemachte Arbeitszimmer sowohl privat als auch beruflich verwendet werde. Tatsächlich werde der Arbeitsraum nur beruflich verwendet. Wie dem beiliegenden Wohnungsplan zu entnehmen sei, betrage die Gesamtfläche des Ateliers insgesamt 91,43 m², wobei erst durch Umbau des Bw. dieser Atelierraum auf 38,50m² verkleinert worden sei und der Rest privaten Wohnbedürfnissen diene.

Die Wohnung bestehé insgesamt aus einem Vorräum und Küche (9,92 m²), einem Bad/WC (4,41 m²), einem Schlafzimmer (26,47 m²) und einem großen Zimmer (50,63 m²).

Gegenstand des Verfahrens sei letztgenanntes großes Zimmer, das teilweise privat als Wohnzimmer und teilweise beruflich als Arbeitszimmer benutzt werde. Die teilweise genutzten Flächen seien klar abgegrenzt. Gedanklich sei daher dieses Zimmer in zwei Zimmer zu teilen, wovon eines ein steuerlich anzuerkennendes Arbeitszimmer darstelle. Entsprechend der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH vom 16.9.1992, Zi. 90/13/0291; v. 23.5.1996, Zi. 94/15/0063; v. 12.9.1996, Zi. 94/15/0073 u. v. 10.9.1998, Zi. 96/15/0198) könnten Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer steuerlich nur dann berücksichtigt werden, wenn das Arbeitszimmer tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt werde und die ausgeübte Tätigkeit ein Arbeitszimmer notwendig macht. Eine private Nutzung sei dann unschädlich, wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist.

Der Bw. sei als freiberuflicher Architekt tätig. Alle Projekte – von der Auftragsentgegennahme, Zeichnung der Pläne, Kundenbesprechungen bis zur endgültigen Abrechnung – werden in diesem Atelierraum durchgeführt. Auf der als Arbeitsraum angesetzten Fläche befindet sich eine Wand mit Stellagen, ein Zeichentisch, ein Computer, ein Faxgerät, ein Telefon. In der privat genutzten Fläche befindet sich ein Tisch, der sowohl für Kundenbesprechungen als auch privat verwendet werde.

Sämtliche Einrichtungsgegenstände, die mit einer privaten Lebensführung verbunden seien, befänden sich in Vorraum, Küche, Schlafzimmer (Sitzgelegenheiten, Stereoanlage, begehbarer Kastenraum, Futon), Bad und in jenem Bereich, welcher als Wohnraum genutzt werde. Die privat genutzte Fläche betrage insgesamt 52,93 m², der betrieblich genutzte Teil 38,50 m². Auf Grund der Lebenserfahrung sei es für ein junges Ehepaar ohne Kinder durchaus üblich und weder ungewöhnlich noch unzumutbar eine Fläche von 52,93 m² als privaten Lebensraum zu nutzen. Es bestehet daher kein Grund eine nahezu ausschließliche Nutzung für betriebliche Zwecke des angesetzten Arbeitsraumes in Abrede zu stellen und die privat genutzte Fläche nicht anzuerkennen.

Zusätzlich zu den bereits beantragten anteiligen Mietkosten werde um Berücksichtigung der anteiligen Betriebskosten in Höhe von S 1.764,00 und Vorsteuern aus Betriebskosten in Höhe von S 352,80 gebeten.

Der Berufung legte der Bw. einen Wohnungsplan, eine Mietzinsabrechnung sowie eine Strom- und Gasrechnung bei.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte dazu aus, dass ein in der Wohnung gelegener Arbeitsraum nur insoweit steuerlich anzuerkennen sei, als neben dem Bestehen einer betrieblichen Notwendigkeit ein eigener d.h. baulich von den übrigen Zimmern getrennter Raum vorhanden sein müsse, welcher ausschließlich betrieblich genutzt werde und die Wohnung für die Befriedigung der Lebensbedürfnisse genügend Raum bieten müsse. Zudem seien auf Grund des Aufteilungsverbotes i.S.d. § 20 Abs. 1 EStG 1988 Aufwendungen mit einer zumindest teilweisen privaten Veranlassung nicht abzugsfähig. Wie aus dem Wohnungsplan und den Berufungsausführungen hervorgehe, sei der Arbeitsbereich allein schon mangels räumlicher Trennung nicht ausschließlich betrieblich genutzt. Zudem bliebe nur ein Wohnzimmer von ca. 11 m² übrig, weshalb der Arbeitsraum nicht anzuerkennen sei. Die Notwendigkeit für die betriebliche Tätigkeit auch teilweise ein Zimmer der Privatwohnung zu beanspruchen, führe noch nicht dazu, dass dieser Raum zu einem Arbeitszimmer im steuerlichen Sinn werde.

Mit Schreiben vom 14. Jänner 2002 stellte der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und führte ergänzend aus, es entspräche nicht den Tatsachen, dass keine räumliche Trennung vorläge. Der Atelierraum sei durch Regale getrennt, die der Aufbewahrung von Zeichenplänen und Projektunterlagen dienten und somit vom privat genutzten Teil eindeutig getrennt. Diese Trennwand sei ca. 4 Meter lang und zwei Meter hoch. Zudem betrage der Wohn- und Schlafbereich nicht 11 m², sondern 38,6 m²,

weshalb kein Grund bestehe, die betriebliche Nutzung des angesetzten Arbeitsraumes in Abrede stellen zu wollen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 idF BGBI. 201/1996 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände in der Wohnung nicht bei den einzelnen Einkünften 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 abzugänglich.

Aufgrund dieser Gesetzesbestimmung und der dazu ergangenen einkunftsquellenbezogenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. ua. VwGH vom 27.5.1999, Zl. 89/15/0100; VwGH vom 19.12.2000, Zl. 99/14/0283) ist für die Absetzbarkeit von Aufwendungen und Ausgaben für das häusliche Arbeitszimmer Voraussetzung, dass

- die im Arbeitszimmer ausgeübte Betätigung des Steuerpflichtigen den Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit darstellt,
- im Sinne der bisherigen Rechtsprechung (vgl. VwGH vom 27.5.1999, Zl. 97/15/0142) die Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt – auch auslastungsbedingt – notwendig macht (vgl. VwGH vom 14.11.1990, Zl. 89/13/0145) und
- der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum auch tatsächlich (nahezu) ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt wird.

Die Anerkennung von Aufwendungen für ein im Wohnungsverband des Steuerpflichtigen gelegenes Arbeitszimmer als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten setzt somit unter anderem voraus, dass eine ausschließlich oder nahezu ausschließlich betriebliche bzw. berufliche Nutzung des betreffenden Raumes vorliegt, wobei für im häuslichen Wohnungsverband gelegene Arbeitsräume eine Abgrenzung zwischen privater oder betrieblicher bzw. beruflicher Veranlassung nur einheitlich für jeden Raum vorgenommen werden kann (VwGH v. 24.2.2000, Zl. 96/15/0071).

Diese Rechtsprechung findet ihre Grundlage in § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1972, nach welcher Bestimmung Aufwendungen, bei denen die Abgrenzung zwischen betrieblicher und privater Veranlassung nicht vorgenommen werden kann, nicht abzugänglich sind. Soweit Aufwendungen für die Lebensführung, zu denen auch die Kosten der Befriedigung des Wohnbedürfnisses

zählen, mit der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Zusammenhang stehen, können sie nur dann als Abzugsposten berücksichtigt werden, wenn sich der Teil, der auf die ausschließliche betriebliche Nutzung fällt, einwandfrei von den Ausgaben, die der privaten Lebensführung dienen, trennen lässt. Ist eine solche Trennung in Betriebsausgaben (Werbungskosten) und in Kosten der Lebensführung nicht einwandfrei durchführbar, so gehört der gesamte Betrag derartiger Aufwendungen zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17.6.1992, ZI. 91/13/0146).

Im gegenständlichen Fall ist der Bw. als Architekt tätig und beantragte Aufwendungen im Zusammenhang mit einem häuslichen Arbeitszimmer als Betriebsausgaben steuerlich zu berücksichtigen.

Wie sich aus dem vorliegenden Sachverhalt ergibt, besteht gegenständliche Wohnung aus einem Vorraum und Küche ($9,92 \text{ m}^2$), einem Schlafzimmer ($26,47 \text{ m}^2$), einem Bad/WC ($4,41 \text{ m}^2$) und einem $50,63 \text{ m}^2$ großen Zimmer, wobei letzgenanntes Zimmer sowohl betrieblich als auch privat genutzt wird.

Wenn der Bw. vorbringt, der $50,63 \text{ m}^2$ große Raum seiner Atelierwohnung sei in zwei Zimmer zu teilen, wovon eines ein steuerlich absetzbares Arbeitszimmer darstelle, so kann dem nicht gefolgt werden. Der Bw. irrt, sollte er davon ausgehen, durch das Vorhandensein einer vier Meter langen und zwei Meter hohen "Regalwand" sei eine räumliche Trennung des betrieblich genutzten Bereiches vom privaten Bereich erfolgt bzw. werde durch diese Art von Abtrennung gegenständliches Zimmer in zwei Räume geteilt.

Wie bereits ausgeführt, kann der Rechtsprechung des obersten Gerichtshofes folgend bei im häuslichen Wohnungsverband liegenden Arbeitsräumen, die Abgrenzung zwischen privater oder betrieblicher bzw. beruflicher Veranlassung nur einheitlich für jeden Raum vorgenommen werden. Die Tatsache, dass im vorliegenden Berufungsfall die Abgrenzung des "häuslichen Arbeitszimmers" vom übrigen privat genutzten Teil des betreffenden Zimmers durch Aufstellen von Regalen erfolgte, führt im Sinne dieser Rechtsprechung nicht zum Vorhandensein zweier voneinander abgetrennter Räume. Vielmehr ist gegenständliches Zimmer im Hinblick auf seine bauliche Gestaltung als ein einheitlicher und geschlossener Raum zu sehen, weshalb auch die Beurteilung der Frage, ob das Zimmer nahezu ausschließlich betrieblich genutzt wird, nur für den Gesamtraum erfolgen kann. In diesem Zusammenhang führt auch das Berufungs- vorbringen, die jeweils genutzten Teilbereiche seien klar voneinander abgegrenzt, zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung, zumal der Bw. selbst davon spricht, dass gegenständlicher Raum "gedanklich" in zwei Zimmer zu teilen sei.

Im vorliegenden Fall nutzt der Bw. 38,5 m² des "großen Zimmers" seiner Atelierwohnung für betriebliche und 12,13 m² für private Zwecke. Der Bw. führt diesbezüglich in der Berufung selbst aus, das "große Zimmer" werde teilweise privat als Wohnzimmer und teilweise betrieblich – nämlich zu 38,50 m² - als Arbeitszimmer genutzt. Wenn der Bw. in der Berufung vorbringt "der Arbeitsraum werde nur beruflich verwendet", so kann dem nicht gefolgt werden. Wie sich aus vorliegendem Sachverhalt ergibt, liegt eine nahezu ausschließlich betriebliche Nutzung des "großen Zimmers" nicht vor. Die Verwendung eines Teilbereiches des streitgegenständlichen Raumes als Wohnzimmer spricht nämlich nicht dafür, dass die Privatnutzung nur eine untergeordnete Rolle spielt. In diesem Zusammenhang führt auch die Argumentation des Bw. sämtliche Einrichtungsgegenstände, die mit der privaten Lebensführung verbunden seien, befänden sich in dem privat genutzten Wohnbereich, der 52,93 m² betrage, zu keiner anderslautenden Entscheidung. Wenn der Bw. meint für ihn und seine Ehegattin sei es als junges Ehepaar weder ungewöhnlich noch unzumutbar eine Fläche dieser Größenordnung als privaten Lebensraum zu nutzen, zumal der Wohn- und Schlafbereich nicht 11 m² sondern 38,6 m² betrage, so übersieht er dabei, dass laut eigenen Angaben der Schlafbereich bereits 26,74 m² beträgt und es folglich unglaublich erscheint bzw. keineswegs den Erfahrungen des täglichen Lebens entspricht, mit einem Wohnzimmer in der Größenordnung von lediglich 12,13 m² auskommen zu wollen. Zudem stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, warum der Bw. nicht gleich zu Beginn des Mietverhältnisses durch geeignete bauliche Maßnahmen einen eigenen Raum als Arbeitszimmer errichtet hat. In der Berufung führt der Bw. nämlich aus, dass die ursprüngliche Widmung der gesamten Fläche von 91,43 m² ein großes Atelier gewesen sei und erst durch den Umbau des Bw. dieser Atelierraum auf die Größe des Arbeitszimmers verkleinert und der Rest privaten Wohnbedürfnissen gewidmet worden sei.

Im vorliegenden Fall ist somit durch die gegebene Mischverwendung des Gesamtraumes sowohl für betriebliche als auch private Zwecke eine zuverlässige und klare Abgrenzung zwischen betrieblicher und privater Nutzung nicht möglich, weshalb eine steuerschädliche private Mitbenutzung gegeben ist. Eine Anerkennung der auf den Arbeitsplatz entfallenen Kosten, wie sie dem Bw. vorschwebt (vom Bw. werden 42% der auf die Atelierwohnung entfallenen Miet- bzw. Betriebskosten geltend gemacht), ist somit entsprechend der Rechtsprechung des obersten Gerichtshofes nicht möglich, weil eine Teilfläche eines Raumes schon begrifflich kein Arbeitszimmer darstellen kann und mit einer solchen Aufteilung gerade gegen das oben erwähnte Aufteilungsverbot von mit der privaten Lebensführung verbundenen Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 verstößen werden würde. Es waren

daher weder die geltend gemachten anteiligen Mietaufwendungen noch die auf das "Arbeitszimmer" entfallenen Ausgaben für Strom und Gas als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen und sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 darstellen, nicht als für das Unternehmen ausgeführt und sind daher steuerlich nicht zu berücksichtigen.

Da es sich gemäß den Bestimmungen des Umsatzsteuergesetzes bei den strittigen Aufwendungen im Zusammenhang mit dem häuslichen Arbeitszimmer um nichtabzugsfähige Aufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 EStG 1988 handelt, waren auch die damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern in Höhe von S 3.348,66 (Vorsteuer Miete: S 2.995,86, Vorsteuern Strom u. Gas: S 352,80) nicht anzuerkennen.

Ergänzend ist noch darauf hinzuweisen, dass die in der Einnahmen/Ausgabenrechnung geltend gemachten anteiligen Kosten "Geb. Finanzamt Abschl. Mietvertrag" in Höhe von S 5.649,42 im Sinne obiger Entscheidung nicht anzuerkennen gewesen wären und gegebenenfalls im fortgesetzten Verfahren eine diesbezügliche Kürzung entsprechend Berücksichtigung finden würde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 22. September 2003