



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Koll&Koll, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 2000 Stockerau, Schiessstattg. 24, vom 27. Februar 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18., und 19. Bezirk und Klosterneuburg, vom 11. Dezember 2003 betreffend Einkommensteuer 1998, 1999 und 2000 entschieden:

Der Berufung gegen Bescheide betreffend Einkommensteuer 1998, 1999 und 2000 wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erklärte:

- für das Jahr 1998 einen Verlust aus selbständiger Tätigkeit als Schriftsteller in Höhe von S 19.980,-, Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 272.667,- aus der Tätigkeit als Versicherungskaufmann und einen Überschuss von Werbungskosten in Höhe von S 57.893,- als Gemeinderat.

- für das Jahr 1999 einen Verlust aus seiner selbständigen Tätigkeit von S 155.008,00 und Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 105.498,00, keine Gemeinderatseinkünfte.
- für das Jahr 2000 Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von S 26.360,00, Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 433.051,00 und als Gemeinderat einen Überschuss von Werbungskosten in Höhe von S 23.760,00.

Die Veranlagungen erfolgten erklärungsgemäß.

Für diese Jahre erfolgte eine Betriebsprüfung, das Verfahren betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998, 1999 und 2000 wurde wieder aufgenommen und neue Sachbescheide erlassen.

Für das Jahr 1998 wurden bei den Einkünften als Gemeinderat die Strafe in Höhe von S 50.000,- nicht als Betriebsausgaben anerkannt und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden in Höhe von S 413.249,- festgestellt.

Für das Jahr 1999 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 246.526,- und für das Jahr 2000 in Höhe von S 501.608,- festgestellt.

Im Betriebsprüfungsbericht wurde zu den in weiterer Folge angeführten Berufungspunkten ua ausgeführt:

„Betriebliche Nutzung des Gebäudes

Das Haus in X., diente dem Abgabepflichtigen im Prüfungszeitraum sowohl als Betriebssitz seines Versicherungsmaklerunternehmens als auch als Wohnsitz. Bis zum Jahr 1997 wurden lt. Veranlagung 48% des gemischt genutzten Gebäudes als überwiegend betrieblich und 52% als überwiegend privat genutzt eingestuft.

Auf Verlangen der Betriebsprüfung wurde vom Abgabepflichtigen ein Gebäudeplan vorgelegt, aus dem die betriebliche bzw. private Nutzung des Gebäudes (getrennt nach Jahren des Prüfungszeitraumes) abgeleitet werden kann.

Im Jahr 1998 wurde ein Teil des Gebäudes abgerissen und durch einen Neubau ersetzt. Nach den Angaben des Abgabepflichtigen war der Neubau erstmals ab Mitte 2000 bedingt nutzbar. Dem vorgelegten Raumaufteilungsplan folgend ergibt sich lt. Abgpfl. für die Jahre des Prüfungszeitraumes folgende Nutzungsaufteilung:

	private Nutzung	betriebl. Nutzung
1998	40,38%	59,62%
1999	37,94%	62,06%
2000	42,11%	57,89%

Auffallend ist, dass der Abgpfl. in seinem Aufteilungsplan eine ausschließlich private Nutzung lediglich in der Nutzung des Schlafzimmers, des Bades und des WC erkennt. Um überprüfen zu können, ob für die einzelnen Räume des Gebäudes die betriebliche oder die private Nutzung überwiegt, fand am **14.04.2003** im Beisein des Abgpfl. und seines steuerlichen

Vertreter eine Betriebsbesichtigung statt, wobei der Betriebsprüfung alle Räumlichkeiten des Gebäudes (inkl. Zubau) zugänglich gemacht und vorgezeigt wurden.

Aufgrund dieser Besichtigung gelangte die Betriebsprüfung zur Ansicht, dass die vom Abgabepflichtigen getroffenen Aufteilung nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entspricht. Am 21.07.2003 fand daher beim steuerlichen Vertreter des Abgpf. eine Besprechung statt, in deren Verlauf neben anderen Feststellungen seitens der Betriebsprüfung die betrieblichen Nutzung des Gebäudes anhand des vorliegenden Planes und der Besichtigung im Ausmaß von 35% und die private Nutzung mit 65% der Gesamtnutzfläche festgesetzt wurde. Alle getroffenen Prüfungsfeststellungen wurden dem Steuerberater schriftlich am 03.07.2003 nochmals übermittelt und gleichzeitig der Termin für die Schlussbesprechung festgelegt. Zu diesem Termin legte der Abgpf. neben bislang nicht geltend gemachten Ausgabenbelegen einen neuen Raumaufteilungsplan vor, aus dem sich nunmehr folgende Nutzungsaufteilung ableiten lässt:

	private Nutzung	betriebliche Nutzung
1998	37,00%	63,00%
1999	39,00%	61,00%
2000	42,00%	58,00%

Unter Berücksichtigung des dargestellten Sachverhaltes wurde die Nutzungsaufteilung von der Betriebsprüfung wie folgt ermittelt:

Unstrittig ist, dass das Gebäude in X. vom Abgpf. sowohl betrieblich als auch privat genutzt wird. Es liegt daher ein so genanntes gemischt genutztes Gebäude vor, sodass eine anteilmäßige Zurechnung zum Betriebs- bzw. Privatvermögen vorzunehmen ist.

Bei Aufwendungen für betrieblich genutzte Räume, die sich im Wohnungsverband des Abgpf. befinden, konnte nur dann die Anerkennung als Arbeitszimmer und somit als Betriebsausgabe erfolgen, wenn diese Räumlichkeiten notwendigerweise ausschließlich betrieblich genutzt werden.

Ermöglicht die Ausstattung der steuerlich als betrieblich genutzt angeführten Räume auch eine private Nutzung, war daher eine ausschließlich betriebliche Veranlassung nicht gegeben. Bei zeitlich abwechselnd teils betrieblich, teils privat genutzten Gebäudeteilen, war ebenfalls auf die überwiegende Nutzung abzustellen. Durchgangszimmer (Vorraum etc.) zu den Privaträumen konnten nicht als Arbeitszimmer anerkannt werden. Im überwiegend privat genutzten Räumen waren Arbeitsecken und Arbeitsnischen (z.B. Computerstandplatz) steuerlich als irrelevant zu behandeln. Auch das bloße Aufbewahren von Unterlagen und Belegen in einem Raum reicht nicht aus, diesen Raum als Arbeitszimmer (betrieblich genutzten Raum) einzustufen, wenn die private Nutzung dieses Raumes nicht ausgeschlossen werden kann. Wie schwierig im konkreten Fall die exakte Aufteilung in betrieblich und privat genutzte Räume war, geht schon aus der Tatsache hervor, dass der Abgpf. selbst während der Prüfungshandlungen zwei voneinander völlig unterschiedliche Nutzungsfeststellungen vorgelegt hat. Die anteilmäßige Zurechnung zum Betriebs- bzw. Privatvermögen durch die Betriebsprüfung hatte in der Art zu erfolgen, dass in eindeutig abgrenzbare und betriebliche und privat genutzte Gebäudeteile aufzuteilen war. Konnte nach der Art der Räumlichkeiten und ihrer Nutzung konkret festgestellt werden, dass die betriebliche Verwendung überwogen hat, so war dieser Raum als betrieblicher Teil des Gebäudes, überwog die private Verwendung als privater Teil des Gebäudes in die Nutzungsverhältnisrechnung der Betriebsprüfung einzubeziehen. Wurden Räume als unbenutzbar erklärt, so war deren Unbenutzbarkeit eindeutig nachzuweisen. Die Erklärung der Unbenutzbarkeit reichte nicht aus, diese Räume aus der Nutzungsverhältnisrechnung auszuschließen. Nach diesen Feststellungen der Betriebsprüfung waren somit rund 35% der Nutzfläche überwiegend betrieblich, 65% als überwiegend privat genutzt einzustufen.

Neubau-Hoftrakt

Im Frühjahr 1998 wurde der Hoftrakt des Gebäudes abgerissen und durch einen Neubau ersetzt. Mit der Planung des Neubaus wurde bereits im Jahr 1997 begonnen, die tatsächliche Bauzeit erstreckte sich von März 1998 bis 2003. Daraus ist abzuleiten, dass im Prüfungszeitraum dieser Teil des Gebäudes weder betrieblich noch privat genutzt werden konnte. Nach den Angaben des Abgpf. sollte der Neubau eine notwendige Ergänzung für den ständig wachsenden Raumbedarf des Versicherungsmaklerbüros darstellen. Das Kellergeschoß und die Galerie waren für die betriebliche, das Wohnzimmer im Erdgeschoß für die private Nutzung vorgesehen. Die überwiegend betriebliche Nutzung des Neubaus stellte auch ein wesentliches Entscheidungskriterium für die Einräumung eines Kredites durch die Hausbank des Abgpf. dar. Im Verlauf einer Betriebsbesichtigung am 14.04.2003 wurde auch besagter Neubau in Augenschein genommen. Dabei wurde von der BP festgestellt, dass der Raum im Erdgeschoß als Ess- bzw. Wohnzimmer der Familie dient. Die vom Abgpf. angeführten gelegentlichen Bewirtungen einzelner Geschäftsfreunde ändern nichts an der überwiegend privaten Nutzung dieses Raumes. Vom Wohnzimmer gelangt man über eine Stiege in den galerieartigen oberen Bereich des Neubaus. Zum Zeitpunkt der Betriebsprüfung befanden sich in diesem Bereich einige Regale und Bücherschränke. Die Galerie ist außerdem Zugang zur gartenseitigen Dachterrasse, die, nach Angaben des Abgpf. in den Sommermonaten auch als Frühstücksterrasse genutzt wird. Auch für diesen Bereich des Neubaus konnte daher die Bp eine ausschließliche bzw. überwiegend betriebliche Nutzung nicht festgestellt werden. Auch für den Keller des Neubaus konnte eine, wie vom Abgpf. behauptet, ausschließlich betriebliche Nutzung nicht festgestellt werden, da dieser zum Zeitpunkt der Besichtigung zur Lagerung diverser, vorwiegend privater Gegenstände verwendet wurde. Aufgrund des dargestellten Sachverhalts und den Feststellungen der Bp. wurde der Neubau (Keller, Erdgeschoß, Galerie, Terrasse) im Prüfungszeitraum nicht überwiegend betrieblich genutzt. Der mit dem Neubau im Zusammenhang stehende und steuerlich geltend gemachte Aufwand war daher nicht anzuerkennen.

Gerichtsstrafen

Bei einer Strafe, deren Verhängung durch das eigene Verhalten des Abgabepflichtigen ausgelöst worden ist, geht die Betriebsprüfung davon aus, dass die Zuwiderhandlung, die zu dieser Bestrafung geführt hat, nicht in den Rahmen der normalen beruflichen Tätigkeit fällt sondern im schuldhaften Verhalten des Abgpf. ihre auslösende Ursache hat. Durch die steuerliche Abzugsfähigkeit und der damit verbundenen teilweisen steuerlichen Entlastung würde der Pönalcharakter der Strafe und somit der Strafzweck unwirksam werden. Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH sind nur beruflich bedingte Strafen abzugsfähig, die vom Nachweis eines bestimmten Verschuldens des Bestraften nicht abhängig sind. Die Bestrafung für die Nichteinhaltung eines gerichtlichen Urteils ist jedoch im konkreten Fall eindeutig auf ein schuldhaftes Verhalten des Abgpf. zurückzuführen. Die Strafe i.H.v. S 50.000,00 kann somit nicht als Werbungskosten in Abzug gebracht werden."

Gegen die auf Grund der Feststellungen der Betriebsprüfung ergangenen neuen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998, 1999 und 2000 brachte der Bw. Berufung ein. Begründend wurde ua vorgebracht:

„Im Jahr 1998 wurde als Folge der Tätigkeit wegen mangelhafter Veröffentlichung eines Widerrufs eine Strafe von 20.100 ATS und 30.100 ATS gegen meine Mandantschaft verhängt. Seitens der Betriebsprüfung wird diese Ausgabe als nicht abzugsfähig argumentiert. Meine Mandantschaft hat sich eines Rechtsanwaltes bedient um sich die Richtigkeit der Veröffentlichung laut dem abgeschlossenen Vergleich bestätigen zu lassen. Durch mangelhafte Beratung wurde die Form der Veröffentlichung dann doch nicht als schuldbefreiend von der Gegenseite akzeptiert, wodurch sich das Gericht veranlasst sah, die

Strafe in der oben genannten Höhe zu verhängen. Die Inanspruchnahme eines Rechtsvertreters und auch der äußerst komplizierte juristische Sachverhalt zeigen, dass meine Mandantschaft an der gewählten Form der Veröffentlichung kein Verschulden zur Last gelegt werden kann, daher ist gemäß Rechtsprechung eine Strafe deren Verhängung vom Verschulden unabhängig ist oder wenn zur Verhängung auch nur ein geringes Verschulden Voraussetzung ist, zum Abzug als Werbungskosten zugelassen. Ich beantrage daher die Strafbeträge von 50.200 ATS im Jahr 1998 - da beruflich bedingt und ohne Verschulden meiner Mandantschaft verhängt - , steuerlich zum Abzug zu bringen.

Weiters ist die im Zuge der Betriebsprüfung vorgenommene Aufteilung der Nutzungsverhältnisse der Liegenschaft in der X. unrichtig. Im Jahr 1998 wurde der äußerst desolate Hoftrakt, der soweit überhaupt noch nutzbar, ausschließlich privaten Wohnzwecken gedient hatte, abgetragen und durch einen größeren Neubau, der auch Flächen für die notwendige Erweiterung der Betriebsräumlichkeiten vorgesehen hatte, ersetzt. In der Bauphase kam es daher zwangsläufig zu einer wesentlichen Verschiebung der Restflächennutzung. Die Aufteilung der Raumnutzung in betrieblich und privat genutzte Räumlichkeiten hat grundsätzlich entsprechend der Nutzflächen vorgenommen zu werden (vgl. E 24.6.1986, 85/14/0175). Dieses Aufteilungsverfahren kann aber nur als Grundsatz gelten, wenn die Nutzbarkeit der Räume wesentlich voneinander abweicht (z.B. Keller und Obergeschoß), dann muss die unterschiedliche Nutzbarkeit (Wertigkeit) auch bei der Zuordnung berücksichtigt werden (vgl. E 13.12.1989, 85/13/0041 1190,203 siehe Doralt Kommentar zum Einkommensteuergesetz § 4 Tz 85, 2. Auflage). Als Hilfwert ist ein Mietwert zulässig. Nicht benutzbare Räume sind nicht in der Verhältnisrechnung aufzunehmen.

Es wird daher beantragt die berufliche Nutzung in den Prüfungsjahren 1998 bis 2000 unter Berücksichtigung der Lichtverhältnisse, Feuchtigkeitsgrad, Raumhöhe K-Faktor laut beiliegender Aufstellung gewichtet mit 72% beruflich anzuerkennen (Folge in diesem Ausmaß Investitionsfreibetrag, Betriebskosten, Abschreibung, Schuldzinsen). Ausführlicher Plan über Objekt Albrechtstraße ist im Betriebsprüfungsbericht aufliegend.

Weiters wurde im Zuge der ausführlichen Recherchen in den Unterlagen ein bisher in den Steuererklärungen unberücksichtigter Betrag in Höhe von 300.824,31 ATS an Baumeisterkosten im Jahr 1999 nicht berücksichtigt. Ich ersuche den Fehler zu entschuldigen und beantrage die Erhöhung der Investitionssumme um den betrieblichen Anteil von dieser Rechnung (Kopie liegt bei)."

Weiters wurde gegen die Bewertung der prozentuellen Raumaufteilung ua vorgebracht:

„Erfahrene Betriebsprüfer haben festgestellt, dass bis zum Abriss des Hoftraktes 1998 der prozentuelle Geschäftsanteil 48%, der Privatanteil 52% betrug. Im Laufe der Jahre hat sich die Zahl der zu archivierenden Unterlagen erheblich vermehrt (Firmenunterlagen, Gemeinderatstätigkeit, schriftstellerische Tätigkeit, Fachpublikationen und Aussendungen usw.) d.h. hier war eine Korrektur nach oben überfällig, außerdem soll der Betrieb modernisiert werden und expandieren. Dazu wurde ein Kredit aufgenommen, der aber nur im Hinblick auf die betriebliche Erweiterung finanzierbar war und so gewährt wurde –dies glaubte der Prüfer aber besser zu wissen! Nach dem Abriss des einzigen Familien-Wohnraumes erhöht sich laut Rechnung der Prüfer der Privatanteil plötzlich um 13% und dies der Einfachheit halber gleich über den gesamten Prüfungszeitraum von 3 Jahren, ungeschadet der zwischenzeitlichen Vorgänge. In Wirklichkeit sehen die Zahlen – die ja vorliegen so aus, dass sich die Gesamtfläche (ungeachtet der tatsächlichen Benutzbarkeit) von 230m² bis auf 165m² im Prüfungszeitraum verringert hatte und erst im Jahre 2000 wieder auf 217m² anstieg.

Die Prüfer gehen wiederholt vom Istzustand 2003 aus (siehe Neubau-Hoftrakt) und schließen auf die Vergangenheit zurück, etwas das im Hinblick auf den aufgetragenen Prüfungszeitraum völlig irrelevant ist und bei der Bewertung unberücksichtigt zu bleiben hat. Ich habe mich bemüht, nach Kräften hier die tatsächlichen Prozentanteile für den Prüfungszeitraum zu

errechnen und zu dokumentieren, wobei verschiedene Methoden zu nahezu identen Ergebnissen geführt haben. Man muss sich dabei eben vor Augen halten, dass eine Reduktion der betrieblichen Anteile auch in der Bauphase völlig indiskutabel war, im Gegenteil, hier war – wie schon erwähnt – eine Ausweitung unerlässlich, schließlich wurde auch der Neubau mit dem Sinn errichtet, für die notwendige Expansion meines Betriebes, die nunmehr durch den Eintritt meines Sohnes in das Unternehmen zum Teil vollzogen wurde, Raum zu schaffen. Aus finanziellen Gründen dauerte die Fertigstellung eben bis 2003. Den Prüfern ist weiterer, sehr gravierender Fehler bei deren nicht nachvollziehbaren Bewertung unterlaufen: es wurden helle, luftige, genügend hohe Räume mit gutem Raumklima ganz einfach mit feuchten, niedrigeren Kellerlöchern ohne Licht und Fenster gleichgesetzt und 1:1 gegen gerechnet. Auch die Schlafräume in der Mansarde sind wesentlich geringer zu bewerten, ein Bauexperte kann erklären warum (z.B. fast unerträgliche Hitze im Sommer durch Blechdach etc.). In der gehandhabten Form ist die Bewertung keinesfalls zulässig (vgl. Heimo Kranewitter: Die Liegenschaftsbewertung, Sparkassenverlag GesmbH)

Das war bei der Besichtigung klar erkennbar, wurde aber nicht berücksichtigt, es fragt sich, wozu diese zeit- und kostenaufwendige Aktion überhaupt notwendig war offenbar nur in der festen Absicht, den Neubau als privat einzustufen. Was die beanstandeten sog. Durchgangsräume betrifft verweise ich auf die Tatsache, dass es leider nicht immer möglich ist, ein altes Haus nach irgendwelchen Vorstellungen einzelner Prüfer so umzubauen, dass eine 100%-ige Trennung gegeben ist. So ist auch jetzt nach dem Umbau der Zugang zum unterstem Geschoß nur über einen Durchgangsraum (mit Kunden-WC) möglich.

Die erwähnte Frühstücksterrasse kann mangels einer Außenleiter (auf die ich auch begreiflichen Sicherheitserwägungen auch in Zukunft verzichten werde) nur durch das – nicht als Wohnraum zulässige Archiv – betreten werden. Es soll aber nicht unerwähnt bleiben, dass, da ja eine zweite große Terrasse existiert, dieser Bauteil de facto nur als optischer Abschluss ohne viel praktischen Nutzen dient. Die Einstufung durch den Prüfer erfolgte offensichtlich nach dem niedergeschriebenen Grundsatz: wenn ich etwas privat auch nutzen kann, ist es privat. Hier erübrigt sich jeder Kommentar, es wäre interessant wie dies z.B. mit einer WC-Anlage verhält. Und weiters: wenn Räume unbenutzbar sind, hat der Steuerpflichtige dies nachzuweisen. Hier bin ich der festen Meinung dass die Finanzbehörde über Personal verfügt, das auch ohne Sachverständigengutachten in der Lage ist festzustellen, dass ein ca. 9 m² großer, fensterloser Kellerraum mit einer Raumhöhe von 1,82 m dessen Luftfeuchtigkeit über 80% liegt und Modergeruch verbreitet, außer vielleicht für eine nicht ausgeübten Zucht von Champignons benutzbar wäre. Von dieser Qualitätssorte gibt es mehr in diesem alten Haus, für den sog. Abstellraum (32,13m²) im Keller gibt es ein Gutachten über die Nichtnutzbarkeit (Nachbar hat die Isolierung der Mauer zerstört –Verfahren läuft). Völlig unerwähnt ist auch geblieben, dass z.B. auf der neuen Galerie, die als Wohnraum nicht zugelassen ist, neben betrieblichen Unterlagen Bücher mit einem Verkaufswert von ca. 40.000 Euro gelagert sind.

Ich finde es auch keinesfalls nachvollziehbar, dass das temporäre Vorhandensein von einzelnen privaten Gegenständen die Nutzung eines Raumes vorgeben soll. Wie den scharfäugigen Prüfern nicht entgangen sein dürfte, haben wir eine dreijährige Tochter und es nun einmal Kinderart, Spielzeug da und dort abzulegen. Ich war eigentlich der Ansicht, dass dies klar ist und habe es nicht vor der Besichtigung entfernt, nota bene, weil der Raum ohnedies noch im Bau war. So freue ich mich immer, wenn ich möglichst viel Zeit mit meiner Familie verbringen kann, deshalb habe ich auch die Lösung der selbständigen Tätigkeit im eigenen Haus mit allen Nachteilen (Bürozeiten!!!) gewählt. Ich werde es meiner kleinen Tochter sicher nie verbieten, mein Büro zu betreten und hier auch – wenn keine Kunden da sind, zu spielen – und ihre (schlafenden!) Puppen gelegentlich zu vergessen. Man muss natürlich entgegenhalten, dass vielfach private Bereiche auch manchmal betrieblich genutzt werden müssen, z.B. die Küche, der Wohn – und Essbereich, der Garten und die Terrasse bei Kundeneinladungen und dass auch schon Übernachtungen von Gästen notwendig wurden, weil auf die Autofahrt klugerweise verzichtet wurde. Im übrigen können bei der Bewertung

folgende Kriterien herangezogen werden:

- a) Mietwert der betrieblich genutzten Räume – Mietwert des Restes auf der Basis 1998-2000
- b) Wie viel Miete würde ein gleichartiges Büro samt Nebenräumen, die auch für Präsentationen genutzt werden können in verkehrstechnisch bester Lage samt Garage und Kundenparkplatz kosten und wie hoch ist der zusätzliche Zeit- und Kostenaufwand für An- und Abreise dorthin?

Bei dieser Rechnung darf aber nicht vergessen werden, dass auch Betriebskosten, die in meinem Haus dank nicht abzugsfähiger Eigenleistungen getätigt werden, anfallen würden. Das geht vom Tausch defekter Glühbirnen, Wasserhähne über Reparatur defekter Heizung und dem obligatorischen Schneeschaukel etc.

Im Hinblick auf die aufgezeigten Fakten beantrage ich, die von mir mit aller Ernsthaftigkeit ermittelten Prozentsätze anzuerkennen und den Bescheid entsprechend zu korrigieren. Der geplante Endzustand der Raumaufteilung ist nahezu erreicht und ich werde die Werte des Istzustandes für die entsprechende Steuererklärung ermitteln."

Die Betriebsprüfung nahm zu der Berufung Stellung:

„Gerichtsstrafe

Die Aussage der steuerlichen Vertreterin, der Abgpf. hätte sich eines Rechtsanwaltes bedient, um sich die Richtigkeit der Veröffentlichung bestätigen zu lassen, reicht nach Ansicht der Bp nicht aus, ein Zuwiderhandeln des Abgpf. außer Frage zu stellen. Lt. Beschluss vom Bezirksgericht Klosterneuburg (AA.) wurde der Abgpf. im Exekutionstitel schuldig erkannt, bestimmte Behauptungen als unwahr zu widerrufen, wobei dieser Widerruf durch eine bestimmte Art der Veröffentlichung näher umschrieben wurde. Der Abgpf. ist nach den für die Exekutionsbewilligung maßgeblichen Behauptungen im Exekutionsantrag der ihm selbst obliegenden Verpflichtung zur Veröffentlichung des Widerrufs in einem Medium nicht nachgekommen. Über den Abgpf. wurde zuerst eine Geldstrafe von S 20.000,- verhängt. Gleichzeitig wurde zur Befolgung dieses Auftrages eine neue Frist von vier Wochen gesetzt, nach deren fruchtlosen Ablauf gegen ihn eine weitere Strafe von S 30.000,- verhängt.

Die Bestrafung für die Nichteinhaltung eines gerichtlichen Urteils ist jedoch im konkreten Fall auf ein schuldhaftes Verhalten des Abgpf. zurückzuführen, auch wenn er einen Rechtsanwalt beigezogen hat.

Weiters geht aus dem Schreiben der Rechtsanwälte Hule & Heinke hervor, dass die Strafbeträge erst im Jahr 1999 (5.1.1999) bezahlt wurde. Falls die Geldstrafe als Werbungskosten anerkannt werden, können diese nur bei der Veranlagung 1999 berücksichtigt werden.

Betriebliche Nutzung

Die im Zuge der Berufung geltend gemachten Baumeisterkosten 1999 i.H.v. S 300.824,31 wurden bei der bisherigen Einnahmen/Ausgabenrechnung nicht in Abzug gebracht, betreffen jedoch den Neubau des Hoftraktes. Nach der Auffassung der Bp. wird dieser Zubau nicht betrieblich genutzt. Diese Aufwendungen sind daher steuerlich nicht anzuerkennen. Bei der Betriebsbesichtigung wurde für den Zubau eine ausschließlich private Nutzung festgestellt. Die im Zusammenhang mit dem Neubau stehenden Kosten sind daher steuerlich nicht anzuerkennen. Bezüglich der betrieblichen Nutzung des Gebäudes wird auf die Ausführungen im Bp-Bericht verwiesen."

Im Zuge eines Vorhaltes der Berufungsbehörde wurde dem Bw. mitgeteilt, dass die Berufungsbehörde den bisherigen Vorbringen folgend eine Aufteilung des Hauses ohne Zubau für den Prüfungszeitraum wie bisher mit 52% privat und 48% betrieblich veranlasst sieht.

Weiters wurde der Bw. ersucht, die Belege für die Energiekosten, Gemeindeabgaben, Darlehenszinsen für die Jahre 1998, 1999 und 2000 vorzulegen und bekannt zugeben, in

welchem Prozentsatz die Ausgaben in den mit den Erklärungen vorgelegten Einnahmen-Ausgabenrechnungen für die Jahre 1998, 1999 und 2000 geltend gemacht worden sind.

Zu den vom Bw. in der Berufung vorgebrachten Kosten in Höhe von 300.824,31 wurde der Bw. ersucht bekannt zugeben, wofür diese Zahlungen geleistet worden sind.

In der Stellungnahme erklärte der steuerliche Vertreter, dass die Baumeisterkosten in der o.a. Höhe, die erst im Betriebsprüfungsverfahren geltend gemacht worden sind, den Zubau betreffen, der sehr wohl betrieblich genützt werde, auch wenn er zur Zeit der Betriebsprüfung noch nicht benutzbar gewesen sei. Ohne berufliche Veranlassung hätte die Bank das Vorhaben nicht finanziert.

Die Energiekosten wurden 1998 mit 60% und in den Jahren 1999 und 2000 mit 70% angesetzt, da der Stromverbrauch für die extensiv genutzte EDV-Anlage sehr hoch sei, und auf Grund der Verteilung der Arbeitszeit (man hält aufgrund des hohen zu bewältigenden Arbeitspensums überwiegend in den beruflich genutzten Räumen auf), in dieser Zeit sei in den privaten Räumen die Raumtemperatur sehr gering geschaltet.

Die Gemeindeabgaben und Zinsen seien mit 48% betrieblich angesetzt worden.

In einer Ergänzung zur Stellungnahme des steuerlichen Vertreters führt der Bw. zu den Strafbeträgen in Höhe von 50.000,- ATS aus, dass er auf Grund seiner GR-Tätigkeit sich den Unmut weniger erfolgreicher ehemalige „Parteifreunde“ zugezogen hätte. Er sei zum Widerruf von Behauptungen verurteilt worden. Der Widerruf sei trotz Einschaltung eines Anwaltes nicht in Ordnung befunden und er wäre daher zu einer Geldstrafe von insgesamt 50.000,- ATS verurteilt worden. Die Strafe wäre zwar objektiv gesehen eine sehr merkwürdige Aktion einer möglicherweise nicht ganz objektiven RichterIn, hätte aber von ihm, da er ja nach wiederholter anwaltlicher Prüfung dem Widerrufs Urteil nachgekommen sei, nicht verhindert werden können und sei daher zwangsläufig.

Zum Neubau des Hoftraktes führte der Bw. ergänzend aus:

„a) bis zum Abriss 1998 war der Hoftrakt fast vollständig als Wohnraum genutzt

b) aus finanziellen und zeitlichen Gründen konnte keine durchgehende zügige Bautätigkeit stattfinden, sodass bis nur 2003 Teilnutzungen möglich waren. Die Geburt meiner Tochter im Jahr 2000 brachte zusätzliche Raumprobleme

c) Zum Planungs- und Bauzeitpunkt war noch nicht klar, ob mein Sohn, der HTL und Wehrdienst abgeleistet hatte, in die Firma einsteigen und diese einmal übernehmen würde. Im Jahre 1998 war er 16 Jahre alt und HTL Schüler. Inzwischen arbeitet er seit Jahren bei mir, hat die Befähigungsprüfung und wird die Firma weiterführen.

d) Weil unser großer Wohnraum ab 1998 weggefallen war, mussten wir uns privat sehr stark einschränken, der Bürobetrieb musste ungehindert weiterlaufen. Da bereits vorangegangenen

Prüfungen ein gewerblich genutzter Anteil von rund 49% als korrekt anerkannt wurde, lässt sich leicht nachvollziehen, dass, wenn die Privatnutzfläche plötzlich ganz erheblich reduziert wurde, der gewerbliche Teil aber schon durch den laufend steigenden Platzbedarf für Geschäftsunterlagen und die von mir verfassten und zum Verkauf gelagerten Bücher (ab 1999) laufend angestiegen ist, zwangsläufig in der Umbauphase der gewerblich genutzte Teil prozentuell erheblich zugenommen haben muss und hat.

Wieso der Prüfer bei dieser vergleichsweise simplen mathematischen Rechnung plötzlich zu einer genau gegenteiligen Einschätzung gekommen ist, lässt sich mit normalen Argumenten nicht nachvollziehen. Eine Einbeziehung in die Rechnung von de facto nicht nutzbaren, feuchten niedrigen Kellerräumen Bj 1875, die nicht einmal für Aktenlagerzwecken brauchbar sind, ist undenkbar, außerdem wird dort teilweise Brennmaterial gelagert, das wieder auch wesentlich für betriebliche Zwecke notwendig ist. Etwaige geringe Differenzen in meinen Angaben beruhen auf der Tatsache, dass es sich quasi immer um „Momentaufnahmen“ gehandelt hat.

e) Im Prüfungszeitraum kam es durch exzessive Erschütterungen an einer benachbarten Baustelle zu erheblichen Schäden am gesamten Haus – dies wurde sogar vom ORF dokumentiert. Prozesse folgten. Weiters kam es während der Bauarbeiten aus Verschulden der Baufirma zu einem unerwarteten Wassereintritt in dem Raum unter der Garage, der ebenfalls als Lagerraum für Möbel und Akten, etc. dienen musste. Diese Ereignisse führten zu einer weiteren temporären Reduktion der Privat-Wohnfläche, weil sofort umgelagert werden musste.“

Seine angeführten Aufteilung für die Jahre 1999-2000 seien daher nachvollziehbar und entsprächen den Tatsachen.

Zu den Baumeisterkosten erklärte der Bw., dass die Aussagen des Betriebsprüfers, dass der Zubau nicht für die betriebliche Nutzung gebaut worden sei, grob unrichtig sei:

„Da eben die Firma erfreulich expandierte, daher mein Sohn eine Büro brauchte, ein Präsentationsraum notwendig wurde und trockener Lagerraum für die immer umfangreicher werdenden Unterlagen geschaffen werden muss, wurde mit erheblichen Kosten- und Arbeitsaufwand der Neubau des Hoftraktes in Auftrag gegeben. In diesem Zusammenhang wiederhole ich auch die Angabe gegenüber dem vergesslichen Prüfer, dass die Bank niemals Kredit in diesem Umfang für eine reine Privatnutzung gewährt hätte.

Auf einem Bauplan ist es nicht üblich die genaue Nutzung des künftigen Objektes einzutragen, insbesondere dann, wenn es sich nur um Büro- bzw. Wohnraum handelt. Man kann heute jederzeit nachvollziehen, dass die drei Etagen wie folgt genutzt werden:

Kellergeschoß: Präsentationsraum mit Einrichtung, Büro Sohn EDV-Anlage

Erdgeschoß: Wohnraum, wobei auch gel. Einzelgäste hier bewirtet werden; der große Esstisch wurde u.a. auch bei Erstellen der Steuererklärungen und des Layoutes für meine Bücher verwendet.

Galerie: Wegen der zu niedrigen Raumhöhe als Wohnraum ungeeignet und nicht zulässig; dient als Archiv für hunderte Ordner und dzt. ca. 1500 Exemplare meiner zum Verkauf vorgesehenen Bücher.

Somit lässt sich einwandfrei nachvollziehen, dass der angegebene Kostenanteil der Baumeisterrechnung dem Verhältnis betrieblicher Nutzung entspricht. Da es nachweislich schon vor der endgültigen Fertigstellung betriebliche Nutzung gab, sind die Rechnungen dem Jahr der Zahlung zuzuordnen.

Im Zuge der Prüfung der Prüfung haben übrigens die beiden Damen bemängelt, dass im Kellergeschoß in einer Ecke ein bisschen Kinderspielzeug zu finden war. Den Prüferinnen

dürfte nicht klar gewesen sein, dass viele unserer Kunden Kleinkinder haben und nur mit Kind zu einer Präsentation kommen können; ganz Nebenbei ist bei Kenntnis der Tätigkeit eines Maklers als bekannt vorauszusetzen, dass gerade die Vorsorge für Kinder ein wichtiges Thema darstellt. Hiezu ist zur Beschäftigung eben Spielzeug notwendig. Es stellt sich hier die Frage ob auch ein Spielzeug im Wartezimmer eines Arztes den Raum zur Privatnutzung einordnet.“

Abschließend hat der Bw. noch zu dem steigenden Raumbedarf erklärt, dass die Versicherungsmakler vom Gesetz her gezwungen werde, alle Vorgänge zu dokumentieren und aufzubewahren, man könne daher pro Jahr mit 65 neuen Ordnern rechnen, was besonders ablageintensiv sei.

Zusammenfassend führt der Bw. zur Planung des Hoftraktes aus, dass die Planer davon ausgehen hätten müssen, dass aus einem gegebenen Zustand - Altbauten versch. Alters – eine reibungslose Nutzung sowohl privat als auch gewerblich, soweit eben in einem Altbau möglich, sicherzustellen. Auf den im Jahre 1997 (Planungsbeginn) absehbaren Eintritt des Sohnes in das Berufsleben frühestens ab 2003 – sei Rücksicht genommen worden. Eine Variante für Aufnahme familienfremder Personen hätten auch in der Planung vorgesehen werden müssen. Der Neubau des desolaten Hoftraktes sei also von Anbeginn an als gemischt genutzter Hausteil vorgesehen gewesen, weil aufgrund der Lage und der geltenden Bauordnung nur ein Geschoß für Wohnzwecke nutzbar gewesen sei. Der Trick mit der halboffenen Decke sorgte erst für den notwendigen Lichteinfall. Die Gesamtkosten – samt Eigenleistungen – von mehr als 2,500.000,- wären für eine reine Vergrößerung des Wohnraumes unsinnig, viel zu teuer gewesen und von der Bank gar nicht finanziert worden.

Es stünde somit fest, dass das Kellergeschoß gewerblich als Archiv, Lager Präsentationsraum, das Erdgeschoß privat als Ess- und Wohnzimmer und die Galerie gewerblich als Archiv und Buchlager gewerblich vorgesehen worden sei.

Aus der Dokumentation „Hoftrakt-Neubau“ vom 17.09.2003, die zwecks Erläuterung für Steuerzwecke erstellt worden ist und die alten Unterlagen ersetzt, geht ua Folgendes hervor: Der Bau sollte als notwendige Ergänzung für den ständig wachsenden Raumbedarf des Versicherungsmakler und Beratungsbüro konzipiert werden, d.h. eigener Eingang und Durchgang zwischen den Geschoßen war vorzusehen. Zum Planungszeitraum sei schon auf den späteren Einstieg des Sohnes in der Firma, der nunmehr vollzogen wäre, Rücksicht zu nehmen gewesen.

Für die Nutzung des teilw. unter Erdniveau liegenden Teil des als möglicher Präsentations-Archiv- und Büroraum sollten alle notwendigen Voraussetzungen geschaffen werden. Als Ergebnis der Planung war das Kellergeschoß von ca. 50m² für gewerbliche Nutzung vorgesehen, da als Wohnraum ungeeignet, da zu finster und kalt (künstliches Licht und Beheizung auch im Sommer), das Erdgeschoß von 50m² war zunächst als Wohnzimmer

konzipiert, könnte aber problemlos für gewerbliche Zwecke adaptiert werden und die Galerie ca. 30m² durch zu niedrige Decke nicht als Wohnzimmer zulässig, hätte daher auch auf Einbau einer Heizung verzichtet werden können. Es sei als künftige Nutzung als Archiv für Geschäftsunterlagen, für die schriftstellerische Tätigkeit als Lager für unverkaufte Bücher, Zeitungen und Unterlagen der politischen und GR-Tätigkeit.

Die Finanzierung erfolgte durch die Hausbank und der Kredit sei in der Höhe im Hinblick auf die bisherigen geschäftlichen Erfolge aufgestockt worden.

Die Baudurchführung erfolgte von Frühjahr 1998 bis Spätherbst 2002.

Das Endziel 2004 sei festgestanden, dass der Sohn des Bw. in der Firma mitarbeitet, die Aufteilung der Räume im Zubau erfolgte wie folgt:

Kellergeschoß: Lager für alte Geräte, Unterlage, Arbeitsplatz für Sohn Präsentationsraum für Kundenempfänge mit entsprechenden Sitzmöbel für Nutzung für ca. 15 Personen.

Erdgeschoß für Nutzung Wohn- und Speisezimmer, gelegentliche Bewirtung von Geschäftsfreunden private Nutzung.

Galerie unbeheizt, Archiv für Firmenunterlagen, Lager für Buch und weiters Archiv für Unterlagen zu den nächsten Büchern – gewerbliche Nutzung.

„Zusammenfassung:

Die Planung musste davon ausgehen, aus einem gegebenen Zustand-Altbauten versch. Alters – eine möglichst reibungslose Nutzung sowohl privat als auch gewerblich, soweit eben in einem Altbau möglich, sicherzustellen. Auf den im Jahre 1997 (Planungsbeginn) absehbaren Eintritt des Sohnes in das Berufsleben – frühestens ab 2003 – war Rücksicht zu nehmen und ein weiterer vollwertiger Arbeitsplatz mit allen erforderlichen Anschlüssen etc. vorzusehen. Eine Variante für Aufnahme familienfremder Personen musste auch in der Planung vorgesehen werden.

Der Neubau des desolaten Hoftraktes war also von Anbeginn an als gemischt genutzter Hausteil vorgesehen, weil aufgrund der Lage und der geltenden Bauordnung nur ein Geschoß für Wohnzwecke nutzbar war; der Trick mit der halboffenen Decke sorgte überhaupt erst für den notwendigen Lichteinfall. Die Gesamtkosten – samt Eigenleistungen – von mehr als ÖS 2,500.00,- wären für eine reine Vergrößerung des Wohnraumes unsinnig, viel zu teuer gewesen und von der Bank gar nicht finanziert worden.

Die Nutzung dieses erneuerten Traktes stand und steht somit fest:

Kellergeschoß: gewerblich/Archiv, Lager, Präsentationsraum

Erdgeschoß: privat Ess- und Wohnzimmer

Galerie: gewerblich Halbgeschoß mit Schrägdach: Archiv, Buchlager"

Als Beilage wurde eine Aufstellung „Raumnutzung – betrieblich-privat: Korrektur der Bewertung durch die Prüfungsorgane“ betreffend den Vordertrakt vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs 4 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Strittig sind im gegenständlichen Fall das Vorliegen von Betriebsausgaben betreffend eine Geldstrafe und die Höhe der Ausgaben für im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer.

Geldstrafe

Geldstrafen, deren Verhängung durch das eigene Verhalten des Betriebsinhabers ausgelöst worden sind, sind grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung. Nach der Rechtsprechung sind Geldstrafen ausnahmsweise dann abzugsfähig, wenn

- die Zuwiderhandlung in den Rahmen einer „normalen Betriebsführung“ fallen oder
- wenn die Bestrafungen vom Verschulden unabhängig sind oder nur ein geringes Verschulden voraussetzen, wie etwa bei Nichteinhaltung polizeilicher Ordnungsvorschriften

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass die Zuwiderhandlungen nicht im Betrieb als solchem, sondern im schuldhaften Verhalten des Betriebsinhabers ihre auslösende Ursache haben (E 3.6.1986, 86/14/0061, 1987, 197).

Im Einzelfall kommt es auf den Wesensgehalt der jeweiligen Strafe an: Erfasst die Strafe das höchstpersönliche Verschulden des Stpfl., dann ist die Strafe nicht abzugsfähig; hingegen ist bei beruflich veranlassten Delikten die Abzugsfähigkeit gerechtfertigt.

Die Abgrenzung höchstpersönlicher und nur beruflich veranlasster Strafen bzw. Delikte ist jedoch schwierig: auch bei beruflich veranlassten Delikten liegt ein höchstpersönliches schuldhaftes Verhalten vor (E 11.5.1962, 1316/60, Slg 2646). Ohne „höchstpersönliche Schuld“ käme es zu keiner Bestrafung. (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 4 Tz 258ff)

Der vorstehend ausgeführten Rechtsprechung folgend stellen Geldstrafen grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung dar. Lediglich Verteidigungskosten eines freigesprochenen Angeklagten sind dann als durch den Betrieb veranlasst und damit als Betriebsausgaben

anzusehen, wenn der Angeklagte von der ihm zur Last gelegten Tat, die unter Auslegung eines strengen Maßstabes ausschließlich aus seiner betrieblichen Tätigkeit heraus erklärbar ist und auf deren Ausübung entsprechende Auswirkungen hat, deshalb strafgerichtlich freigesprochen wird, weil nach den Feststellungen in dem Gerichtsurteil dem Angeklagten die betreffende Straftat nicht anzulasten war, der diesbezügliche Verdacht daher zu Unrecht gegen ihn erhoben worden ist (VwGH vom 3.6.1986, 86/14/0061)

Im gegenständlichen Fall hat der Bw. im Zuge seiner GR-Tätigkeit „nicht nachvollziehbare Handlungen etc.“ eines B aufgegriffen, wurde geklagt und zum Widerruf dieser Behauptungen verurteilt. Der Bw. wurde laut Berufung wegen mangelhafter Veröffentlichung dieses Widerrufs zu Strafen von 20.100 ATS und 30.100 ATS verurteilt.

Die Veröffentlichung des Widerrufs, zu der der Bw. verurteilt worden ist, ist mangelhaft erfolgt. Das Gericht verhängte eine Strafe in der Höhe von insgesamt 50.200 ATS. Dass der Bw. schlecht beraten war, wie eine Veröffentlichung eines Widerrufs zu erfolgen habe, der Widerruf somit nicht ordnungsgemäß erfolgt ist, kann die zu leistende Strafe nicht zu betrieblich veranlassten Strafe machen. Die Strafe war daher nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Wenn die Strafe deshalb gegen ihn verhängt worden ist, weil seinen Rechtsanwalt ein Verschulden an dem nicht ordnungsgemäß erfolgten Widerruf getroffen hätte, hätte er einen Regressanspruch gegen den Rechtsanwalt geltend machen können.

Im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer

Unstrittig ist, dass das Gebäude (alter und neuer Trakt) in X. vom Bw. sowohl betrieblich als auch privat genutzt wird. Es liegt daher ein so genanntes gemischt genutztes Gebäude vor, sodass eine anteilmäßige Zurechnung zum Betriebs- bzw. Privatvermögen vorzunehmen war.

Gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abgezogen werden. Nur wenn ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

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).

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, Zl. 91/13/0146).

Auch wenn ein Arbeitszimmer den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit bildet, sind die damit zusammenhängenden Kosten in jedem Fall aber nur dann abzugsfähig, wenn das Arbeitszimmer auch tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird. Das Kriterium der ausschließlichen oder nahezu ausschließlichen beruflichen Nutzung des Arbeitszimmers galt schon vor der Einführung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG durch das Strukturverbesserungsgesetz 1996 und resultiert aus dem § 20 Abs. 1 Z 2 a EStG 1988 zu Grunde liegenden Aufteilungsverbot. Danach dürfen Aufwendungen, die typischerweise die private Lebensführung betreffen, auch dann nicht abgezogen werden, wenn sie beruflich mitveranlasst sind. Damit soll verhindert werden, dass Steuerpflichtige durch eine mehr oder weniger zufällige oder bewusst herbeigeführte Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen Aufwendungen der Lebensführung deshalb zum Teil in einen einkommensteuerlich relevanten Bereich verlagern können, weil sie einen Beruf haben, der ihnen dies ermöglicht, während andere Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen aus zu versteuernden Einkünften decken müssen (vgl. etwa Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Rz 10 zu § 20 sowie VwGH 27.11.2001, 98/14/0002).

Betreffend ein Arbeitszimmer in einer Privatwohnung ist eine einwandfreie Trennung von der Privatsphäre zumeist nicht möglich, sodass nach der Rechtsprechung eine Art Vermutung gegen das Vorliegen entsprechender Betriebsausgaben besteht; keinesfalls sind Betriebsausgaben anzunehmen, wenn die Ausstattung des Arbeitszimmers (auch) eine private Nutzung ermöglicht zB. bei Vorhandensein nicht ausschließlich auf den Betriebszweck ausgerichteter Einrichtungsgegenstände. (Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 4 Tz 39)

Im gegenständlichen Fall geht es einerseits um den Vordertrakt, lt. Plan bestehendes Wohnhaus, in dem im Erdgeschoß Büros untergebracht sind und den äußerst desolaten Hoftrakt, der laut Berufung bis 1997 ausschließlich privaten Zwecken gedient hätte und nach Neubau auch beruflichen Zwecken dienen hätte sollen.

Vordertrakt:

Laut Berufung wurden Betriebsausgaben bis 1997 in einem Verhältnis 48% betrieblich und 52 % privat veranlasst aufgeteilt. Diese Aufteilung wurde laut Berufung von erfahrenen Betriebsprüfern festgestellt. 1998 erfolgte der Abriss des Hoftraktes.

Im Jahr 1998 wurden laut Bw. 60% der Energiekosten und 48% der Gemeindeabgaben und Darlehenszinsen als betrieblich veranlasst erklärt. Die Veranlagung erfolgte erklärungskgemäß. 1999 und 2000 erfolgte die Aufteilung in der Weise, dass 70% der Energiekosten und 48% der Gemeindeabgaben und Darlehenszinsen als betrieblich erklärt (und auch veranlagt) worden sind.

Fraglich ist daher, warum sich die in den für die Jahre 1998, 1999 und 2000 abgegebene Aufteilung der Ausgaben geändert haben sollte.

Die ursprüngliche Aufteilung der Betriebsausgaben 48% zu 52% wurde vom Bw. für die geprüften Jahre 1998 - 2000 erklärt und erklärungskgemäß veranlagt. In diesen Jahren hat der Bw. mit seiner Familie im Vordertrakt gewohnt. Der Hintertrakt, der bis 1997 ausschließlich privat genutzt worden war, ist 1998 abgerissen worden.

Die Betriebsprüfung im Jahre 2003 stellte im Zuge der Prüfung für die Jahre 1998, 1999 und 2000 im Jahre 2003 eine 35% betriebliche und 65 % private Nutzung fest.

Der Bw. erklärte daraufhin für 1998, 1999 und 2000 weitere differenzierte Aufteilungen der Betriebsausgaben (zwischen 37% - 42,11 % private Nutzung).

Ausgehend von der Aktenlage und den Vorbringen im Akt kommt der UFS zur folgenden Aufteilung:

Nicht zuzustimmen ist der Annahme der Betriebsprüfung, dass, wenn ein Teil des Hauses, der ausschließlich privat genutzt worden ist, wegfällt, sich der private Anteil im restlichen Haus (Vordertrakt) zwingend erhöht. In der von der Betriebsprüfung vorgenommenen Raumaufteilung ist bereits der Neubau berücksichtigt worden, der jedoch erst laut Angaben des Bw. im Jahre 2000 teilweise benutzt werden konnte.

Wie vom Bw. vorgebracht, ist aber auch schwer vorstellbar, dass sich im gegenständlichen Fall der ausschließlich betrieblich genutzte Teil vergrößert, obwohl der bisher ausschließlich privat genutzte Teil wegfällt und der Bw. mit seiner Familie nur den Vordertrakt bewohnen

konnte.

Es wird zwar vom Bw. vorgebracht, dass sich seine Tätigkeit auf Grund des Anwachsens der Unterlagen vergrößert habe, aber vom vorgegebenen Raumumfang im Vordertrakt und durch den Wegfall des ausschließlich privat genutzten Wohnraumes im Hintertrakt kann dem nicht gefolgt werden. Die vom Bw. nachgereichte „Raumnutzung betrieblich - privat vom 12.1.2004 für den Vordertrakt“ führt kein Wohnzimmer an, obwohl sich durch den Abbruch des Hintertaktes im Jahre 1998 laut Ausführungen des Bw. das gesamte private Leben in den Vordertrakt verlagert hat. Laut Berufung musste der Bw. und seine Familie auf den einzigen gemeinsamen Wohnraum auf viele Monate verzichten. Dazu sei noch die ungeplante Geburt im Jahr 2000 seiner Tochter gekommen. Es widerspricht den Denkgesetzen, dass in einem gemischt genutzten Einfamilienhaus kein privat genutzter Wohnraum vorhanden ist. Der Bw. hat jedenfalls keine andere Wohnung mit Wohnraum, in der er und seine Familie gewohnt hätten, angeführt.

Ausgehend von den im Akt liegenden Plänen des Vordertraktes, die auch im Zeitraum der Betriebsprüfung keine Änderung erfahren haben, wird die vom Bw. ursprünglich erste erklärte Aufteilung in betriebliche und private Nutzung der Räume vom UFS als den in den Jahren 1998-2000 vorliegenden Umständen am nächsten kommenden angesehen. Die Erklärung des Bw. erfolgte zeitnah zum Umbau, weshalb angenommen werden kann, dass diese Aufteilung den tatsächlichen Verhältnisse am ehesten entspricht.

Die vom Bw. im Zuge der Betriebsprüfung vorgelegte Raumaufteilung (Raumnutzung – betrieblich – privat: Korrektur der Bewertung durch die Prüforgane) geht von einer unterschiedlichen Wertigkeit der Räume im Vordertrakt aus. Die Büroräume werden als die besten im Haus erklärt. Es wurden 72% als betrieblich genutzt erklärt.

In dieser Aufteilung, die die Prüfungsjahre betrifft, wird jedoch kein Wohnraum angeführt, obwohl es in diesen Jahren kein Hintertrakt, der bis 1997 ausschließlich privat als Wohnraum genutzt worden ist, zur Verfügung gestanden ist.

Der UFS kann einer Aufteilung in betriebliche und private Nutzung ohne Wohnraum nicht folgen.

Auch bezüglich der Aufteilung der Energiekosten folgt die Berufungsbehörde der ursprünglichen Angaben des Bw.. Durch seine allgemein gehaltenen Ausführungen konnte der Bw. einen unterschiedlichen Aufteilungsschlüssel in keiner Weise schlüssig darlegen.

Die Ausführungen des Bw., dass der von der Betriebsprüfung vertretene Grundsatz, dass wenn Räume privat benutzt werden können, diese auch privat sind, unrichtig ist, wird entgegengehalten, dass der Verwaltungsgerichtshof hinsichtlich von Nutzung von Räumen, die im Wohnungsverband liegen, Folgendes ausführt:

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind nur dann anzuerkennen, wenn ein Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Stpfl notwendig ist, der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt und auch entsprechend eingerichtet ist.

Ein wohnliches Ambiente schließt idR eine Anerkennung als Arbeitszimmer aus.

Vom Bw. wurden Fotos der Büroräume vorgelegt, die von der Einrichtung, zB einer Kredenz mit alten Büchern auch auf eine private Nutzung schließen lassen.

Der Vergleich mit dem Spielzeug im Wartezimmer eines Arztes ist insofern nicht zulässig, da es sich in der Regel um eine Ordination handelt, die sich nicht im Wohnungsverband eines Abgpfl. befindet.

Weiters führte der Bw. in seiner Berufung aus, dass eine Trennung, privater –betrieblicher Bereich, bei dem Umbau nicht 100% möglich gewesen sei. Dies war jedoch nicht - wie vom Bw. ausgeführt - nach irgendwelchen Vorstellungen der Prüfer zu beurteilen, sondern die Rechtsprechung setzte für Anerkennung von Aufwendungen für ein im Wohnungsverband des Steuerpflichtigen gelegenes Arbeitszimmer als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten somit u.a. voraus, dass eine ausschließlich oder nahezu ausschließlich betriebliche bzw. berufliche Veranlassung nur einheitlich für jeden Raum vorgenommen werden kann. Somit entsprechen die Feststellungen des Betriebsprüfers dem Grundsatz, dass die Kosten für einen (teilweisen) privat genutzten Raum nach vorstehenden Ausführungen nicht betrieblich veranlasst sind.

Hoftrakt, Zubau

Der Hoftrakt war laut Angaben des Bw. in einem desolaten Zustand und diente bis 1997 soweit nutzbar, ausschließlich privaten Wohnzwecken. 1998 erfolgte der Abbruch des Traktes.

Laut den vorgelegten Plänen ist in dem Neubau keine betriebliche Nutzung zu erkennen. Der Bw. führt zwar an, dass in den Plänen eine Bezeichnung, welchen Nutzen die Räume haben werden, nicht angeführt sein müsse, jedoch ist in den Plänen ein gefliester Keller und Wohnzimmer beschrieben.

Die vom Bw. vorgelegte Gewichtung, dass 72 % betrieblich genutzt wird, bezieht sich nur auf den Vordertrakt. Laut vorgelegter Pläne hat sich an der Aufteilung der Räume in Wohnräume und Büros im Vordertrakt nichts geändert.

Das heißt aber, dass im Zubau wieder die Wohnräume angesiedelt worden sind. Betreffend die Galerie und auch hinsichtlich des verfliesenen Kellers war eine betriebliche Nutzung zu Zeit der Betriebsprüfung nicht zu erkennen.

Laut Betriebsprüfung war der Keller zum Zeitpunkt der Besichtigung (14.04.2003) zur

Lagerung diverser, vorwiegend privater Gegenstände benutzt worden. Die Galerie dient ua als Durchgang auf die privat genutzte Terrasse.

In den ergänzenden Ausführungen, auf Grund einer Anfrage durch die Berufungsbehörde, führte der Bw. aus, dass im Kellergeschoß als Endziel im Jahre 2004 ein Lager für alte Geräte, Unterlagen, Arbeitsplatz des Sohnes, Archiv und Präsentationsraum geplant gewesen sei.

Laut der Stellungnahme zur Gegenäußerung der Betriebsprüfung war zum Planungs- und Bauzeitpunkt noch nicht klar, ob der Sohn des Bw. einmal in die Firma einsteigen werde.

In dem Schreiben vom 8. Sept. 2007 führt der Bw. aus, „dass es nicht üblich sei, die genaue Nutzung des künftigen Objektes einzutragen, insbesondere dann, wenn es sich nur um Büro- bzw. Wohnraum handelt. Man könne heute jederzeit nachvollziehen, dass die drei Etagen wie folgt genutzt werden:

Kellergeschoß: Präsentationsraum mit Einrichtung, Büro Sohn, EDV-Anlage

Erdgeschoß: Wohnraum, wobei auch gel. Einzelgäste hier bewirtet werden; der große Esstisch wurde u.a. auch bei Erstellen der Steuererklärungen und des Layoutes für meine Bücher verwendet.

Galerie: Wegen der zu niedrigen Raumhöhe als Wohnraum ungeeignet und nicht zulässig; dient als Archiv für hundert Ordner und dzt ca. 1500 Exemplare meiner zum Verkauf vorgesehener Bücher.“

Der Kellerraum ist laut Planung als Wohnraum ungeeignet, da er finster und kalt sei. Fraglich ist daher, ob er als Arbeitsplatz für den Sohn, bzw. als Repräsentationsraum tauglich ist.

Wie schon die Galerie hat es auch hier den Anschein, dass die Räume, die laut Ausführungen des Bw. nicht Wohnzwecken dienten, als betrieblich anerkannt werden sollen. Aufwendungen für betrieblich genutzte Räume, die sich im Wohnungsverband des Abgabepfl. befinden, sind jedoch nur dann als Arbeitszimmer und somit als Betriebsausgaben anzuerkennen, wenn diese Räumlichkeiten notwendiger Weise ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich genutzt werden.

Eine Galerie, die dazu dient, dem Wohnraum bessere Lichtverhältnisse zu gewähren und als Durchgang zu der privat genutzten Terrasse dient, wird vom UFS nicht als ausschließlich betrieblich genutzter Raum gesehen.

Die Frage, ob die hohen Kosten für eine Vergrößerung des Wohnraumes unsinnig waren, ist nicht von der Berufungsbehörde zu beurteilen. Zu den Ausführungen allerdings, dass die Bank einen so hohen Kredit nicht eingeräumt hätte, wenn der Umbau nur zu privaten Zwecken

erfolgt wäre, ist anzumerken: Bei Einräumung eines Kredit zum Umbau eines Gebäudes dient als Sicherheit der Wert des Gebäudes. Weiters spielen das Einkommen des Kreditnehmers eine Rolle. Anhand der Pläne war eine Verwendung des Gebäudes im Zeitpunkt der Kreditvergabe nicht erkennbar.

Der Zubau wird vom UFS, den vorstehenden Ausführungen folgend, als für die private Nutzung vorgesehen nicht als betrieblich anerkannt. Bei den Aufwendungen für Instandhaltung wurden daher jene Kosten (der Betriebprüfung folgend) ausgeschieden, die den Zubau betreffen.

Die nachgereichten Baumeisterkosten, die laut Bw. ebenfalls den Zubau betreffen, waren daher auch nicht als betrieblich anzuerkennen.

Beilage: 6 Berechnungsblätter

Wien, am 14. Dezember 2007