



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des H.G., vertreten durch Walter Summersberger, Steuerberater, 5020 Salzburg, Nonntaler Hauptstraße 33, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Stadt, vertreten durch HR Dr. Susanne Fischer, betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den Zeitraum 2001 bis 2003 Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. bezog in den Streitjahren Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (2001: S 1.196.851,-; 2002: € 106.246,- und 2003: € 81.517,-) und machte im Zusammenhang mit diesen Aufwendungen für Büroräumlichkeiten geltend.

Im Zuge einer Betriebsprüfung wurden diese Aufwendungen

(in Form eines aliquoten Anteils an den Gesamtkosten sowie der Afa, somit 2001: S 30.872,26, 2002: € 2.175,49, 2003: € 5.553,02; korrespondierende Vorsteuern 2001: S 1.099,93; 2002: € 88,17; 2003: € 816,30)

nicht anerkannt, da ein Arbeitszimmer (egal ob im oder außerhalb des Wohnungsverbandes gelegen) nur für berufliche und betriebliche Tätigkeiten steuerlich abzugsfähig sei.

Die streitgegenständlichen Büroräumlichkeiten (59,05m²/Plan Nr. 9 und Nr. 9a) befinden sich im Anbau des ca 500 Jahre alten Wohnhauses des Bw., das insgesamt 395m² umfasst und sind sowohl über das Wohnhaus als auch über den Hof erreichbar (siehe Plan).

Die Mieteinnahmen resultieren aus einer im Wohnhaus befindlichen Wohnung (74,62 m²) sowie aus Einnahmen (4 verschiedene Firmen) aus einem Gewerbeobjekt.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens stellte sich heraus, dass nicht das Privatbüro (Plan Nr. 5) im Wohnhaus, sondern das Büro im Neubau (Plan Nr. 9 und 9a), das aus zwei Räumen besteht, für die Vermietungstätigkeit benötigt werde.

Gegen die seitens der Abgabenbehörde erster Instanz wiederaufgenommenen Abgabenbescheide richtet sich nun folgende Berufung:

Die steuerlichen Feststellungen stützen sich auf zwei Angaben.

- 1.) Bei den Einkünften handle es sich weder um eine betriebliche noch um eine berufliche Tätigkeit, dies wäre jedoch gemäß § 20 Abs. 1 (EStG) Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit.
- 2.) Die Aufwendungen für die Kanzleiräumlichkeiten bzw. für den Büroraum werden nicht anerkannt, weil sich dieser im Wohnungsverband befinde und daher laut Rechtsprechung nicht abzugfähig wären.

Dazu werde folgendes vorgebracht:

Der Verwaltungsgerichtshof sei der Auffassung, dass Vermietung und Verpachtung keinen Beruf darstelle und daher Aufwendungen für Kanzleiräume nicht absetzbar wären. Der Begriff der beruflichen Tätigkeit werde jedoch im Gesetz nicht definiert. Der Verwaltungsgerichtshof vertrete eine Durchschnittsbetrachtung, wonach Vermietung kein Berufsbild sei und von der Behörde der Nachweis der Nutzung des Arbeitszimmers nur schwer zu erbringen sei.

Das werde wohl meistens zutreffen, zumal zweifelsohne bei Arbeitszimmern im Wohnungsverband Missbrauch vorkommen könne. Dies könne aber nicht bedeuten, dass auch bei der Vermietung von Dutzenden Wohnungen und Betriebsobjekten keine berufliche Tätigkeit anerkannt werden könnte. Wenn der Verwaltungsgerichtshof von einer Durchschnittsbetrachtung ausgehe, bedeute dies aber nicht, dass der Betriebsprüfer durchaus nicht auf sein persönliches Urteilsvermögen verzichten müsse, wenn er zur Ansicht komme, dass keine Durchschnittsbetrachtung in Frage komme, sondern offensichtlich ein Fall, der vom Durchschnitt abweiche.

Ein Realitätenbüro, das auf die Vermietung von Betriebsobjekten spezialisiert sei, übe genau die gleiche Tätigkeit aus wie der Bw.. Der Unterschied bestehe nur darin, dass das Realitätenbüro fremde Betriebsobjekte vermiete, während der Bw. die eigenen Objekte vermiete. Wenn die Vermietung eigener Objekte steuerlich schlechter gestellt sei als die Vermietung fremder Objekte so würde dies auch bedeuten, dass dieselbe Arbeit, wenn es sich um Eigenkapital handle, schlechter gestellt sei.

Aus dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Jänner 1999, 98/13/0132 lasse sich auch ableiten, dass für ein Arbeitszimmer, die Absetzung von Aufwendungen nicht grundsätzlich untersagt werde, sondern es hänge von den Umständen ab. Als Beispiel werde das getrennt gelegene Arbeitszimmer angeführt.

Der Betriebsprüfer habe bei seiner Besichtigung der Kanzleiräumlichkeiten mündlich die Meinung geäußert, dass es sich tatsächlich um ein Büro handle, das aufgrund seiner Beschaffenheit und Einrichtung, Schreibtischen und Büromaschinen für private Wohnzwecke ungeeignet sei. Aufgrund der Rechtsprechung können aber die Aufwendungen nicht anerkannt werden. Die von ihm angesprochenen Beispiele seien aber völlig anders gelegen und für den vorliegenden Fall in keiner Hinsicht typisch oder relevant. Ob sich ein Gartenhäuschen und das Wohnobjekt auf demselben Grundstückskörper befinden oder auf von einander entfernten Grundstückskörpern könne nicht maßgebend sein. Wenn sich ein Wohnhaus und ein Büro zwar auf demselben Grundstückskörper befinden, aber zwischen beiden ein Abstand von 30m bestehe, dann werde die Tatsache, dass sich beide auf demselben Grundstückskörper befinden, keine Rolle spielen. Das gemeinsame Grundstück allein könne daher nicht ausschlaggebend sein. Die Schwierigkeit liege aber nicht darin, dass sich das Gartenhäuschen und das Wohnobjekt auf demselben Grundstückskörper befinden, sondern darin, dass neben der Benützung der Wohnung die private Benützung des Gartenhäuschens sinnvoll und damit wahrscheinlich sei. Der Bw. verfüge aber im Privathaus über ausreichend Wohnraum, auch für gelegentliche Gäste, was eine Benützung der Büroräumlichkeiten zu Wohnzwecken geradezu ausschließe.

Da sich das Büroobjekt neben dem Wohnobjekt befinde, war es zur Zeit der Tätigkeit als Kaufmann zweckmäßig einen zweiten direkten Zugang herzustellen. Dieser sei noch vorhanden, aber überflüssig. Ein Zumauern des Zuganges vom Wohnobjekt zum getrennten Stiegenhaus des Büroobjektes wäre aufwendig und nur mit der kaum zu erlangenden Zustimmung der Altstadtkommission möglich.

Zur Verwaltung des ehemaligen Handelsbetriebes habe der Bw. neben dem 500 Jahre alten Altstadthaus ein Bürogebäude errichtet und als Zentralbüro verwendet. Beim Verkauf des Handelsbetriebes aus Altersgründen habe der Bw. die Betriebsobjekte behalten und in kleinere Objekte aufgeteilt, die seither vermietet und für deren Verwaltung die Kanzleiräumlichkeiten verwendet werden.

Die Kanzleiräumlichkeiten habe man vor ca 20 Jahren absichtlich völlig getrennt vom Wohnhaus geplant, bewilligt und errichtet. Die Trennung sei durch folgende Merkmale gegeben: getrenntes Objekt, getrennte Haustüren, getrennte Stiegenhäuser, getrennte Stromkreise, getrennte Heizkreise, getrennte WC-Anlagen, getrennte Klingel, getrennte

elektrische Haustüröffner (die Haustür für den Bürotrakt könne nur von den Kanzleiräumlichkeiten geöffnet werden).

Die Kanzleiräumlichkeiten haben folgende Einrichtungen: 2 Schreibtische, 1 Arbeitstisch, Schreibmaschinentisch, 1 Kopiergerätetisch, 2 Drehsessel, 2 Sessel, 1 Schreibmaschine, 1 Computer, 1 Kopiergerät 1 Faxgerät, diverse kleine Bürogeräte, diverses Schreibpapier, ca 20 Büroordner.

Aus diesen Angaben gehe hervor, dass dieser Kanzleiraum nicht für Wohnzwecke genutzt werden könne. Auch bilde er den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit, da außer einer Pension und den Sparzinsen keine Einkünfte erzielt werden.

Es widerspreche der Vernunft, der Lebenserfahrung und dem Gleichheitsgrundsatz, dass ein Schriftsteller das Arbeitszimmer absetzen dürfe, während der Bw. für seine Tätigkeit keinen Raum beanspruchen dürfe.

Aus den Unterlagen gehe hervor, dass die Steuererklärungen von einem Steuerberater, die Buchhaltung von einer familienfremden Person vorgenommen werde. Auch bei der Korrespondenz werde der Bw. unterstützt. Es wäre ein eklatanter Widerspruch, den Aufwand für Büromöbel und Bürogeräte anzuerkennen, dem Raum hierfür jedoch die steuerliche Anerkennung zu versagen.

Auch dürfe auf die Lohnsteuerrichtlinien § 16 RZ 325 und 333 verwiesen werden.

Der Aufwand für Kanzleiräumlichkeiten habe im Prüfungszeitraum 3,6% vom Umsatz betragen.

Bei einem steuerpflichtigen Umsatz von € 91.000,- im Jahr aus Vermietung und Verpachtung von betrieblichen Objekten müssen Büroräumlichkeiten zugestanden werden, um nicht in Wohnräumen oder in der Küche des Bw. mit interessierten Kaufleuten verhandeln zu müssen.

Die Abgabenbehörde erster Instanz legte die Berufung ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Der Bw. beantragte auch im Zuge seiner Berufung die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung, auf die anlässlich des Erörterungsgespräches am 16. März 2006 verzichtet wurde.

Ein Plan der Liegenschaft, aus dem hervorgeht, wie man auch vom Wohngebäude direkt in die Büroräumlichkeiten gelange, wurde dem Unabhängigen Finanzsenat nachgereicht, weiters ein korrigierter Aufteilungsschlüssel "Vermietung und Verpachtung bzw. Privat B." der eine Bürofläche im Neubau mit 59,05m² der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung zuordnet und nicht mehr auch das Privatbüro im Altbau.

Anlässlich eines Lokalaugenscheines am 27. März 2006 erklärte der Bw., dass bzgl der Büroräumlichkeiten ein Irrtum vorliegen müsse. Wenn auch in den Erklärungen der streitgegenständlichen Jahre das Büro im Neubau und jenes im Altbau angeführt wurde, so waren immer nur die Büroräumlichkeiten gemeint, die im Plan mit der Nr. 9 und 9a angeführt werden (Neubau).

Der Unabhängige Finanzsenat konnte sich anlässlich dieses Lokalaugenscheines davon überzeugen, dass es sich auch bei der zweiten Räumlichkeit im Neubau um ein Büro handelt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad Einkommensteuer:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. 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.

Ad Umsatzsteuer:

Lieferungen oder sonstige Leistungen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Aufwendungen (Ausgaben) iS des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des EStG 1988 sind, gelten als nicht für das Unternehmen ausgeführt (§12 Abs. 2 Z 2 UStG).

Ein Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen.

Dies bedeutet für den gegenständlichen Fall:

Zunächst sind vom Arbeitszimmer echte Betriebsräume zu unterscheiden, die von vornherein aufgrund ihrer funktionellen Zweckbestimmung und Ausstattung entsprechend der Verkehrsauffassung der Betriebs- bzw Berufssphäre zuzuordnen sind, wie ärztliche Ordinationsräume, Labors, Fotostudios, Kanzleiräume in Verbindung mit dem Einsatz von familienfremden Personen oder/und im Rahmen des Parteienverkehrs, Lagerräume, Werkstätten.

Der Betriebssphäre zuordenbare Tätigkeiten sind solche, die zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb führen und deren Ergebnis ein nach den §§ 4 bis 14 EStG zu ermittelnder Gewinn (Verlust) ist.

Als eine der Betriebssphäre zuordenbare Tätigkeit wäre jene anzusehen, die der Bw. bis zu seiner Pensionierung in den streitgegenständlichen Räumen ausgeübt hat, aber nicht die Verwaltung von eigenem Vermögen.

Da aber auch nach der Verkehrsauffassung die Vermögensverwaltung durch Vermietung und Verpachtung nicht als berufliche Tätigkeit (und somit der Berufssphäre zuordenbar) anzusehen ist (siehe dazu Ruppe, UStG, § 2 TZ 43), kann vom Vorliegen echter Betriebsräume nicht gesprochen werden.

In der Folge ist zu prüfen, ob die streitgegenständlichen Räumlichkeiten dem Wohnungsverband zugerechnet werden können.

Nach Lehre und Rechtsprechung liegt ein Arbeitszimmer dann im Wohnungsverband, wenn die Räumlichkeit an sich nach der Verkehrsauffassung einen Teil der Wohnung oder des Wohnhauses darstellt. Dafür spricht jedenfalls, wenn sie von der Wohnung oder dem Wohnhaus aus begehbar ist. Dass das Arbeitszimmer auch über einen separaten Eingang von außen verfügt, ist dabei nicht von entscheidender Bedeutung (VwGH vom 5.8.2003, 2000/15/0176).

Für ein im Wohnungsverband liegendes Arbeitszimmer ist aber auch der gemeinsame Hauseingang kennzeichnend. Im Wohnungsverband liegen demnach Arbeitsräume dann nicht, wenn sie über einen eigenen (und somit keinen gemeinsamen) Hauseingang verfügen (Doralt, EStG Kommentar, § 20 Tz 104/2).

Wie dem Plan und dem korrigierten Aufteilungsschlüssel zu entnehmen ist, befinden sich die streitgegenständlichen Arbeitszimmer, die ursprünglich für den Gewerbebetrieb des Bw. errichtet wurden, im dafür angebauten Neubau und nicht wie zunächst aus der Aktenlage ersichtlich und so auch bis dato steuerlich berücksichtigt, sowohl im Neu- als auch im Altbau.

Wie weiters dem Lageplan mit Kommentar, dem Augenschein folgend aber auch der Berufung und den vorgelegten Bildern zu entnehmen ist, sind die Räumlichkeiten durch eine Verbindungstür mit dem Wohntrakt verbunden und gibt es auch aufgrund der Beschaffenheit des Altbau's nicht nur einen gemeinsamen Hausgang neben einem separaten Zugang von außen zu den streitgegenständlichen Räumlichkeiten.

Somit sind aber die von Lehre und Rechtsprechung aufgestellten Kriterien für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer erfüllt, wobei nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates die Größe des Wohntraktes, die individuelle Verwendung und Gestaltung des Wohnbereiches, der den streitgegenständlichen Räumlichkeiten vorgelagert ist, sowie ein separater Eingang von außen, zusätzlich zu den gemeinsamen Hauseingängen, nicht geeignet sind, den Wohnungsverband nach der Verkehrsauffassung aufzuheben.

Die Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers im Rahmen der Vermögensverwaltung durch Vermietung und Verpachtung führt aber nach geltender Rechtsprechung (siehe dazu VwGH vom 30.9.1999, 98/15/0211 bzw 24.4.2002, 98/13/0193) zu nicht abzugsfähigen Aufwendungen, weil keine betriebliche oder berufliche Tätigkeit vorliegt. Sie umfasst somit nicht die im zweiten Satz geregelte Ausnahme vom allgemeinen Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG.

Betriebliche Tätigkeiten sind solche, die zu Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb führen, deren Ergebnis ein nach den §§ 4 bis 14 EStG zu ermittelnder Gewinn (Verlust) ist. Die Vermögensverwaltung stellt demnach keine betriebliche Tätigkeit dar. Der Begriff der beruflichen Tätigkeit wird im Gesetz nicht definiert. Allerdings ist aber nach der Verkehrsauffassung die Vermögensverwaltung durch Vermietung und Verpachtung nicht als berufliche Tätigkeit anzusehen (siehe auch oben).

Dies gilt selbst dann, wenn sich im Einzelfall die Nutzung eines Arbeitszimmers als für die Betätigung im Rahmen der Vermietung notwendig erweisen sollte. Der gesetzlichen Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG liegt die Durchschnittsbetrachtung zu Grunde, wonach Betätigungen, welche sich auf den Umfang einer bloßen Vermögensverwaltung beschränken, die ins Gewicht fallende Nutzung eines eigenen Arbeitszimmers nicht erforderlich machen.

Abgesehen davon kann von der Berufungsbehörde auch die Notwendigkeit für Büroräumlichkeiten im Ausmaß von fast 60 m² bei einer Vermietungstätigkeit in der streitgegenständlichen Größe (Betreuung von 5 Mietverhältnissen) nicht gesehen werden. Vergleiche in diesem Zusammenhang mit einem Gewerbebetrieb (Realitätenbüro) sind unangemessen.

Die diversen Ausführungen des Bw. sind nicht geeignet die Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz zu entkräften, da die Besonderheit eines häuslichen Arbeitszimmers eben auch darin begründet ist, dass seine (Mit)Nutzung im Rahmen der Lebensführung nach der Lebenserfahrung - nämlich die Verwendung für steuerlich unbeachtliche private Zwecke, wie private Korrespondenz, privater Geldverkehr, Ablage von Belegen/Fakturen privater Art, privater Behördenverkehr usw. - vielfach nahe liegt, von der Behörde aber der Nachweis seiner Nutzung für die Lebensführung nur schwer zu erbringen ist.

Die seitens der Betriebsprüfung durchgeführten Vorsteuerkorrekturen sind Folge der obigen Ausführungen. Seitens der Abgabenbehörde erster Instanz wurden sie daher zu Recht angepasst.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 3. April 2006