

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

22.01.2004

Geschäftszahl

2001/14/0004

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des A L in G, vertreten durch Dr. Marcus Zinell, Wirtschaftsprüfer in 9900 Lienz, Fanny-Wibmer-Pedit Straße 3, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 14. November 2000, GZ. RV489/1-T7/00, betreffend Einkommensteuer 1997 und 1998, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Facharzt für Radiologie und Primarius an einem Bezirkskrankenhaus. Er erzielt aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit und - aus den Sonderklassegebühren - Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1997 machte der Beschwerdeführer u.a. Aufwendungen für betrieblich verwendete Räumlichkeiten in seinem Einfamilienhaus in Höhe von 25.187,97 S, das sind 10,9 % der Gebäudeabschreibung und der Finanzierungskosten, als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit geltend.

Mit Schreiben vom 10. Mai 1999 ersuchte das Finanzamt um detaillierte Bekanntgabe aller Aufwendungen für das Arbeitszimmer, welches sich - wie aus der Aktenlage ersichtlich sei - im Wohnungsverband befinde.

In seiner Vorhaltsbeantwortung trat der Beschwerdeführer dieser Ansicht mit dem Vorbringen entgegen, dass es sich gegenständlich nicht um ein unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 fallendes Arbeitszimmer, sondern um Betriebsräumlichkeiten handeln würde, welche vom übrigen Wohnbereich vollkommen getrennt seien. Zu dem über neuerlichen Vorhalt vorgelegten Wohnungsplan merkte der Beschwerdeführer an, dass die beiden als "Arbeitsbereich" bezeichneten Räumlichkeiten über einen "zentralen Hauseingangsbereich erreichbar und vom übrigen Wohnbereich streng getrennt" seien. "Büro 1" diene administrativen Tätigkeiten, "Büro 2" werde für die Aufbewahrung und Verwaltung, Begutachtung und Studium von Röntgenaufnahmen, Bildern und anderen medizinischen Darstellungen verwendet.

Mit Einkommensteuerbescheid 1997 vom 6. September 1999 ließ das Finanzamt die strittigen Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nicht zum Abzug zu. Ein Arbeitszimmer liege dann im Wohnungsverband, wenn es sich in derselben Wohnung oder im privaten Wohnhaus oder auf demselben Grundstück befinde, was im Beschwerdefall zuträfe.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde vorgebracht, dass der Beschwerdeführer neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit auch selbständige Tätigkeiten ausübe. Einen Teil dieser selbständigen Tätigkeiten könne er nicht an seinem Arbeitsplatz im Krankenhaus ausüben. Er sei deshalb darauf angewiesen, diesen Tätigkeiten in anderen Räumen nachzugehen. Ebenso sei es für die Archivierung umfangreicher Bildmaterialien (bildgebende Diagnostik), Literatur, Organisation der Vortragsunterlagen, Wartung und Aufbewahrung optischer Darstellungsgeräte und anderer Arbeitsbehelfe unbedingt notwendig, über Betriebsräumlichkeiten zu verfügen. Mangels PC mit Zugang zu elektronischer Fachliteratur am Arbeitsplatz befinde sich ein PC in diesen Räumlichkeiten. Weiters werde hier die "Honorarverarbeitung" vorgenommen. Es handle sich also nicht um ein Arbeitszimmer, sondern um Betriebsräumlichkeiten für selbständige Tätigkeiten, die in geringem Umfang auch

im Zusammenhang mit den nichtselbständigen Tätigkeiten genutzt würden. Keinesfalls würden die Räumlichkeiten privat genutzt. Dies ergebe sich einerseits aus der hinreichenden Größe des Wohnbereichs und andererseits aus der räumlichen Trennung des Privatbereichs von den betrieblichen Räumlichkeiten.

Es erging eine abweisende Berufungsvorentscheidung, in der zunächst festgehalten wurde, dass der Beschwerdeführer sowohl seine freiberufliche Tätigkeit (Sonderklassegebühren) als auch seine nichtselbständige Tätigkeit im Krankenhaus ausübe. Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer dürften nur dann abgezogen werden, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bilde, das Arbeitszimmer unbedingt notwendig sei und tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt werde. Würden verschiedene Einkunftsquellen zusammentreffen, bei denen der Mittelpunkt jedenfalls außerhalb des Arbeitszimmers liege, komme eine Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer bei keiner der Einkunftsquellen in Betracht.

In seinem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz bemängelte der Beschwerdeführer, in der Berufungsvorentscheidung werde auf die Berufungsausführungen nicht in ausreichender Weise eingegangen. Insbesondere sei nicht ersichtlich, wieso der Argumentation des Beschwerdeführers, er übe einen Teil seiner Tätigkeit ausschließlich in den strittigen Räumlichkeiten aus, nicht gefolgt werde. Auch sei das Argument, dass die Räumlichkeiten vom Wohnungsverband getrennt seien und ausschließlich betrieblich genutzt würden, unbeachtet geblieben.

Unter Hinweis auf die Berufungsvorentscheidung für das Jahr 1997 wurden auch bei der Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 1998 die mit 37.689,50 S bezifferten Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht anerkannt.

In der dagegen erhobenen Berufung wiederholte der Beschwerdeführer, dass die streitgegenständlichen Räume vom übrigen Wohnraum vollkommen abgetrennte Betriebsräumlichkeiten darstellten. Im Übrigen würden die Ausführungen in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 sinngemäß gelten.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurden die Berufungen in Ansehung der Arbeitszimmer als unbegründet abgewiesen. Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer seien nur abzugsfähig, wenn das Arbeitszimmer Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit sei. Die streitgegenständlichen Räumlichkeiten seien im Wohnungsverband gelegen, weil sie sich im Einfamilienhaus des Beschwerdeführers befänden und nur über die Diele, die auch zu den privat genutzten Räumen führe, erreicht werden könnten. Die belangte Behörde könne der Ansicht des Beschwerdeführers, der seine Auffassung, es handle sich um Betriebsräumlichkeiten und keine Arbeitszimmer, nur auf die Trennung vom privaten Wohnbereich gestützt habe und nicht etwa darauf, dass die Räumlichkeiten wie typische Ordinationsräume eines Arztes schon nach ihrer Ausstattung eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung typischerweise ausschließen würden, daher nicht folgen. Der Mittelpunkt der betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit bestimme sich nach der Verkehrsauffassung. Bei einem Arzt, der an einem Krankenhaus angestellt sei und Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus der "Behandlung von Pflegelingen der Sonderklasse" beziehe, sei der Tätigkeitsmittelpunkt dort, wo die ärztliche Untersuchung und Betreuung erfolge, nämlich im Krankenhaus. Auch wenn der Beschwerdeführer die Räumlichkeiten verwende, um Tätigkeiten zu verrichten, die mit seiner ärztlichen Tätigkeit verbunden seien, führe dies nicht zur Abzugsfähigkeit der Aufwendungen. Es komme nicht darauf an, ob der Beschwerdeführer in den Räumlichkeiten einen Teil jener Tätigkeiten verrichte, die sich aus seiner ärztlichen Tätigkeit ergeben würden. Soweit in den Räumlichkeiten auch Tätigkeiten verrichtet würden, die - wie etwa Arbeiten am PC -

der Fortbildung dienen, bestehe kein ausschließlicher Zusammenhang mit den Einkünften aus selbständiger Arbeit. Sie dienen vielmehr gleichzeitig auch der Erzielung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Die im Rahmen des Dienstverhältnisses zum Gemeindeverband geschuldete Leistung werde aber jedenfalls auch in erster Linie im Krankenhaus erbracht. Das Arbeitszimmer bilde somit für keine der beiden in steuerlicher Hinsicht jeweils für sich zu beurteilenden Tätigkeiten den Mittelpunkt, weswegen die darauf entfallenden Aufwendungen nicht zum Abzug gelangen könnten.

Über die dagegen erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwohen:

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

Die Besonderheit des häuslichen Arbeitszimmers liegt darin, dass seine (Mit)Nutzung im Rahmen der Lebensführung vielfach nahe liegt, von der Behörde aber der Nachweis seiner Nutzung für die Lebensführung, zumal ein solcher Ermittlungen im Privatbereich des Steuerpflichtigen erfordert, nur schwer zu erbringen ist. Aus diesem Grund bestehen auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn der Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer davon abhängig macht, dass es den Mittelpunkt der entsprechenden Betätigung des Steuerpflichtigen darstellt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 2003, 99/13/0076, mwN).

Wie im Verwaltungsverfahren bringt der Beschwerdeführer vor, die streitgegenständlichen Räumlichkeiten befänden sich nicht im Wohnungsverband, sondern seien von diesem räumlich und organisatorisch getrennt.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt ein Arbeitszimmer dann im Wohnungsverband, wenn es einen Teil der Wohnung oder eines Einfamilienhauses darstellt und über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumen verfügt (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, Tz 6.1 zu § 20; sowie das hg. Erkenntnis vom 28. November 2000, 99/14/0008).

Aus dem Vorbringen, die Arbeitsräume seien lediglich durch einen gemeinsamen Flur mit den privaten Räumlichkeiten verbunden, ergibt sich, dass die betrieblichen Zwecken dienenden Räume über keinen vom Eingang des Einfamilienhauses getrennten Zugang verfügen und damit nach der aufgezeigten Rechtsprechung von der belangten Behörde zu Recht als im Wohnungsverband gelegen beurteilt wurden.

Der Beschwerdeführer bringt weiters vor, die belangte Behörde habe es verabsäumt, sich durch einen Lokalaugenschein ein vollständiges Bild von den Räumlichkeiten zu machen und die Beweisaufnahme vollständig durchzuführen. Dabei hätte sie ohne weiteres feststellen können, dass "die Art der Räumlichkeiten und deren Einrichtung derart ist, dass eine private Verwendung ausgeschlossen ist".

Mit dieser Verfahrensrüge wird eine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides schon deshalb nicht aufgezeigt, weil der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren keinen diesbezüglichen Beweisantrag gestellt und auch kein Vorbringen zur besonderen Ausstattung der Räumlichkeiten erstattet hat.

Entgegen der Beschwerdeansicht ändert die Tatsache, dass die gegenständlichen Räume ausschließlich beruflich bzw. betrieblich genutzt werden, nichts daran, dass es sich um im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer handelt; die ausschließliche oder nahezu ausschließliche betriebliche bzw. berufliche Verwendung eines Raumes ist vielmehr Voraussetzung, um überhaupt von einem Arbeitszimmer im steuerlichen Sinn sprechen zu können. Eine private Nutzung des Raumes wurde von der belangten Behörde ohnehin nicht angenommen.

Auch mit dem Vorbringen, die Räumlichkeiten stellten auf Grund der Beschäftigung von Personal keine Arbeitszimmer sondern Betriebsräume dar, vermag der Beschwerdeführer nichts für sich zu gewinnen. Es ist nämlich nicht einsichtig, dass die Beschäftigung einer Bürokräft im Ausmaß von 20 Wochenstunden (laut einer in einem anderen Zusammenhang erfolgten Vorhaltsbeantwortung vom 18. April 2000) nicht in Räumlichkeiten, die sich im Wohnungsverband befinden, erfolgen kann.

Die belangte Behörde hatte daher zu prüfen, ob die im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers bildeten. Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen; im Zweifel wird darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (vgl. nochmals das hg. Erkenntnis 99/14/0008).

In diesem Zusammenhang rügt der Beschwerdeführer, die belangte Behörde habe es unterlassen, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit "von ihrer Art und Entstehung her zu analysieren". Er habe in den Berufungen ausgeführt, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit würden einerseits auf Grund von Sonderklassegebühren und andererseits aus der Abhaltung von Vorträgen und der Verfassung von Artikeln erzielt.

Dieses Vorbringen entspricht nicht der Aktenlage. In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 wird lediglich ausgeführt, der Beschwerdeführer übe neben seiner nichtselbständigen Tätigkeit auch selbständige Tätigkeiten aus. Einen Teil dieser selbständigen Tätigkeiten könne er nicht am Arbeitsplatz im Krankenhaus ausüben. In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 wird auf die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 verwiesen. Zur Frage der Verwendung der Arbeitsräume teilte der Beschwerdeführer mit, "Büro 1" diene administrativen Tätigkeiten, "Büro 2" der Aufbewahrung und Verwaltung, Begutachtung und Studium von Röntgenbildern und anderen medizinischen Darstellungen. Dass die Räumlichkeiten den Mittelpunkt einer anderen, von der ärztlichen Tätigkeit im Krankenhaus getrennt zu betrachtenden Einkunftsquelle bildeten, konnte diesem Vorbringen nicht entnommen werden. Auch aus den vom Beschwerdeführer erklärten Erlösen (Umsätzen) ergab sich dafür kein Anhaltspunkt. Zu Recht wird in der Gegenschrift in diesem Zusammenhang darauf verwiesen, dass der Beschwerdeführer mit Ausnahme der für 1997 ausgewiesenen "sonstigen Umsatzerlösen" in Höhe von 15.366,84 S ausschließlich "Honorarerlöse (Bezirkskrankenhaus)" erklärt hat. Solcherart kann der belangten Behörde keine Verletzung der amtswegigen Ermittlungspflicht angelastet werden. Davon abgesehen, wird auch in der Beschwerde nicht aufgezeigt, dass in Ansehung anderer Einkunftsquellen die Voraussetzungen für die (teilweise) Anerkennung der strittigen Aufwendungen als Betriebsausgaben erfüllt wären.

Was die vom Beschwerdeführer erstmals vor dem Verwaltungsgerichtshof angeführte Tätigkeit als Vortragender betrifft - auf die schon wegen des Neuerungsverbotes nicht weiter einzugehen ist - ist überdies festzuhalten, dass der Mittelpunkt einer Vortragenden Tätigkeit nicht im häuslichen Arbeitszimmer gelegen ist (vgl. das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 3. Juli 2003, 99/15/0177).

Bei der Beurteilung des Mittelpunktes der ärztlichen Tätigkeit ist jedenfalls im Beschwerdefall der Ansicht der belangten Behörde, der Tätigkeitsmittelpunkt sei der Ort, an dem die ärztliche Untersuchung und Betreuung von Patienten erfolge, beizupflichten.

Da die belangte Behörde nach dem Gesagten davon ausgehen durfte, dass der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers nicht in den beiden häuslichen Arbeitszimmern liegt und somit ein Tatbestandsmerkmal des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nicht erfüllt ist, braucht auf das weitere Beschwerdevorbringen zur beruflichen (betrieblichen) Notwendigkeit der "vom hektischen Alltagsbetrieb abgeschirmten Räumlichkeiten" nicht mehr eingegangen zu werden.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen.

Der Ausspruch über den Kostenersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 22. Jänner 2004