

Häusliches Arbeitszimmer – keine Kürzung der abzugsfähigen Aufwendungen, wenn das Arbeitszimmer auch für andere berufliche Tätigkeiten mitbenutzt wird

Ist für eine von mehreren betrieblichen/beruflichen Betätigungen des Steuerpflichtigen die Hürde des Mittelpunkts (und der Notwendigkeit) iSd § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG genommen, steht nach dem gesetzgeberischen Konzept fest, dass der Raum ein Arbeitsraum ist. Wird dieser Arbeitsraum für andere betriebliche/berufliche Tätigkeiten mitbenutzt, für die die Hürde des Mittelpunkts nicht genommen wurde, kann dies nicht dazu führen, Aufwendungen, die nach dem gesetzgeberischen Konzept abzugsfähig sein sollen, wiederum vom Abzug auszuschließen. Dies gilt jedenfalls hinsichtlich solcher Aufwendungen, die in gleicher Weise angefallen wären, wenn das Arbeitszimmer nur für die Einkunftsquelle verwendet worden wäre, für die der Mittelpunkt der Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer liegt.

Der Beschwerdeführer (Bf) bezieht als Universitätsprofessor Einkünfte aus nichtselbständiger und als freischaffender Künstler (Komponist) Einkünfte aus selbst-

ständiger Arbeit. Im Streitzeitraum 2002 bis 2007 hat das Verhältnis der Einnahmen der beiden Einkunftsquellen zueinander rund 10–12% zu 90–88% zu Gunsten der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit betragen.

Im Gefolge einer abgabenbeh. Prüfung ergingen (geänderte) ESt-Bescheide der Jahre 2002 bis 2007, gegen die der Bf wegen einer Reihe von Streitpunkten Ber erhob.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belBeh der Berufung teilweise Folge. In der Frage der steuerlichen Anerkennung eines beruflich bedingten Zweitwohnsitzes, der Entlohnung der Ehefrau sowie der Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers blieb der Ber allerdings ein Erfolg versagt.

Der VwGH hob diesen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts auf.

Aus den Entscheidungsgründen:

Zum Arbeitszimmer: (die weiteren Ausführungen hinsichtlich „Zweitwohnsitz“ und „Mitarbeit der

§ 20 Abs 1 Z 2
EStG 1988

VwGH
19. 12. 2013.
2010/15/0124
(UFS v 1. 6. 2010).

Aufwendungen für
Arbeitszimmer;
Werbungskosten;
Mittelpunkt der
beruflichen
Tätigkeit bei
verschiedenen
Einkunftsquellen;
Universitäts-
professor und
Künstler
(Komponist)

2014/73

Ehefrau“ bleiben im gegebenen Zusammenhang außer Betracht).

Im angefochtenen Bescheid wird ua ausgeführt, im Erdgeschoß sei durch Entfernung einer Wand ein rund 40 m² großes „Vortragszimmer“ geschaffen worden, in dem neben einer Orgel ein Klavier-Flügel samt Hocker stünden. In diesem Raum befänden sich zudem zwei Regale und ein Kasten, ein Sofa sowie davor ein Tisch, flankiert von zwei Sitzen. In der anderen Hälfte des Erdgeschoßes befänden sich, getrennt durch das dazwischen liegende Stiegenhaus und Badezimmer, zwei Zimmer mit je 9,50 m². In dem einen würden Bücher und Literatur verwahrt, das andere enthalte einen Kopierer, ein Schreibpult sowie zwei PC. Das Erdgeschoß weise eine Gesamtfläche von 74,69 m² (24,76% des gesamten Gebäudes) auf.

Strittig sei, ob die auf das Erdgeschoß entfallenden Betriebskosten und AfA steuerlich zur Gänze oder nur im Verhältnis der Betriebseinnahmen aus selbständiger Arbeit zu den Einnahmen als Universitätsprofessor abzugsfähig seien.

Der Bf habe seine selbständige Tätigkeit im Wesentlichen mit Komponieren am Computer und am Klavier beschrieben. Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit erhalte er hauptsächlich vom Land für Kompositionsaufträge sowie Tantiemen von der AKM. Als ordentlicher Professor unterrichte er regelmäßig am Dienstag und am Mittwoch. Es sei unglaubwürdig, dass der Bf das Arbeitszimmer nur für die selbständige Komponistentätigkeit und nicht auch für die nichtselbständige Tätigkeit als Universitätsprofessor nutze. [...]

Die belBeh halte es für sachgerecht, die Aufwendungen für das Arbeitszimmer im Verhältnis der Einnahmen aufzuteilen.

Dem ist Folgendes zu entgegnen:

Im Erk v 27. 5. 1999, 98/15/0100, hat der VwGH ausgesprochen, dass das in der ab 1996 anzuwendenden Bestimmung des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 enthaltene Tatbestandsmerkmal des Mittelpunkts der gesamten (betrieblichen/beruflichen) Tätigkeit nur auf die gesamte Betätigung im Rahmen des konkreten Betriebs (der konkreten beruflichen Tätigkeit), nicht aber auf die gesamten Einkünfte abstellt. Jedenfalls dann, wenn eine Einkunftsquelle den Aufwand für das Arbeitszimmer bedingt, die andere aber nicht, ist der Mittelpunkt iSd § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 nur aus der Sicht der einen Einkunftsquelle zu bestimmen.

Im Beschwerdefall stimmen die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens offensichtlich darin überein, dass „das häusliche Arbeitszimmer“ den Mittelpunkt der selbständigen Arbeit des Bf als Komponist bildet; der Mittelpunkt der Tätigkeit des Bf als Universitätsprofessor aber außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers gelegen ist. Der VwGH hegt dagegen keine Bedenken (vgl auch das Erk v 16. 12. 2003, 2001/15/0197).

Strittig ist somit alleine, ob die Aufwendungen für „das Arbeitszimmer“ (die eingangs erwähnten Räumlichkeiten), weil darin auch Tätigkeiten verrichtet wurden, die iZm der Tätigkeit des Bf als Universitätsprofessor gestanden sind, im Verhältnis der

Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit zu den Einnahmen aus selbständiger Arbeit zu kürzen sind.

Es trifft zu, dass Aufwendungen, die durch mehrere Einkunftsquellen veranlasst sind, auf diese einzelnen Quellen aufzuteilen sind. Die Aufteilung kann dabei im Verhältnis der aus der jeweiligen Einkunftsquelle bezogenen Einnahmen erfolgen (vgl das Erk des VwGH v 29. 5. 2001, 2001/14/0090). Von praktischer Bedeutung ist eine derartige Aufteilung insb, wenn für einzelne Quellen von einer Aufwands-pauschalierung Gebrauch gemacht wird (vgl *Doralt/Kofler*, EStG¹¹ § 20 Tz 104/8).

Beim Zusammentreffen von Einkunftsquellen, bei denen der Mittelpunkt jedenfalls außerhalb des Arbeitszimmers liegt (wie gegenständlich der Tätigkeit als Universitätsprofessor), mit einer solchen, bei der dies nicht zutrifft (wie gegenständlich der Tätigkeit als Komponist), kommt die Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer nur bei der Tätigkeit in Betracht, für die berufsbildbezogen der Mittelpunkt jedenfalls im Arbeitszimmer liegt. Bei der Tätigkeit, bei der der Mittelpunkt jedenfalls außerhalb eines Arbeitszimmers liegt, kommt die Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer hingegen nicht in Betracht.

Die Frage nach der Aufteilung der beruflich bzw betrieblich veranlassten Aufwendungen auf mehrere Einkunftsquellen stellt sich in einem solchen Fall demnach von vornherein nicht. Dies geht auf die gesetzgeberische Entscheidung zurück, in einer Art typisierender Betrachtungsweise das Arbeitszimmer nur anzuerkennen, wenn es den Mittelpunkt einer betrieblichen/beruflichen Betätigung darstellt und für diese Tätigkeit nötig ist. Ist für eine von mehreren betrieblichen/beruflichen Betätigungen des Stpfl die Hürde des Mittelpunkts (und der Notwendigkeit) genommen, steht nach dem gesetzgeberischen Konzept fest, dass der Raum ein Arbeitsraum ist. Wird dieser Arbeitsraum für andere betriebliche/berufliche Tätigkeiten mitbenutzt, für die die Hürde des Mittelpunkts nicht genommen wurde, kann dies nicht dazu führen, Aufwendungen, die nach dem gesetzgeberischen Konzept abzugsfähig sein sollen, wiederum vom Abzug auszuschließen. Dies gilt jedenfalls hinsichtlich solcher Aufwendungen, die in gleicher Weise angefallen wären, wenn das Arbeitszimmer nur für die Einkunftsquelle verwendet worden wäre, für die der Mittelpunkt der Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer liegt.

Entgegen der Ansicht der belBeh folgt aus dem Umstand, dass das häusliche Arbeitszimmer im Beschwerdefall auch der Einkunftserzielung als Universitätsprofessor dienlich war, somit nicht, dass Aufwendungen, die zweifelsfrei durch die Einkunftsquelle als selbständiger Komponist veranlasst waren, nur teilweise zum Abzug zugelassen werden könnten. Insoweit hat die belBeh die Rechtslage verkannt.

Anmerkung:

Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer (samt Einrichtung) sind durch die Verbotregel des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG nicht abzugsfähig, es sei denn, die gesamte betriebliche und berufliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen wird von diesem Arbeits-

zimmer aus erledigt und dieses ist somit als Mittelpunkt der Tätigkeit zu qualifizieren. Das vorliegende Erkenntnis des VwGH lässt nun den steuerlichen Abzug zu, wenn die Hürde des Mittelpunkts der betrieblichen und beruflichen Tätigkeit für die selbständige Arbeit überwunden ist. Wird das Arbeitszimmer daneben auch für Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit eingesetzt, soll keine aliquote Kürzung der Aufwendungen erforderlich sein.

In seiner Begründung verweist der VwGH auf sein Erkenntnis 27. 5. 1999, 98/15/0100, in dem er ausgeführt hat, dass jedenfalls dann, wenn eine Einkunftsquelle den Aufwand für das Arbeitszimmer bedinge, die andere aber nicht, der Mittelpunkt iSd § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 nur aus der Sicht der einen Einkunftsquelle zu bestimmen sei. Dabei übersieht das Höchstgericht aber sein – zeitlich nachfolgendes – Erkenntnis v 24. 10. 2005, 2001/13/0272, in dem es der im konkreten Fall vorliegenden Ansicht der Vorinstanzen eindeutig das Wort redet wie folgt: „Die von der belangten Behörde eingeschlagene Vorgangsweise, die für das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer des Beschwerdeführers getätigten Aufwendungen im Verhältnis solcher Einnahmen zu kürzen, die aus Einkunftsquellen stammen, hinsichtlich derer das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der dabei ausgeübten Tätigkeit bildet, begegnet daher keinen grundsätzlichen Bedenken.“ Das eben erfolgte Zitat dient aber nicht nur dazu, die Unterinstanzen vor der Kritik des VwGH in Schutz zu nehmen, sondern auch dazu aufzuzeigen, dass es sich bei dem vorliegenden Erkenntnis offenbar um eine Klarstellung im Sinne einer Judikaturwende handelt! Dies allerdings aus unserer Sicht zu Unrecht: Systematisch betrachtet wäre nämlich die Prüfung des Mittelpunkts nur als Schwelle für die Abzugsfähigkeit des Arbeitszimmers bei der selbständigen Tätigkeit heranzuziehen. Für die teilweise Nutzung im Rahmen einer unselbständigen Tätigkeit ist – entgegen der nunmehrigen Ansicht des VwGH – wiederum die Mittelpunktsregel des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG heranzuziehen. Ergibt sich daraus in weiterer Folge eine (teilweise) Nichtabzugsfähigkeit, ist der auf die unselbständige Tätigkeit entfallende Nutzungsanteil auszu-sondern und als nicht abzugsfähig zu qualifizieren. Ergibt sich dagegen eine Abzugsfähigkeit auch für die unselbständige Tätigkeit, dann ist der auf diese Tätigkeit entfallende Nutzungsanteil zu ermitteln und als Werbungskosten den Einkünften aus der unselbständigen Tätigkeit gegenüberzustellen. Die strikte Trennung und Zuordnung der (Betriebs-)Ausgaben ist wichtig, da etwa im Bereich der selbständigen Tätigkeit ja eine Pauschalierung vorliegen könnte, die nach dem vom VwGH nun propagierten Modell zu

einer Nicht- oder Doppelabzugsfähigkeit führen würde.

Dazu kommt, dass die Ansicht des VwGH, unabhängig von der Nutzung, die Abzugsfähigkeit der Kosten des Arbeitszimmers im Wohnungsverband auch bei Nutzung zur unselbständigen Tätigkeit zuzulassen, wenn die Mittelpunktsprüfung für eine selbständige Tätigkeit bestanden wurde, zu sehr unsachlichen Ergebnissen führen: Ein Lehrer, der ein Arbeitszimmer hat, um den in unselbständiger Tätigkeit ausgeübten Unterricht vorzubereiten, könnte die Kosten für das Arbeitszimmer nicht steuerlich absetzen, es sei denn, er würde im Rahmen einer selbständigen Tätigkeit in dem Zimmer auch Nachhilfe geben. Wäre dann eine Abzugsfähigkeit der Kosten gegeben, auch wenn der Lehrer das Arbeitszimmer überwiegend für eine unselbständige Tätigkeit nutzt?

Schließlich ist der vom VwGH nunmehr vertretene Lösungsansatz auch hinsichtlich der Abgrenzung zur Privatnutzung für uns unnötig durchlässig: Wenn argumentiert wird, dass die unselbständige Nutzung entgegen der diesbezüglich klaren Bestimmung des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG trotz eines außerhalb des Arbeitszimmers liegenden Mittelpunkts der Tätigkeit die Abzugsfähigkeit nicht hindern soll, lässt sich nur schwer argumentieren, dass eine anteilige Privatnutzung des Arbeitszimmers schädlich sein soll, wenn die Mittelpunktsprüfung für eine selbständige Tätigkeit bestanden wurde. Immerhin kann ja in beiden Fällen argumentiert werden, dass ohnehin die Nutzung im Rahmen der selbständigen Tätigkeit für die Abzugsfähigkeit ausreicht. Dass es von dieser Feststellung nur mehr ein kleiner Schritt zum Nachhilfelehrer nur eines Schülers, der das Arbeitszimmer „daneben“ privat nutzt, ist, liegt auf der Hand. Für dieses Argument bleibt bei der weiter oben dargestellten „obiter-dictum-Vorjudikatur“ des VwGH (24. 10. 2005, 2001/13/0272), wonach keine Bedenken gegen eine anteilige Ausgabenkürzung für die Tätigkeiten, hinsichtlich derer das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt bildet, eindeutig kein Raum, weshalb wir diese systematisch jedenfalls befürworten.

Anders wäre dies natürlich nur dann zu sehen, wenn sich der VwGH langsam von der an sich unsystematischen gesetzlichen Regelung des Abzugsverbots in § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG lösen möchte, wodurch die Aufwendungen für ein Arbeitszimmer nach den allgemeinen steuerlichen Regeln zu behandeln wären, also grundsätzlich eine anteilige Abzugsfähigkeit für betriebliche bzw berufliche Nutzung vorgenommen werden dürfte. Nur unter diesem frommen Wunsch erscheint uns das vorliegende Judikat auch als inhaltlich zutreffend.

Stefan Malainer/Andreas Staribacher

Dr. Stefan Malainer ist RA und Immobilienverwalter in Wien. Dr. Andreas Staribacher ist WT und StB in Wien.