



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des W.W., xy.St.M.,J., vom 6. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 17. Oktober 2006 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (infolge Bw.) erzielt neben Sonstige Einkünfte, Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

In der elektronisch eingelangten Einkommensteuererklärung beantragte der Bw. neben Sonderausgaben folgende Werbungskosten:

„Fachliteratur in Höhe von 28.75 € (Kz 720)

Reisekosten in Höhe von 1.342,97 € (Kz 721)

Sonstige Werbungskosten in Höhe von 1.323,28 € (Kz 724)“

Aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung für 2005 vom 11. März 2006 geht hinsichtlich Werbungskosten folgendes hervor:

„Werbungskosten Arbeitszimmer:

*Aufwendungen für ein außerhalb des Wohnungsverbandes gelegenes Arbeitszimmer im Jahr 2005, für die berufliche Tätigkeit bei der „G.L. St.M. i.I.“*

*Seit Juli 2005 muss ich sämtliche Buchhaltungsarbeiten samt Nebenarbeiten wie Lohnverrechnung etc. in meinem eigenen Büro in J. verrichten (Siehe Bestätigung in der Anlage)*

*Mein Büro in J. liegt außerhalb des Wohnungsverbandes, ist durch einen eigenen Eingang aus dem Windfang im Eingangsbereich zum Wohnhaus begehbar.*

Aufwendungen 01.07.-31.12.2005	Jahressumme	€
Anteilige Mietkosten pro Monat 100,00 €		600,00
Beheizung Geothermie Anteil 15%	2.015,16	151,14
Stromkosten Anteil 15%	924,53	69,34
Internetkosten inext.EDSL pro Monat 39,90 €		478,80
		1.299,28
Betriebsratsumlage	Monatliche Umlage 2 €	24,00
Gesamt		1.323,28

Das Finanzamt erließ am 14. März 2006 den Einkommensteuerbescheid 2005. Laut Bescheid wurden Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte in Höhe von 2.695,00 € berücksichtigt. Daraus ergab sich eine Abgabennachforderung in Höhe von 901,26 €.

In der Folge hob das zuständige Finanzamt mit Bescheid vom 17. Oktober 2006 den Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 14. März 2006 gemäß § 299 BAO mit der Begründung auf, dass gem. § 299 Abs. 1 BAO die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben könne, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht rechtswidrig erweise.

Gleichzeitig, ebenfalls mit 17. Oktober 2006 erließ das Finanzamt einen den aufgehobenen Bescheid ersetzenden Einkommensteuerbescheid 2005 und setzte die Einkommensteuer mit 1.438,64 € fest. In der Begründung führte das Finanzamt im wesentlichen aus:

*".....Bildet ein im Wohnugsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die daraus entfallenden*

*Aufwendungen abzugsfähig. Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits mehrfach festgestellt (VwGH 20.1.1999, 98/13/0132, oder VwGH 28.11.2000, 99/14/0008), dass der Mittelpunkt der Tätigkeit nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen ist, und im Zweifel darauf abzustellen sein wird, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit genutzt wird. Ihre beantragten Aufwendungen für das Arbeitszimmer konnten deshalb nicht berücksichtigt werden. Von den Internetkosten wurde ein Privatanteil von 40% abgezogen".*

Gegen den Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 17. Oktober 2006 brachte der Bw. rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung mit folgender Begründung ein:

*„Bei ihrer Abweisung verweisen Sie auf ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer, wo im Zweifelsfalle auf die überwiegende Nutzung abzustellen ist.*

*Wie ich bereits bei meiner Einkommensteuererklärung für 2005 am 11. März 2006 angeführt habe, verrichte ich die berufliche Tätigkeiten für die GL. St.M. in einem außerhalb des Wohnungsverbandes gelegenen Arbeitszimmer, für das die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EstG nicht gilt. Dieses Arbeitszimmer liegt außerhalb des Wohnungsverbandes, ist durch einen eigenen Eingang aus dem Windfang im Eingangsbereich zum Wohnhaus begehbar und zählt laut Bauordnung nicht zum Wohnungsverband.*

*Wie ich Ihnen auch bereits durch Vorlage der Bestätigung meines Arbeitgebers mitgeteilt habe, verrichte ich sämtliche Buchhaltungsarbeiten für den Betrieb „GL. St.M. " zu 100% ausschließlich und zwangsläufig in meinem Arbeitszimmer. Zwangsläufig dadurch, weil ich sonst diese Arbeiten in einem angemieteten Büro verrichten müsste (Siehe Bestätigung Arbeitgeber). Ich denke, die berufliche Notwendigkeit und auch die Rechtfertigung eines eigenen Arbeitszimmers ist zweifelsfrei gegeben."*

Aus der Bestätigung des Arbeitgeber vom 07. März 2006 „GL. St.M. i. I." Inh. Z. geht folgendes hervor:

*Ich bestätige hiermit, dass Herr W.W. seit 1. Juli 2005 die Buchhaltung samt allen Nebenarbeiten für meinen Betrieb „GL. St.M. in seinem eigenen Büro in J. zu führen hat. Der Sachverhalt ist dem Finanzamt bekannt. Ich verlange diese physische Trennung von der D. um einen Informationszufluss zwischen diesen Betrieben zu vermeiden. Herr W. muss für diese Tätigkeiten ca. einen Tag pro Woche an Arbeitszeit verwenden. Weiters bekommt Herr W. für die Bereitstellung seines Büros inklusive EDV keinen Kostenersatz, diese Bereitstellung ist mit der Auszahlung seines Gehaltes abgegolten.*

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Telefonisch teilte der Bw. am 21. Jänner 2008 mit, dass sich die Beantwortung des Vorhalts um ein paar Tage verzögern werde, da die angeforderten Unterlagen noch nicht eingetroffen seien. Gleichzeitig übermittelte der Bw. per Fax einen Grundriß seines Einfamilienhauses, woraus die Lage des Arbeitszimmers (bzw. Büros) ersichtlich sei.

Am 26. Jänner 2008 langten per E Mail drei Fotos bei der Referentin des UFS ein. Der Eingangsbereich des Einfamilienhauses sowie die Lage des Arbeitszimmer sei daraus zu ersehen.

In Beantwortung des Vorhalts vom 10. Jänner 2008 teilte der Bw. mit Eingabe vom 26. Jänner 2008 folgendes mit:

*„Beantwortung zu 1) a)-d): Wie sie richtig angeführt haben, war ich bis Oktober 2005 bei der G.D. als Bilanzbuchhalter tätig und bin seit November 2005 bei der G.L. St.M. als Leiter des Rechnungswesens und Controlling tätig.*

*Mein Aufgabengebiet befindet sich ausschließlich im Innendienst, meine Tätigkeiten umfassen den gesamten Bereich der Buchführung, Belegerfassung, Belegverarbeitung, Bilanzierung, Budgeterstellung und Überwachung, Liquiditätsberichte und zum Teil Lohnverrechnung. Grundlegend geändert hat sich mein Tätigkeitsbereich seit 1. April 2005, seit dieser Zeit bin ich auch für Betriebe von A. in X. als Leiter des Rechnungswesens und Controlling tätig. So bin ich ca 50% meiner Arbeitszeit in der Zentrale in X. und 50% in St.M....., wobei ich in St.M. im Büro der V. die Betriebe G.D.u.A.GmbH bearbeite und eben im Büro J. den Betrieb GL. St.M. i.I. bearbeiten muss, nachdem A. für diesen Betrieb die physische Trennung von der V. verlangt, wie in meiner Berufung bereits ausgeführt und bestätigt. Die wöchentliche Arbeitszeit für diesen Betrieb beträgt einen Tag.*

*Mein gesamter Gehalt wird seit 1. November 2005 von der G.L. ausbezahlt, meine Leistungen für die anderen Betriebe in Österreich und X. werden über Dienstleistungsabrechnungen von der G.L. verrechnet.*

*Die Leistungen für die GL. begannen ab Juli 2005, nachdem die Sachverhalte mit den Behörden etc geregelt waren (Siehe auch Kopie Schreiben Finanzamt):*

*Beantwortung zu 2)*

*a) Größe des Arbeitszimmer ist ca 13,30 m<sup>2</sup>, genaue Lage siehe Einreichplan*

*b)-c) Das Büro liegt außerhalb des Wohnungsverbandes, siehe Bestätigung der OÖ Landesregierung in der Anlage.*

*Wir haben uns beim Bau unseres Eigenheimes im Jahr 1990-1991 an die Vorgaben der Bauordnung und Förderrichtlinien gehalten und so geplant, dass ein Büroraum, begehbar aus dem Eingangsbereich aus eigenem Windfang, nicht zum Wohnungsverband zählt. Daher erfüllt dieser Büroraum die Voraussetzungen laut EstG für ein nicht in den Wohnungsverband*

*eingegliedertes Arbeitszimmer.*

*Zu d) siehe Einreichplan*

*Gesamte Fläche Erdgeschoss laut Einreichplan=71,20 m<sup>2</sup>*

*Speis 2,4 m<sup>2</sup>; Küche 9,80 m<sup>2</sup>, Esszimmer 15,90 m<sup>2</sup>, Wohnzimmer 27,30 m<sup>2</sup>, Diele 13,30 m<sup>2</sup>, WC 2,50 m<sup>2</sup>.*

*Die 13,30 m<sup>2</sup> für den Büroraum und die 5,00 m<sup>2</sup> für den Windfang wurden nicht als Wohnfläche berücksichtigt.*

*Fotos wurden übermittelt per E-Mail.*

*zu e) siehe Beantwortung Punkt 1)*

*Unter Nebenarbeiten waren alle zu einer Buchführung begleitenden Arbeiten, wie Telefonate, Besprechungen mit Betriebsleitern, Firmen etc, die gesamte Führung der Lohnbuchhaltung, usw gemeint.*

*Zu f) meine Tätigkeit für die GL. begann ab Juli 2005, nachdem die Sachverhalte mit den Behörden etc geregelt waren (Siehe Kopie Schreiben vom Finanzamt). Der Zeitraum Juli bis Oktober 2005 wurde ebenfalls von der V. St.M. über Dienstleistungsabrechnungen verrechnet...".*

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Bis Ende Oktober 2005 war der Bw. bei der G.D. als Bilanzbuchhalter angestellt und tätig.

Laut vorliegenden Dienstzettel ist der Bw. seit 1. November 2005 bei der G.L. St.M. als Leiter des Rechnungswesen und Controlling angestellt. Für den Bw. gelten als Dienstorte die Büros D1, D2 sowie D3.

Es wurde vom Bw. vorgebracht bzw geht auch aus den Unterlagen wie etwa der Bestätigung des Arbeitgebers der G.L. vom 7. März 2006, Vorhaltsbeantwortung vom 26.1.2008 etc hervor und wurde vom Finanzamt nicht bestritten, dass er seit Juli 2005 ca einen Tag pro Woche für die berufliche Tätigkeit bei der G.L. in St.M. im Arbeitszimmer (Büro) seines Einfamilienhauses, das eine Größe von 13,3m<sup>2</sup> aufweist, arbeitet um die Buchhaltung samt Nebenarbeiten für die GL. zu erledigen.

Strittig ist nun, ob das Arbeitszimmer (bzw Büro) mit 13,3 m<sup>2</sup> im Einfamilienhaus des Bw. außerhalb des Wohnungsverbandes gelegen ist, und somit die Kosten in Höhe von 820,48 € zustehen (Meinung des Bw.) oder ob es innerhalb des Wohnungsverbandes gelegen ist und daher die Kosten mangels überwiegende berufliche Nutzung nicht zustehen (Meinung des Finanzamtes).

Nach § 16 Abs. 1 EstG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF BGBl. 201/1996 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände in der Wohnung nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.05.1999, 98/15/0100, und 27.06.2000, 98/14/0198) ist jedenfalls dann, wenn eine Einkunftsquelle den Aufwand für das Arbeitszimmer bedingt, die andere aber nicht, der Mittelpunkt im Sinn des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nur aus der Sicht der einen Einkunftsquelle zu bestimmen.

Nach Doralt (Einkommensteuergesetz, Kommentar § 20, Tz 104/2) liegt ein Arbeitszimmer dann im Wohnungsverband, wenn es mit den privat genutzten Räumlichkeiten über einen gemeinsamen Wohnungseingang verfügt. Bei einem Einfamilienhaus ist der gemeinsame Hauseingang kennzeichnend. Der Umkehrschluss, dass sich das Arbeitszimmer nicht im Wohnungsverband befindet, wenn es über einen eigenen Wohnungs- bzw Hauseingang verfügt, ist zwar grundsätzlich richtig, jedoch muss die Einschränkung gemacht werden, dass das Arbeitszimmer dennoch als im Wohnungsverband anzusehen ist, wenn das Arbeitszimmer zusätzlich zu einem eigenen Zugang vom Freien aus noch über eine Tür zum Wohnbereich verfügt (VwGH 28.11.2000, 99/14/0008). Daran können auch eine versperrte Tür oder/und ein Verstellen des Eingangs durch einen Schrank nichts ändern, da beide Zugangshindernisse nur temporär und leicht rückgängigmachbar sind (VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176). Man geht also von einer *gesamtwirtschaftlichen Betrachtung der wirtschaftlichen Einheit des Wohnungsverbandes* aus. Demzufolge genügt es, wenn das Arbeitszimmer sich "in derselben Wohnung oder im privaten Wohnhaus oder auf demselben Grundstück (zB Gartenhaus) befindet". Es reicht jedenfalls, wenn es von der Wohnung aus begehbar ist (VwGH 08.05.2003, 2000/15/0176; Hofstätter-Reichel, EStG 1988 III, Tz 6.1 zu § 20). Jedenfalls nicht als im selben Wohnungsverband befindlich sind zusätzliche Wohnungen anzusehen. Sie bilden wiederum einen gesonderten Wohnungsverband.

In der Berufung bringt der Bw. vor, dass er *die berufliche Tätigkeiten für die GL. St.M. in einem außerhalb des Wohnungsverbandes gelegenen Arbeitszimmer verrichte, für das die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EstG nicht gilt. Es sei durch einen eigenen Eingang aus dem Windfang im Eingangsbereich zum Wohnhaus begehbar und zähle laut Bauordnung nicht zum Wohnungsverband.*

Dem ist folgendes entgegenzuhalten:

Der Bw. bewohnt gemeinsam mit seiner Familie das Einfamilienhaus. Das Haus ist laut vorliegenden Einreichplan vom 3. November 1988 dreigeteilt und besteht aus einem Dachgeschoss, Erdgeschoss und einem Keller. Aufgrund der örtlichen Gegebenheiten ist der Hauseingang etwas höher als das Erdgeschoss angelegt, dass heißt, dass man über den Hauseingang in den Windfang rechts (ohne Stufen zu überwinden) in das Arbeitszimmer (Büro), und links (geradeaus) über drei Stufen nach unten in das Erdgeschoss gelangt, wo sich die Wohnräume, wie etwa Speis, Küche, Esszimmer, Wohnzimmer Diele und, WC befinden. Das Dachgeschoss liegt über dem Erdgeschoss, dass über eine Stiege erreichbar ist, und wo sich die Schlafzimmer und das Bad befinden.

Nach den Ausführungen des Bw. und laut Einreichplan hat das Arbeitszimmer (bzw Büro) keinen eigenen Eingang in das Einfamilienhaus. Sowohl die privaten Räumlichkeiten (im Erdgeschoss, Dachgeschoss und Keller) als auch das Arbeitszimmer sind durch einen gemeinsamen Hauseingang zugänglich und erreichbar. Über den Windfang gelangt man sowohl in das Arbeitszimmer als auch in die übrigen Wohnräume. Nur weil die übrigen privaten Räumlichkeiten des Bw. im Erdgeschoss über einen dreistufigen Stiegenab/aufgang zu erreichen sind bzw. das Arbeitszimmer und die restlichen Wohnräume im Haus auf einem unterschiedlichem (Höhen)Niveau liegen, ist der Wohnungsverband noch nicht aufgehoben. Laut Plan und den vorliegenden Fotos besteht über den dreistufigen Stiegenauf/abgang ein direkter Zugang von den Räumen im Erdgeschoss( bzw. Dachgeschoss) zum Arbeitszimmer (bzw. Büro).

Dass das Arbeitszimmer (bzw Büro) nur über einen separaten Eingang von außen zu erreichen ist und durch eine durchgehende und dauerhaft angelegt Mauer überhaupt von den übrigen privaten Räumlichkeiten getrennt ist, kann aus den Unterlagen nicht entnommen werden, und wurde vom Bw. auch nicht behauptet.

Aufgrund der obigen Ausführungen ist daher von einer gesamtwirtschaftlichen Betrachtung der wirtschaftlichen Einheit des Wohnungsverbandes auszugehen. Entgegen den Behauptungen des Bw. handelt es sich bei diesem strittigen Raum um ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer (bzw. Büro).

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 (VwGH 08.05.2003, 2000/15/0176, 28.11.2000, 99/14/0008; 19.12.2000, 99/14/0283; 20.1.1999, 98/13/0132 etc).

Laut den Ausführungen des Bw. sowie dem Schreiben seines Arbeitgebers vom 7. März 2006 nutzt der Bw. seit Juli 2005 „ca. einen Tag pro Woche“ das Arbeitszimmer bzw Büro für seine berufliche Tätigkeit bei der G.L. St.M. . Für die restliche Zeit nutzt der Bw. zwei Büros - entweder in X. oder in St.M. – seines Arbeitgebers (.....*„so bin ich ca 50% meiner Arbeitszeit in der Zentrale in X. und 50% in St.M. .... und eben im Büro J. den Betrieb GL. St.M. bearbeiten muss....“*). Damit aber die Kosten für ein Arbeitszimmer gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG 1988 steuerlich anerkannt werden, muß dieses in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen seiner Einkunftsquelle benützt werden. Eine ausschließliche oder überwiegende berufliche Nutzung des Arbeitszimmers kann bei einer eintägigen beruflichen Frequentierung des Arbeitszimmers nicht nachvollzogen und abgeleitet werden. Dazu ist noch zu erwähnen, dass einerseits Unterlagen, wie etwa Zeitaufzeichnungen über dieses Tätigkeitsausmaß im Arbeitszimmer trotz Aufforderung vom Bw. nicht vorliegen und andererseits der Bw. selbst eine überwiegende berufliche Nutzung des Arbeitszimmers nicht eingewendet und glaubhaft dargelegt hat.

Aufgrund der obigen Ausführungen sind die strittigen Aufwendungen für das Arbeitszimmer nach der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nicht anzuerkennen, da einerseits dieses Arbeitszimmer (bzw. Büro) im Wohnungsverband gelegen ist und andererseits nicht ausschließlich bzw überwiegend beruflich für die Tätigkeit bei der G.L. genutzt wird.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 6. Februar 2008