



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dkfm. Franz Feiner & Mag. Elisabeth Sandig, Wirtschaftstreuhandkommanditgesellschaft, 1190 Wien, Cottagegasse 45, vom 27. August 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 14. Juli 2003 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist als Assignmentmanagerin nichtselbständig tätig und hat daneben bei einem weiteren Unternehmen mit Sitz in Eisenstadt eine Funktion als Aufsichtsrat inne.

Im Zuge der Antragstellung auf Durchführung der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2001 beantragte die Bw. unter anderem Aufwendungen für ein Arbeitszimmer im Zusammenhang mit ihrer nichtselbständigen Tätigkeit in Höhe von S 10.864,26 als Werbungskosten zu berücksichtigen, welche jedoch das Finanzamt mit Bescheid vom 14. Juli 2003 nicht anerkannte. Begründet wurde dies damit, dass ein Vorhalt nicht beantwortet worden sei.

Mit Schreiben vom 27. Juli 2003 brachte die Bw. gegen den betreffenden Einkommensteuerbescheid das Rechtsmittel der Berufung ein und führte darin aus, dass das Arbeitszimmer entsprechend dem der Berufung beiliegenden Bestätigungsschreiben ihres Arbeitgebers notwendig sei, weshalb beantragt werde, die Aufwendungen für das Arbeitszimmer in Höhe von S 13.553,80 anzuerkennen.

Dem Berufungsschreiben legte die Bw. ein Bestätigung ihres Arbeitgebers, H sowie einen Wohnungsplan bei.

Mit Berufungsvorentscheidung erkannte das Finanzamt streitgegenständliche Aufwendungen nicht an, berücksichtigte jedoch zusätzlich zu den bereits ursprünglich gewährten Diäten Telefonkosten in Höhe von S 1.689,00 und begründete dies damit, dass das Arbeitszimmer nicht Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit sei.

Mit Schreiben vom 25. August 2003 brachte die Bw. einen Vorlageantrag ein und führte darin aus, dass sie weiterhin ein Aufsichtsratsmandat inne hätte. Einnahmen aus dieser Tätigkeit habe es aber im Jahr 2001 nicht gegeben, da das Wirtschaftsjahr des betreffenden Unternehmens umgestellt worden sei. 2002 würde es aber wieder Einnahmen geben. Für diese Tätigkeit würde das Arbeitszimmer jedoch den Mittelpunkt darstellen und folglich wären daher die beantragten Aufwendungen in Höhe von S 10.585,80 als negative Einkünfte bei den sonstigen Einkünften anzuerkennen. Zudem werde noch um Korrektur der anerkannten Telefonkosten ersucht. Diese betrügen nämlich nicht wie vom Finanzamt im Bescheid berücksichtigt S 1.689,00, sondern S 2.689,00.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. ist bei der Fa. H als Senior Assignment Manager nichtselbständig erwerbstätig und befindet sich der Mittelpunkt gegenständlicher Tätigkeit direkt bei ihrem Arbeitgeber.

Zusätzlich wird die Bw. - in einem jedoch zeitlich nicht überwiegenden Ausmaß - abends oder an Wochenenden für das Unternehmen von zu Hause aus beruflich tätig. Daneben hat die Bw. für ein weiteres Unternehmen mit Sitz in Eisenstadt ein Aufsichtsratsmandat inne. Aus ihrer Tätigkeit als Aufsichtsrat erklärte die Bw. im Jahr 2001 keinerlei Einkünfte.

Die Bw. nützt sowohl für ihre Tätigkeit bei der Fa. H als auch für Arbeiten im Zusammenhang mit ihrem Aufsichtsratsmandat ein häusliches "Arbeitszimmer". Bei den betreffenden Tätigkeiten handelt es sich jeweils um unterschiedliche Einkunftsquellen, wobei diese Feststellung außer Streit steht.

Wie sich aus gegenständlichem Sachverhalt ergibt, ist jedoch weder der Mittelpunkt der Tätigkeit der Bw. als Assignmentmanagerin im häuslichen Arbeitszimmer gelegen noch wird die Bw. diesbezüglich in zeitlicher Hinsicht in diesem überwiegend beruflich tätig.

Für gegenständliche Sachverhaltsannahmen waren folgende Überlegungen ausschlaggebend:
Die der Berufung beiliegende Bestätigung des Arbeitgebers der Bw. hat nachstehenden Wortlaut:

"Frau M ist bei uns als Senior Assignment Manager beschäftigt und muss als solche flexibel von internationalen Kunden und Kandidaten erreichbar sein. Wir haben ihr daher zu Hause einen Zugang in unser internes Firmennetzwerk und zur Konzerndatenbank eingerichtet und sie erledigt von dort auch am Abend oder am Wochenende Arbeiten für unser Unternehmen. Ihre Arbeitstätigkeit von zu Hause ist somit Bestandteil ihres gesamten Aufgabenbereiches und wird von uns gewünscht und erwartet. Überstunden in unserer Branche werden üblicherweise nicht vergolten, so dass die im Heimbereich erledigten Arbeiten Teil der Gesamttätigkeit sind und nicht einer zusätzlichen Entlohnung führen. Kostenersatz für das notwendige Arbeitszimmer wird auch nicht gewährt.

Nicht zuletzt auch aufgrund ihrer privaten Situation als Alleinerzieherin eines schulpflichtigen Kindes sehen wir es als modernes internationales Beratungsunternehmen als unsere Verpflichtung und Motivationsfaktor unseren MitarbeiterInnen gegenüber, auch unsererseits entsprechende Flexibilität in der Arbeitsorganisation (z.b. durch home office) zu zeigen.

Unseres Erachtens benötigt Frau M somit das Arbeitszimmer zu Hause um einen reibungslosen Ablauf unserer Tätigkeit gewährleisten zu können. ..."

Wie sich aus der Textierung der betreffenden Bestätigung des Arbeitgebers der Bw. ergibt, ist sowohl die Annahme, dass der Mittelpunkt der Tätigkeit der Bw. als Assignmentmanagerin außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers liegt als auch diesbezüglich in zeitlicher Hinsicht keine überwiegende Berufsausübung in diesem ausgeführt wird, gerechtfertigt. Entsprechend den betreffenden Ausführungen in obigem Bestätigungsschreiben stellen die durch die Bw. für ihren Arbeitgeber auch abends oder an Wochenenden zu Hause zu erledigenden Arbeiten "lediglich" einen Teil der Gesamttätigkeit der Bw. als Assignmentmanagerin dar und sind daher nicht geeignet, den materiellen Schwerpunkt der betreffenden Tätigkeit ins häusliche Arbeitszimmer zu verlagern. Daran vermag auch der Umstand, dass die Bw. in ihrer Eigenschaft als Managerin für ihren Arbeitgeber flexibel und für internationale Kunden jederzeit und folglich auch außerhalb der normalen Geschäfts- bzw. Bürozeiten erreichbar sein muss und damit zusammenhängende Arbeiten abends oder an Wochenenden von zu Hause aus erledigt, nichts zu ändern. Das Erfordernis der Bw. für ihren Arbeitgeber derartige Arbeiten von zu Hause aus zu erledigen, wird seitens des unabhängigen Finanzsenates im vorliegenden Fall in keinsten Weise in Zweifel gezogen, allerdings sind diese Tätigkeiten im gegenständlichen Fall nicht geeignet, einen entscheidungsrelevanten Einfluss auf die Qualifikation eines im häuslichen Wohnungsverband gelegenen Raumes als steuerlich anzuerkennendes Arbeitszimmer auszuüben und vermögen zu keiner anderen Sachverhaltsannahme führen als jener, dass es sich bei der betreffenden Tätigkeit der Bw. als Assignmentmanagerin um keine Berufsausübung mit einem im häuslichen Arbeitszimmer liegenden materiellen Schwerpunkt handelt. Gleichzeitig ergibt sich aber aus der Tatsache, dass die Bw. nur abends oder an Wochenenden zusätzlich zu ihrer tagsüber bei der Fa. H ausgeübten Beschäftigung im häuslichen Arbeitszimmer - mangels Gewährung von Überstunden seitens des Arbeitgebers – tätig wird, eindeutig kein zeitliches Überwiegen

zugunsten der im Arbeitszimmer wahrgenommenen Tätigkeiten, weshalb auch aus diesem Grund die diesbezügliche Sachverhaltsannahme gerechtfertigt ist.

Im Übrigen ist die Bw. den bereits im Rahmen der Berufungsvorentscheidung gemachten Ausführungen des Finanzamtes, wonach auf Grund des vorliegenden Sachverhaltes davon auszugehen sei, dass sich der Mittelpunkt der Tätigkeit nicht im häuslichen Arbeitszimmer, sondern bei der Fa. H befände, nicht entschieden entgegengetreten und hat zudem in weiterer Folge keinerlei Argumente vorgebracht, die den unabhängigen Finanzsenat veranlassen hätten, von der bereits durch die Abgabenbehörde erster Instanz getroffenen diesbezüglichen Sachverhaltsannahme abzugehen.

In Bezug auf die Nutzung des Arbeitszimmers im Zusammenhang mit der Tätigkeit der Bw. als Aufsichtsrat bei einem Unternehmen mit Sitz in Eisenstadt ist Folgendes zu bemerken: Die Bw. erzielte aus ihrer Tätigkeit als Aufsichtsrat im Jahr 2001 keinerlei Einkünfte. Die Annahme, dass folglich die zeitliche Auslastung des betreffenden häuslichen Arbeitszimmers in Bezug auf darin erledigten Arbeiten im Zusammenhang mit der Aufsichtsrattätigkeit als relativ gering anzunehmen ist, erscheint mangels Vorliegen entsprechender erzielter Einkünfte gerechtfertigt. Dies vor allem deshalb, da die Höhe der aus der Tätigkeit erzielten Einkünfte eindeutige Rückschlüsse auf das Ausmaß einer zeitlichen Auslastung der mit dieser im Zusammenhang stehenden und im gegenständlichen Fall im Arbeitszimmer erledigten Arbeiten zulassen und folglich nur von einem gelegentlichen Tätigwerden der Bw. für ihr Aufsichtsratsmandat in diesem auszugehen ist.

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.

Aufgrund dieser Gesetzesbestimmung und der dazu ergangenen einkunftsquellenbezogenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. ua. VwGH v. 27. Mai 1999, Zl. 89/15/0100; VwGH v. 19. Dezember 2000, Zl. 99/14/0283) ist für die Absetzbarkeit von Aufwendungen und Ausgaben für das häusliche Arbeitszimmer Voraussetzung, dass die im Arbeitszimmer ausgeübte Betätigung des Steuerpflichtigen den Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit darstellt,

im Sinne der bisherigen Rechtsprechung (vgl. VwGH v. 27. Mai 1999, Zl. 97/15/0142) die Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt - auch auslastungsbedingt - notwendig macht (vgl. VwGH v. 14. November 1990, Zl. 89/13/0145) und

der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum auch tatsächlich (nahezu) ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt wird.

Die Besonderheit des häuslichen Arbeitszimmers liegt darin, dass seine (Mit)Nutzung im Rahmen der Lebensführung nach der in den Erläuterungen angesprochenen Lebenserfahrung vielfach nahe liegt, von der Behörde aber der Nachweis seiner Nutzung für die Lebensführung, zumal ein solcher Ermittlungen im engen Privatbereich des Steuerpflichtigen erfordert, nur schwer zu erbringen ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 20. Jänner 1999, Zl. 98/13/0132). Aus diesem Grund bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn der Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für das Arbeitszimmer auch davon abhängig macht, dass es den Mittelpunkt der entsprechenden Betätigung des Steuerpflichtigen darstellt. So hat die Beurteilung, ob das Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen (vgl. Langheinrich/Ryda, Das Arbeitszimmer im Lichte der Steuerreform BGBl. 201/1996, FJ 1999, 306). Lässt sich eine Betätigung in mehrere Komponenten zerlegen, erfordert eine Beurteilung nach der Verkehrsauffassung eine wertende Gewichtung der Teilkomponenten. Diese führt dann im Ergebnis zu der Feststellung, wo der Mittelpunkt der Tätigkeit gelegen ist.

Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgend ist das Arbeitszimmer dann als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit zu sehen, wenn der überwiegende Teil der Erwerbstätigkeit in diesem ausgeübt wird. Dies ist nicht der Fall, wenn etwa wie bei Richtern vom Arbeitgeber ein entsprechender Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird oder wie etwa bei Politiker, Lehrer oder Vertreter, wenn die betriebliche oder berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Hauses und folglich außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers ausgeübt wird (vgl. ua. VwGH v. 28.10.1997, Zl. 93/14/0087 zu Richter, VwGH v. 20.1.1999, Zl. 98/13/0132 zu Lehrer, VwGH v. 19.12.2000, Zl. 99/14/0283 zu Vertreter, VwGH v. 28.11.2000, Zl. 99/14/0008); im Zweifel wird jedoch darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle genutzt wird.

Wie bereits ausgeführt, befindet sich aus den oben genannten Gründen weder der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit der Bw. als Assignmentmanagerin im häuslichen Arbeitszimmer noch wird die betreffende Tätigkeit in einem als zeitlich überwiegend anzusehenden Ausmaß in diesem ausgeübt, sodass eine Berücksichtigung der strittigen Ausgaben als solche im

Zusammenhang mit einem steuerlich anzuerkennenden häuslichen Arbeitszimmer zu versagen war.

Wie sich aus gegenständlichem Sachverhalt weiters ergibt, benutzt die Bw. ihr häusliches Arbeitszimmer sowohl im Rahmen ihrer Tätigkeit als Assignmentmanagerin als auch im Zusammenhang mit ihrem Aufsichtsratsmandat bei einem Unternehmen mit Sitz in Eisenstadt, wobei es sich bei den betreffenden Tätigkeiten jeweils um solche unterschiedlicher Einkunftsquellen handelt.

Wird nun - so wie im vorliegenden Fall - ein Arbeitszimmer gleichzeitig für Tätigkeiten unterschiedlicher Einkunftsquellen verwendet, hat es der Verwaltungsgerichtshof nicht als rechtswidrig angesehen, eine Aufteilung der betreffenden Aufwendungen im Verhältnis der aus den unterschiedlichen Einkunftsquellen erzielten Einkünfte vorzunehmen (VwGH v. 24.10.2005, Zl. 2001/13/0272).

Im vorliegenden Fall erzielte die Bw. im Jahr 2001 aus ihrer Tätigkeit als Aufsichtsrat keinerlei Einkünfte und wurden auch keine diesbezüglich erklärt. Eine Berücksichtigung streitgegenständlicher Aufwendungen im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Aufsichtsrat ist daher der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgend mangels Vorliegens entsprechender Einkünfte schon allein aus diesem Grund ausgeschlossen. Zudem ist aber eine Anerkennung der strittigen Aufwendungen auch deshalb zu versagen, da im vorliegenden Sachverhalt – wie bereits oben ausgeführt - die zeitliche Auslastung des betreffenden Arbeitszimmers im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Aufsichtsrat als äußerst gering anzusehen ist. So sind nämlich Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer unter anderem nur dann anzuerkennen, wenn Art und Umfang der betreffenden Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt notwendig macht. Mit der Notwendigkeitsvoraussetzung eng verbunden ist aber immer eine entsprechende zeitliche Auslastung des betreffenden Arbeitsraumes, wobei auf dessen zeitliche Auslastung auch an Hand der erwirtschafteten Umsätze geschlossen werden kann. Wurden nun - so wie im vorliegenden Fall - aus der Tätigkeit als Aufsichtsrat keinerlei Einkünfte erklärt, ist auch von keiner entsprechenden, ein Arbeitszimmer rechtfertigenden zeitlichen Auslastung auszugehen. Ein bloß gelegentlich berufliches Tätigwerden in einem entsprechend eingerichteten Raum in einer Privatwohnung ermöglicht es jedenfalls nicht, das betreffende Zimmer aus der Privatsphäre der einheitlichen Wohnung auszuschneiden. Aus dem Gesagten ergibt sich somit, dass ein Abzug der strittigen Aufwendungen lediglich im Zusammenhang mit den erzielten Einkünften aus der Tätigkeit als Assignmentmanagerin möglich wäre, dies jedoch ebenfalls aus den bereits oben genannten Gründen scheitert.

Insgesamt gesehen war daher ein Abzug der streitgegenständlichen Aufwendungen sowohl im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Assignmentmanagerin als auch als Aufsichtsratsmandatarin zu versagen.

Abschließend wird noch festgehalten, dass in Bezug auf die seitens des Finanzamtes im Rahmen der Berufungsvorentscheidung bereits steuerlich anerkannten Telefonkosten, diese in voller Höhe zu gewähren gewesen wären und offensichtlich lediglich durch ein Versehen seitens der Abgabenbehörde erster Instanz lediglich in einem Ausmaß von S 1.689,00 berücksichtigt wurden. Die Telefonkosten werden daher in der ursprünglich beantragten Höhe von S 2.689,04 berücksichtigt.

Die Berechnung der Werbungskosten stellt sich wie folgt dar:

S	Diäten	Telefon	Summe
WK bisher (lt. Bescheid v 14.7.2003)	-8.916,00	0,00	-8.916,00
WK bisher (lt.BVE)	-8.916,00	-1.689,00	-10.605,00
WK neu	-8.916,00	-2.689,00	-11.605,00

Beilage: 1 Berechnungsblatt (in S und €)

Wien, am 14. Dezember 2006