

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., AdresseBf., vertreten durch Haunschmidt & Partner Stb GmbH, Julius Tandler Pl. 6/5/21, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 24.07.2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 07.07.2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Kalenderjahr 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist Immobilienmaklerin. Sie beantragte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2013 - neben anderen nicht strittigen Werbungskosten - die Kosten für ein Arbeitszimmer in Höhe von 2.923,69 €. Das Finanzamt verwehrte im Erstbescheid vom 7. 7. 2014 die Kosten, für dieses Arbeitszimmer, unter Hinweis auf § 20 Abs. 1 Z 2a (gemeint war wohl Z 2 lit d) EStG 1988.

In der Beschwerde wurde argumentiert, dass die Bf. ab Herbst 2012 keinen Arbeitsplatz mehr beim Arbeitgeber zur Verfügung habe. Darüber hinaus bringe ihre Tätigkeit in zeitlicher Hinsicht überwiegend Büroarbeit mit sich. Diese müsse sie in ihrem "Arbeitszimmer" erbringen.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Beschwerdevorentscheidung. Begründend wurde ausgeführt, dass eine berufsbildbezogene Betrachtung vorzunehmen sei. Der materielle Schwerpunkt liege bei einer Immobilienmaklerin beim Kunden bzw. vor Ort der Immobilie und nicht im Arbeitszimmer. Das zeitliche Element brauche daher nicht mehr untersucht zu werden.

Der steuerliche Vertreter der Bf. brachte einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht ein, indem die Argumente dargelegt wurden, wonach im konkreten

Fall keine typische Maklertätigkeit ausgeübt werde, sondern die Arbeit viel weitreichender sei, durch Tätigkeiten, die ein Arbeitszimmer notwendig machten. Im Vorlageantrag wurde daraufhin gewiesen, dass § 20 Abs. 1 lit d nur im Kontext mit einem Anstellungsverhältnis gesehen werden kann. Üblicherweise gebe es bei Angestellten einen Arbeitsplatz den der Dienstgeber zur Verfügung stellt. Dies sei im vorliegenden Fall nicht gegeben. Betreffend die Tätigkeit der Bf. im Homeoffice wurde wie folgt ausgeführt:

*„Ihr Aufgabengebiet hat sich im Lauf der Zeit geändert und sie hat nun viele Aufgaben im „Innendienst“ übernommen.*

### **Gutachtertätigkeit**

*Ein Tätigkeitsschwerpunkt liegt in der Gutachtenerstellung für die Bank. Für die Mehrzahl aller Versteigerungsfälle der Bank, wo gerichtliche Gutachten erstellt werden, muss Frau A. ein Gegengutachten erstellen und das des Gerichtsgutachters kontrollieren. Diese Arbeit wird nahezu ausschließlich im Arbeitszimmer erledigt, da es sich um eine reine Aktenarbeit handelt.*

### **Versteigerungen**

*Es wird ein Hauptteil der gerichtlichen Versteigerungen von Frau A. tatsächlich abgewickelt. Das umfasst Korrespondenzen, Veröffentlichungen der Betreibung, Kundenanfragen seitens Versteigerungsinteressenten betreuen. Dabei handelt es sich nahezu ausschließlich um Büroarbeit. Lediglich der Versteigerungstermin und der Besichtigungstermin sind Außentermine.*

### **Ausbildungskonzepte**

*Frau A. muss Ausbildungsunterlagen zur modernen Immobilienberatung für junge Mitarbeiter erstellen. Dabei werden fachliche Inhalte aufbereitet und fallbezogene Beispiele erstellt. Als Abschluss findet danach ein Workshop mit den Mitarbeitern im Büro Straße statt. Auch diese Tätigkeit wird überwiegend im Heimbüro erledigt, da die Vorbereitungen der Unterlagen, sehr zeitaufwendig sind.*

### **Sachwaltersehaft**

*Es werden Gutachten über Liegenschaften erstellt, die aus Sachwaltersehaft verkauft werden sollen. Auch hier steht Aktenarbeit im Vordergrund. Teilweise sollen wie bei Versteigerungen auch der Verkauf von Immobilien mitbetreut werden.*

### **Maklertätigkeit**

*Die Beschwerdevorentscheidung geht von einem veralteten Tätigkeitsbild aus. Ein Hauptteil der modernen Maklerarbeit entfällt auf notwendige Vorarbeiten im Büro. Ein Exposé muss ähnlich wie ein Gutachten aufbereitet werden. Die Daten müssen erhoben werden, Pläne aufbereitet, Unterlagen zur Internet Präsentation aufbereitet werden. Danach werden Aussendungen gemacht.*

*In der Folge treffen per Email oder Internet Anfragen ein, die zu beantworten sind. Ein typisches Objekt hat ca. 100 Anfragen, die vom Schreibtisch aus beantwortet werden.*

*Unterlagen werden auf Anfrage zugeschickt. In den wenigsten Fällen kommt es zu einer Besichtigung. Die reine Außendiensttätigkeit beträgt beim Makler unter 20%.*

*Zusammenfassend kann gesagt werden, dass die Einkunftsquelle verschiedene Tätigkeiten beinhaltet, deren Mittelpunkt aber jeweils deutlich über 50% im Arbeitszimmer liegt.*

*Daher sind die Kosten als Ausgabe anzuerkennen.“*

Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Im Zuge der Bearbeitung des Beschwerdefalles legte der steuerliche Vertreter den Dienstvertrag der Bf. vor. Weiters wurde eine Bestätigung des Dienstgebers übermittelt, in der dieser bestätigte, dass die Bf. seit 01.09.1996 als Immobilienfachberaterin unbefristet für den Dienstgeber tätig sei und einen Home-Office Arbeitsplatz habe.

Im vorgelegten Dienstvertrag wurde die Tätigkeit der Bf. wie folgt beschrieben:

*„Hiermit bestätigen wir Ihnen, dass Ihre Außendiensttätigkeit u.a. folgende „administrative Bürotätigkeiten“ umfasst:*

- *Aufbereitung und Erfassung von Immobilien in unserer Maklersoftware*
- *Kundenkorrespondenz und Anfragenbeantwortung zu den konkreten Immobilien in umfassender und schriftlicher Form (gesetzlich vorgeschrieben!)*
- *Koordination von Vermarktungsmaßnahmen, Veranlassung und Kontrolle (wo wurden welche Werbemaßnahmen gesetzt, welche Inserate werden wo geschaltet, welche Immobilien werden in unserer Kundenzeitung inseriert)*
- *Erfassung von aufgenommenen Immobilien in unserem Vertriebsinformationssystem und in der Terminevidenz*
- *Jegliche interne Korrespondenz als angestellte Mitarbeiterin (Urlaubs- und Terminerfassung, Berichte über aktuelle Verkaufserfahrungen)*
- *Korrespondenz über Rechtsfälle, Mahnfälle*
- *Internet Zugang für Marktanalysen, Grundbuchabfragen, Bestellwesen für Werbemittel, Formularwesen, aktuelle Informationen,...*
- *Erstellung von Immobilienbewertungen für Kunden und die Institute der Sparkassengruppe*

*Wir gehen davon aus, dass die Bürotätigkeit eines B. Außendienstmitarbeiters zumindest 50% der Gesamtzeit in Anspruch nimmt, die anderen 50% sehen wir im Zusammenhang mit der konkreten Besichtigungs- und Kundenberatungstätigkeit (inkl. An- und Abreise) vor Ort.“*

#### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Im vorliegenden Beschwerdefall wurde von Seiten des Finanzamtes die beantragten Kosten für ein Arbeitszimmer der Bf. nicht gewährt, da die Bf. als Immobilienmaklerin Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit bezieht und das Finanzamt davon ausgegangen

ist, dass das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit bildet.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Entsprechend § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. 400/1988) können Ausgaben für Arbeitsmittel als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen werden.

Es war daher zu prüfen, ob das Arbeitszimmer der Bf. tatsächlich den Mittelpunkt ihrer gesamten beruflichen Tätigkeit bildete.

Es entspricht zwar der allgemeinen Lebenserfahrung, dass ein Immobilienmakler auch Vor- und Nacharbeiten (Innendienstarbeiten) in einem Zimmer seines Privatwohnhauses verrichten wird. Dies wird auch vom erkennenden Gericht durchaus anerkannt. Dass damit aber schon eine steuerliche Absetzmöglichkeit die Folge wäre, wird durch die strenge Auslegung der gesetzlichen Voraussetzungen zum Arbeitszimmer in der Rechtsprechung und Verwaltungspraxis verneint.

Diese weitgehende Formulierung wird von der Judikatur und mittlerweile auch der Verwaltungspraxis **verfassungskonform** insofern einschränkend interpretiert, dass das **Arbeitszimmer** für die **betreffende Einkunftsquelle** der **Mittelpunkt** sein muss (siehe Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Rz 104/6 ff zu § 20).

Dabei orientiert sich die Judikatur an der **Verkehrsauffassung** und dem **typischen Berufsbild** (Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, Rz 104/6 zu § 20, 37).

Der **materielle Schwerpunkt der Tätigkeit eines Immobilienmaklers** liegt im Verkauf von Grundstücken und Gebäuden. Dies bedingt die Beratung und Betreuung der potentiellen Kunden am Ort der jeweiligen zu verkaufenden Immobilie und bildet dies den materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit.

Erst im Zweifel ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (vergleiche VwGH 22.1.2004, 2001/14/0004; 28.11.2000, 99/14/0008).

Aufgrund des dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Arbeitsvertrages kann nicht von einer überwiegenden Tätigkeit im Arbeitszimmer ausgegangen werden. Der Dienstgeber der Bf. bestätigt, dass zumindest 50 Prozent der Gesamtarbeitszeit Bürotätigkeit in Anspruch nimmt und die anderen 50 Prozent Außendiensttätigkeit sein.

Es bestehen aber, wie schon erwähnt, **keine Zweifel**, dass der materielle Schwerpunkt der von der Berufungswerberin ausgeübten Tätigkeit als Immobilienmaklerin außerhalb des Arbeitszimmers liegt und daher die zeitliche Komponente von untergeordneter Bedeutung ist.

Dass im gegenständlichen Fall die Sachlage eine andere (zB vermehrte Innendiensttätigkeit zu Hause) wäre, wurde vom Bf. zwar behauptet, konnte jedoch nicht

wirklich stichhaltig dargelegt werden. Der vorgelegte Dienstvertrag konnte die Argumente der Bf. nicht erhärten. Vielmehr geht aus ihm hervor, dass der Dienstgeber 50 % der Gesamtarbeitszeit der Bf. im Zusammenhang mit der konkreten Besichtigungs- und Kundenberatungstätigkeit vor Ort annimmt.

Auch das vom steuerlichen Vertreter angeführte Argument, dass § 20 Abs. 1 Z 2 lit d im Kontext mit einem Arbeitsverhältnis gesehen werden muss, da es üblicherweise bei Angestellten einen Arbeitsplatz gebe, den der Dienstgeber zur Verfügung stellt, kann nichts abgewonnen werden.

Es ist zwar korrekt, dass es ein Merkmal für das Vorliegen eines Arbeitsverhältnisses ist, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Arbeitsplatz zu Verfügung stellt. Jedoch gibt es noch andere Merkmale, die wichtiger sind, um das Vorliegen eines Dienstverhältnisses nachzuweisen. Solche Merkmale sind z.B. persönliche Abhängigkeit (Weisungsrecht des Arbeitgebers), wirtschaftliche Abhängigkeit des Arbeitnehmers, Arbeitsverhältnisse sind Dauerschuldverhältnisse, es liegt eine persönliche Arbeitspflicht des Dienstnehmers vor, Eingliederung des Arbeitnehmers in die Organisation des Betriebes und der Erfolg der Arbeit kommt dem Arbeitgeber zu Gute, es trifft ihn aber auch das Risiko.

Damit ein Arbeitsverhältnis vorliegt, müssen nicht alle genannten Merkmale vorliegen. Der fehlende Arbeitsplatz beim Dienstgeber führt also nicht dazu, dass es sich nicht mehr um ein Dienstverhältnis handelt, wenn alle andern Merkmale vorhanden sind. § 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG 1988 ist daher sehr wohl anzuwenden, da zweifelsohne ein Dienstverhältnis vorliegt.

Im Erkenntnis vom 2.6.2004, 2003/13/0166 weist der VwGH darauf hin, dass der Umstand, dass der Beschwerdeführer über keinen anderen Arbeitsraum verfügt, nicht zwangsläufig dazu führt, dass das häusliche Arbeitszimmer als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers angesehen werden kann.

Entscheidungswesentlich ist, dass – wie ausgeführt- der Mittelpunkt der Tätigkeit nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bei einem Immobilienmakler **außerhalb des Arbeitszimmers** ausgeübt wird.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis 2002/12/0202 vom 19.4.2006 festgehalten, dass wenn nach dem typischen Berufsbild einer Tätigkeit deren materieller Schwerpunkt zweifellos nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt, es nicht mehr wesentlich ist, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht zu mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird.

Auch wenn zeitlich manchmal mehr Arbeit im Home-Office zu erledigen ist, so liegt doch der Hauptschwerpunkt der Tätigkeit einer Immobilienfachfrau (Immobilienmakler) im Zusammenhang mit der konkreten Besichtigungs- und Kundenbetreuungstätigkeit vor Ort. Auch die vom steuerlichen Vertreter angeführten Tätigkeiten der Bf. die zu einem Mittelpunkt der Tätigkeit im Arbeitszimmer führen sollen, zeigen alle nur auf die Außendiensttätigkeit gerichtete Vorbereitungshandlungen auf.

Die beantragten Aufwendungen können daher nicht gewährt werden.

Der **Vollständigkeit** halber wird ausgeführt:

- Es mag dahingestellt bleiben, ob die Trennung des Arbeitszimmers von den übrigen Wohnräumlichkeiten des Privatwohnhauses vorgelegen ist. Dieses Sachverhaltselement wurde von der Abgabenbehörde nicht geprüft. Denn entscheidungswesentlich war, dass der **Mittelpunkt der Tätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers** gelegen war.
- Die Bf. wird gleich wie ein VersicherungsvertreterIn oder HandelsvertreterIn behandelt, die (der) nichtselbstständige Einkünfte aus einer überwiegenden Außendiensttätigkeit erzielt und der (dem) auch keine Aufwendungen für ein Arbeitszimmer zustehen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Wien, am 14. November 2017