



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der JS, vertreten durch Mag. Albert Ferk, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 8010 Graz, Hans-Sachs-Gasse 14/3, vom 18. Jänner 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 14. Dezember 2005 betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

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

Entscheidungsgründe

In ihrer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 führte die Berufungswerberin aus, die Kosten für ihr Home-Office seien zu Unrecht nicht als erhöhte Werbungskosten berücksichtigt worden. Die Vorarlberger Zweigstelle ihrer Dienstgeberin OC GmbH befindet sich in ebendiesem Home-Office. Die diesbezüglichen Kosten würden von der Dienstgeberin mit einem Zuschlag zum Bruttogehalt vergütet und von der Berufungswerberin als Gehaltsbestandteil versteuert. Sie beantragt daher, dass ein mit 2.928,73 € als 15,56%-iger Anteil an Miete und Betriebskosten ihrer Wohnung errechneter Betrag als Werbungskosten bei ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt werde, dies nicht zuletzt im Hinblick auf die auch in den Vorjahren erfolgte steuerliche Anerkennung.

Sie ergänzte ihre Berufung über Ersuchen des Finanzamtes um eine Stundenaufstellung betreffend Innen- und Außendiensttätigkeit im Streitjahr. Bei einer Gesamtarbeitszeit von 1.318,75 Stunden entfielen demnach 917 Stunden auf den Außen-, 348,75 Stunden auf den Innendienst. Sie wies weiters durch ihren steuerlichen Vertreter darauf hin, dass ihr "Home-Office" nicht mit einem Arbeitszimmer im herkömmlichen steuerlichen Sinn gleichzusetzen sei. Es handle sich vielmehr um eine Zweigniederlassung ihrer Arbeitgeberin OC GmbH. Auch im Internet scheine dieser offizielle Standort mit Telefon- und Faxnummer der Berufungswerberin auf (www. o.at). Aufgrund des Umstandes, dass sie im Home-Office Kunden empfange, sei dieses als "Büro" zu werten und unterliege nicht den eingeschränkten Kriterien eines Arbeitszimmers.

In einem Schreiben an das Finanzamt wurde seitens der Arbeitgeberin OC GmbH ausgeführt, die Berufungswerberin sei befasst mit

- Bearbeiten von Kundenanfragen und Kundenakten,
- Vor- und Nachbereitung von Beratungen,
- Konzepterstellung,
- Berichtswesen,
- Produktion von Unterlagen,
- Administrationsaufgaben.

Ein nachgereichtes Schreiben ergänzte, die Berufungswerberin führe *"einen wesentlichen Teil der angeführten Arbeiten im Rahmen des Empfanges von Kunden und der Besprechung mit Kunden in ihrem Home-Office durch"*.

In einer abweisenden Berufungsvorentscheidung erläuterte das Finanzamt, eine steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer setze voraus, dass die Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt notwendig mache und dass der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt werde. Da die Berufungswerberin im Streitjahr zu 74% im Außendienst tätig gewesen sei, habe sie das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht nicht zu mehr als der Hälfte beruflich genutzt. Es bilde daher nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit. Zur Untermauerung seiner Rechtsmeinung wies das Finanzamt auf mehrere Entscheidungen des VwGH hin.

Die Berufungswerberin brachte einen Antrag auf Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ein. Sie legte durch ihren steuerlichen Vertreter dar: Die Sachlage sei von der I. Instanz nicht richtig erkannt und gewürdigt worden. Die Arbeitgeberin OC GmbH habe ihre Zentrale in Wien und unterhalte in den einzelnen Bundesländern Zweigniederlassungen. Die Vorarlberger Zweigniederlassung habe sich im Streitjahr in ID,

somit an der Wohnadresse der Berufungswerberin, befunden. Dies sei auch einer beigeschlossenen Visitenkarte zu entnehmen. Tatsächlich übe die Berufungswerberin ihre Tätigkeit teils im Außen-, teils im Innendienst aus. Die Relation der beiden Tätigkeitskomponenten zueinander sei jedoch irrelevant, weil das Home-Office den in RZ 325, LStR, erwähnten Kanzleiräumlichkeiten vergleichbar sei, deren Einrichtung eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung typischerweise ausschließe. Indiz hiefür seien die dort abgewickelten Kundengespräche, auf die bereits hingewiesen worden sei. Insofern seien die üblichen Arbeitszimmerkriterien im Streitfall nicht heranzuziehen. Es wurde auf die allfällige Nützlichkeit eines Lokalaugenscheines hingewiesen.

Am 8.2.2007 wurde durch die Referentin des unabhängigen Finanzsenates ein **Lokalaugenschein** bei der Berufungswerberin an der Adresse N, durchgeführt (es wird darauf hingewiesen, dass sich das Home-Office im Streitjahr 2004 noch an der Adresse ID, befand).

Bei dem Gebäude handelt es sich um ein großes Einfamilienhaus. Neben dem Eingang befindet sich ein Schild "OC" mit dem Firmenlogo. Die Berufungswerberin weist darauf hin, dass das Haus ursprünglich schon als Wohn- Geschäftshaus konzipiert war. Die heute von ihr als Home-Office benutzten Räume waren für ein Architekturbüro vorgesehen. Das Home-Office befindet sich im ersten Stock. Die Treppe mündet in einen zumindest 20 m² großen Raum, der eine Glasfront zu einem Balkon hat. Auf diesem befinden sich keine privaten Gegenstände. Im Raum steht ein Besprechungstisch mit 4 Sesseln. Auch ein niedriger Tisch mit Sesseln ist vorhanden, ebenfalls zwei bis drei freistehende Regale mit Ordnern. Weiters findet man ein Flip-Chart vor. Der Raum ist seiner Einrichtung und Gestaltung nach geschäftsmäßig- nüchtern. Von diesem Besprechungsraum (Raum A) aus betritt man ein etwa 15 m² großes Büro (Raum B) mit 2 Schreibtischen, einem Computer und Bücherregalen. In den Regalen stehen zahlreiche Ordner, bei den Büchern handelt es sich um betriebswirtschaftliche Fachliteratur. Auf dem Boden sind Bündel von Ausdrucken gestapelt. Auch in Raum B sind keine Hinweise auf eine private Nutzung ersichtlich. Im Keller befindet sich, wie die Berufungswerberin ausführt, noch ein ca. 3 m² großer Raum, der als Lager/Archiv dient (dieser wird nicht besichtigt). Das gesamte Gebäude wird nur von der Berufungswerberin und ihrem Gatten bewohnt/genutzt. Die erwachsene Tochter studiert in Graz. Es liegen Fotos der Räume A und B, die von der Referentin des unabhängigen Finanzsenates gemacht wurden, im Akt auf.

Die Berufungswerberin erläutert, ausschließlich Unternehmensberaterin zu sein. Sie hat Betriebswirtschaft studiert. Sie arbeitet im halböffentlichen Bereich, wo sie in einer Dreiecksbeziehung mit AMS und Unternehmen Programme für den Arbeitsmarkt entwickelt. Diese Programme können etwa aus dem EU-Raum stammen. Sie werden im Zuge der

Erstellung individueller Konzepte bearbeitet, weiterentwickelt und auf den jeweiligen Auftraggeber abgestimmt. Die Beziehung OC GmbH – AMS ist, was die Berufungswerberin betrifft, gekennzeichnet durch vorwiegende Büroarbeit, Konzepte werden erstellt, Sitzungen mit AMS-Leuten finden statt. In der Beziehung OC GmbH – Unternehmen, spielt sich die Tätigkeit der Berufungswerberin vorwiegend vor Ort, dh im Unternehmen, ab. Hier erfolgt die Feinabstimmung auf die Gegebenheiten im jeweiligen Betrieb, Beratungen hinsichtlich Personal- und Organisationsentwicklung. Es werden verschiedenste Branchen bedient, als Beispiel nennt die Berufungswerberin Friseure. Was die Gewichtung Außen-, Innendienst betrifft, so ist diese jahreweise ganz verschieden. Das Streitjahr ist nicht als typisch zu bezeichnen. Es kann ein Jahr vorkommen, in dem sie nahezu ausschließlich im Innendienst tätig ist. Insofern bezeichnet die Berufungswerberin auch ihr Home-Office als den Mittelpunkt ihrer Tätigkeit. Im Durchschnitt der Jahre dient es zu etwa 50% der Entwicklungsarbeit. Dazu kommen Sitzungen und Besprechungen mit Kunden, die, wenn sie einen kleinen oder mittelgroßen Personenkreis umfassen, im Home-Office abgehalten werden.

Es entspricht der Unternehmenspolitik der Firma OC GmbH, in den Bundesländern nur eine Hauptberaterin zu installieren, neben der es Konsulenten gibt. Am Wohnsitz der Hauptberaterin wird auch der "Unternehmenssitz" begründet. Die Besprechungen mit den Konsulenten finden hier statt. Es wird kein "Hauptbüro" an einem neutralen Ort eingerichtet, sondern – wie erläutert – ein Sitz. Dahinter steht ein Sparsamkeitsgedanke – man will österreichweit kostenminimierend, aber doch effizient und nahe am Marktgeschehen operieren. Das Home-Office ist insofern eine notwendige Bedingung für die Ausübung der Tätigkeit als Hauptberaterin. Hätte die Berufungswerberin ein solches nicht bereitstellen können, hätte sie den Job nicht bekommen. Sie unterhält daher das dargestellte Home-Office an der Adresse N, ebenso wie schon vorher in ID, sowie vor diesem in G. Bezuglich beider Vorarlberger Adressen liegen OC GmbH Visitenkarten vor. Bevor ihr Arbeitgeber die Home-Office Variante als die effizienteste wählte, gab es in Bregenz ein Gemeinschaftsbüro mit einer Firma OK.

Auftragsbezogen hat die Berufungswerberin das Pouvoir zum Zukauf von Personal, dh, sie kann jemanden für eine stundenweise Zusammenarbeit im Home-Office engagieren, z.B. eine Schreibkraft. Es kommt auch vor, dass KollegInnen aus anderen Bundesländern kommen und hier arbeiten, um Leistungen zu optimieren. Projektbezogen arbeiten zwei Tiroler zu, zwei befinden sich in Vorarlberg, es gibt auch jemanden in Liechtenstein. Diesen Personen steht das Home-Office offen. Gewisse Geräte, wie etwa ein Beamer, werden gemeinsam mit den Tiroler KollegInnen benutzt. Es bedarf der Abstimmung ihres Einsatzes. An sich ist das unproblematisch und ebenfalls vom Gedanken der Kostenminimierung geprägt.

Die Berufungswerberin teilt über Befragung mit, dass ihr Gatte im Handel tätig ist. Er vertritt Produkte der Firma "TK". Er hat im Haus einen eigenen Büraum, sowie an einer anderen Adresse in NU einen Geschäftsraum für die Warenlagerung und – präsentation. Seine Tätigkeit hat mit der der Berufungswerberin nichts zu tun, es kommt auch zu keiner Überschneidung der Arbeitsbereiche.

Die Berufungswerberin legt zur Illustration ihrer Tätigkeit Unterlagen betreffend Qualifizierungsverbünde und –beratung sowie Flexibilitätsberatung (Programme des AMS) vor.

Das Gebäude in ID, in dem sich das Home-Office im Streitjahr befand, ist ebenfalls ein Wohn-Bürohaus (diesbezüglich hat die Berufungswerberin nachträglich einen Plan per Fax übermittelt). Über den Hauseingang, bei dem ebenfalls ein OC –Schild angebracht war, gelangte man in einen 18,50 m² großen Besprechungsraum. Von diesem aus führte eine Tür nach rechts in zwei Büoräume von 15,19 m² bzw. 15,17 m². Ebenfalls im Bereich der Büros befand sich ein Bad/WC von 3,12 m². Wollte man in den Wohntrakt gelangen, so mußte man wieder in den Besprechungsraum zurück und über eine – vom Hauseingang aus links gelegene Tür, die Wohnung betreten. Im Vergleich zum derzeitigen Home-Office erfolgte keine, auch nicht eine geringfügige, Berührungen von Wohnraum, wenn man von außen das Büro betrat.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG** 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung BGBI. I Nr. 71/2003 und BGBI. I Nr. 57/2004, dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht 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.

Prüft man vorerst, ob es sich bei dem "Home-Office" der Berufungswerberin um ein **im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer** im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG 1988 handelt, ist festzustellen, dass nicht bloß ein Zimmer, sondern zwei verbundene Räume (plus Kellerarchiv) vorliegen, die sich ihrer Ausstattung nach als typische Büoräume darstellen. Dieser Bürocharakter trat bei der räumlichen Situierung im Streitjahr noch stärker hervor, weil der Zugang zum Büro ohne Berührungen der Wohnung erfolgen konnte. Auch hier lagen mehrere Büoräume, sogar mit eigenem Sanitärbereich, vor. Sowohl das derzeitige

Gebäude, als auch jenes im Streitjahr sind ihrer Art und Bestimmung nach Wohn-Geschäftshäuser, wobei die Berufungswerberin ihr Büro jeweils im hiefür vorgesehenen Geschäftsbereich einrichtete und durch außen am Gebäude angebrachte Firmenschilder kennzeichnete. Die Home-Office-Räumlichkeiten der Berufungswerberin unterscheiden sich somit wesentlich vom definitionsgemäß als "Teil der Wohnung" zu verstehenden Arbeitszimmer im Sinne obzitierter Gesetzesstelle. Wohl besteht (bestand) die Möglichkeit einer Begehbarkeit von der Wohnung her, jedoch ist, wenn man von gemischtgenutzten Grundstücken im Sinne des § 54 Abs. 1 Z 3 BewG ausgeht, im Streitfall eine teils Wohnzwecken, teils unmittelbar gewerblichen Zwecken dienende Widmung festzustellen. Das Kriterium "im Wohnungsverband gelegen" ist insofern nicht mit hinlänglicher Eindeutigkeit erfüllt.

Vorstehendes spricht somit gegen eine Subsumtion des Home-Office der Berufungswerberin unter den Arbeitszimmerbegriff des § 20 Abs. 1 z 2 lit. d EStG 1988 mit seinen einschränkenden Kriterien. Es hat daher eine Prüfung auf die tatsächliche berufliche Veranlassung nach dem **allgemeinen Werbungskostenbegriff** des § 16 Abs. 1 EStG 1988 Platz zu greifen: Es wurde der Berufungswerberin von ihrer Arbeitgeberin OC GmbH nicht nur kein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt, sondern ihr sogar die Einrichtung eines Home-Office aufgetragen, das als offizieller Firmensitz in Vorarlberg gilt. Nach außen erkennbar ist dies durch Visitenkarten, Briefpapier, Internetauftritt und Türschild, offizielle Fax- und Telefonnummer, Zugänglichkeit für Hilfspersonal und Konsulanten aus anderen Bundesländern. Aufgrund der oben erläuterten Firmenphilosophie ist die Bereitschaft zur Einrichtung eines entsprechenden Home-Office notwendige Voraussetzung für die Ausübung der Tätigkeit einer Hauptberaterin der OC GmbH. Der Prüfung hinsichtlich beruflicher Veranlassung ist durch diese unstrittige Notwendigkeit Rechnung getragen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Orac Verlag, Wien 2006, RZ 6.1 zu § 20). Die ausschließliche berufliche Verwendung der Büroräume wird nach der Faktenlage nicht angezweifelt. Die von der Berufungswerberin für das Home-Office getätigten Aufwendungen und Ausgaben dienen daher der Erwebung, Sicherung und Erhaltung ihrer Einnahmen. Sie stellen somit Werbungskosten im Sinne des allgemeinen Werbungskostenbegriffes gemäß § 16 Abs. 1 EStG dar.

Es kann zusammenfassend festgestellt werden, dass das in Streit stehende Home-Office weder der räumlichen Anlage und Gestaltung, noch der dahinterstehenden Unternehmensphilosophie nach dem restriktiven Arbeitszimmerbegriff **des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988** entspricht. Eine Prüfung hinsichtlich des Mittelpunktes der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit kann daher entfallen. Wäre der unabhängige Finanzsenat jedoch zu der Überzeugung gelangt, das streitgegenständliche Home-Office

entspräche den grundsätzlichen Tatbestandsmerkmalen leg. cit., wird festgehalten: Bei Berufsbildern, die teils im Außen- teils im Innendienst ausgeübt werden, kann eine auf ein Kalenderjahr eingeschränkte Betrachtung nicht allein entscheidend sein kann. Vielmehr wäre auf den Durchschnitt der Jahre abzustellen, der im Streitfall eine über 50%-ige Ausübung der Tätigkeit im Home-Office ergibt, wie die Berufungswerberin durch ausführliche Schilderung ihrer Arbeitsabläufe in glaubwürdiger Weise dargetan hat.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Feldkirch, am 2. März 2007