

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des S, vom 24. Juli 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 4. Juli 2007 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) erklärte neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit für das Streitjahr Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 2.741,06 Euro. Die Veranlagung erfolgte erklärungsgemäß.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 brachte der Bw. vor, er wolle noch weitere Aufwendungen im Zusammenhang mit seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit geltend machen. Bis Jänner 2006 habe er in seiner Eigentumswohnung in der L-Straße 100a gewohnt und sei dann in die H-Gasse 1, beide in Graz, umgezogen. Ein Teil der Wohnung in der L-Straße werde seither von seiner Tochter, die noch studiere, bewohnt. Ein Zimmer dieser Wohnung habe er sich zur Benützung vorbehalten. Dieses Zimmer nutze er ausschließlich als Arbeitszimmer für die Vor- und Nachbereitung im Rahmen seiner Vortragstätigkeit im Auftrag diverser Veranstalter. Im Arbeitszimmer befindet sich sein PC, der Internetzugang und eine büromäßige Ausstattung. Die Einnahmen aus seiner selbständigen Arbeit haben im Streitjahr 5.380,24 Euro betragen. Die gesamten monatlichen Aufwendungen

für die Wohnung (ohne Stromkosten) haben 630 Euro betragen. Ein Drittel davon (somit 210 Euro monatlich) seien zusätzlich als Aufwendungen bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu berücksichtigen.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wurde damit begründet, dass es sich beim Arbeitszimmer des Bw. um ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband im Sinn des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 handle. Die Aufwendungen für ein solches Arbeitszimmer seien nur dann als Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen bilde. Da dies bei der Tätigkeit des Bw. als Vortragender nicht der Fall sei (der Tätigkeitsmittelpunkt befindet sich dort, wo die Vorträge gehalten werden), können die Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden.

Im Vorlageantrag entgegnete der Bw., sein Arbeitszimmer befände sich nicht im Wohnungsverband, sondern in der Wohnung in der L-Straße, aus der er bereits im Jänner 2006 ausgezogen sei. Seither haben er und seine Ehegattin ihren ordentlichen Wohnsitz in der H-Gasse. In der früheren Wohnung benütze er nur das Arbeitszimmer. Der Hauptteil der Wohnung werde von seiner Tochter bewohnt, die noch studiere. Diese Angaben könnten die Hausverwaltung L., seine Tochter und seine Ehegattin bezeugen. Aufwendungen für ein außerhalb des Wohnungsverbandes gelegenes Arbeitszimmer können als Betriebsausgaben abgesetzt werden. Aber auch die Annahme der Behörde, das Arbeitszimmer bilde nicht den Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit, sei nicht zutreffend. Neben seiner Vortragstätigkeit übe er keine weiteren beruflichen Tätigkeiten aus, weil er seit 1. Februar 2006 als Landesbeamter in Pension sei. Während zB Lehrer über einen Arbeitsplatz in der Schule verfügen, halte er seine Vorträge an wechselnden Einrichtungen ab, die ihm keine Möglichkeit bieten, die mit der Abhaltung der Vorträge verbundenen Arbeiten zu erledigen. Seine Vorträge im Bereich des Gesundheitswesens halte er meist vor angehenden Lehrerinnen für Gesundheits- und Krankenpflege oder Pflegedienstleiterinnen von Krankenanstalten und Pflegeheimen. Diese Vorträge bedürfen einer aufwändigen Vor- und Nachbereitung. Dazu gehören Gesetzesstudien im Internet, das Literaturstudium, das Anfertigen und Überarbeiten von Studienunterlagen, die Korrektur von Abschlussarbeiten, usw. Der zeitliche Umfang dieser Vor- und Nachbereitung, die er in einem eigenen Arbeitszimmer ausführen müsse, übersteige den Zeitaufwand der Vorträge. Der Mittelpunkt seiner derzeitigen Berufstätigkeit liege daher in dem sich außerhalb des Wohnungsverbandes befindlichen Arbeitszimmer, ohne das seine Berufstätigkeit überhaupt nicht möglich wäre.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates wurde der Bw. ersucht, bekannt zu geben, wie er die Kosten für das Arbeitszimmer ermittelt habe, wie groß die Wohnung in der L-Straße sei,

wie groß das Arbeitszimmer sei und wie das Arbeitszimmer eingerichtet sei. Der Bw. wurde auch gefragt, ob er das Arbeitszimmer derzeit noch im Rahmen der Erzielung von Einkünften aus selbständiger Arbeit nutze, wenn nein, wo er seine Arbeiten jetzt verrichte und wie die Wohnung in der L-Straße derzeit genutzt werde. Weiters wurde der Bw. gefragt, welche (betrieblichen) Gründe ausschlaggebend dafür gewesen seien, dass er im Jahr 2006 sein Arbeitszimmer in seiner ehemaligen Wohnung in der L-Straße eingerichtet habe bzw. ob er schon davor ein Arbeitszimmer in dieser Wohnung gehabt habe. Abschließend wurde er gefragt, wie groß die Wohnung in der H-Gasse sei bzw. aus welchen Räumen sie bestehet.

In Beantwortung dieses Vorhaltes gab der Bw. an, dass die Wohnung in der L-Straße 110 m<sup>2</sup> groß sei und aus vier Zimmern, Küche, Vorraum, Garderobenraum, Bad und WC bestehe. Das Arbeitszimmer sei 13,98 m<sup>2</sup> groß. Der Garderobenraum, der Vorraum und die Sanitärräume haben zusammen 20,63 m<sup>2</sup>. Da er diese Räume zu einem Drittel mitbenütze, habe er der Fläche des Arbeitszimmers eine Fläche von 6,19 m<sup>2</sup> hinzugerechnet. Bezogen auf die gesamte Wohnnutzfläche ergäbe sich somit ein betrieblich genutzter Anteil von 18,34%. Die monatlichen Kosten für den betrieblich genutzten Anteil der Wohnung errechnete der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung mit 183,31 Euro. Dieser Betrag setze sich aus der anteiligen AfA für die Wohnung in Höhe von 61,66 Euro, den Betriebskosten in Höhe von 55,75 Euro, den Stromkosten in Höhe von 11,48 Euro und dem Anteil an der Reparaturfondsabrechnung in Höhe von 54,42 Euro zusammen. Der Berechnung der AfA legte der Bw. einen Quadratmeterpreis von 1.950 Euro (laut Immobilienpreisspiegel für das Jahr 2006) zugrunde. Die Ausstattung des Arbeitszimmers bestehe aus einem Schreibtisch, einem Bürosessel, einem Bücher- und Aktenkasten, zwei Ablageböden für Arbeitsunterlagen, die auch als Standfläche für den Drucker dienten, einem Wandbord für Literatur, zwei Sitzgelegenheiten, einem PC und einem Drucker. (Der Bw. legte vier Fotos vor, auf denen die Ausstattung des Arbeitszimmers zu sehen ist.) Das Arbeitszimmer sei seit dem Jahr 2006 im Wesentlichen unverändert geblieben und werde von ihm seit dem Jahr 2009 wieder verstärkt im Rahmen der Erzielung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit genutzt. In den Folgejahren habe er die Aufwendungen für das Arbeitszimmer wegen der Unsicherheit betreffend den Ausgang des gegenständlichen Berufungsverfahrens jedoch nicht mehr als Betriebsausgaben geltend gemacht. Die Wohnung in der L-Straße werde nach wie vor von seiner Tochter, die noch studiere, als Wohnsitz genutzt. Das Arbeitszimmer in der L-Straße bestehe bereits seit dem Jahr 2003. Seine Tätigkeit umfasse Vorträge auf dem Gebiet des Sanitätsrechtes für das Land Steiermark und für andere private Auftraggeber. Für seine Vorträge seien umfangreiche rechtliche Recherchen, Vorbereitungsarbeiten und die Herstellung von Lernbehelfen erforderlich. Er habe daher einen großen Platzbedarf für Arbeitsunterlagen, Ordner und Bücher. Die Unterbringung dieser Unterlagen sei in der Wohnung in der H-Gasse, die er seit Jänner 2006 mit seiner

Ehegattin bewohne, nicht möglich. Die Wohnung in der H-Gasse habe 100 m<sup>2</sup> und besteh aus einer Wohnküche, zwei Zimmern, einem Vorraum, einem Bad, einem WC und Abstellräumen. Neben den Fotos vom Arbeitszimmer legte der Bw. der Vorhaltsbeantwortung auch einen Plan der Wohnung in der L-Straße, die Betriebskostenabrechnung für das Jahr 2006, die Reparaturfondsabrechnung für das Jahr 2006, die Stromkostenabrechnung für das Jahr 2006 und einen Immobilienpreisspiegel bei.

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

Der Bw. erzielte im Streitjahr neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Pensionist auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Vortragender. Im Rahmen der Erzielung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit nutze der Bw. - nach seinen Angaben - einen Raum in der Größe von rund 14 m<sup>2</sup> in seiner bis Jänner 2006 bewohnten Wohnung (weiterhin) als Arbeitszimmer. Die übrigen Räume der insgesamt 110 m<sup>2</sup> großen Wohnung werden seit Jänner 2006 von der (studierenden) Tochter des Bw. bewohnt, während der Bw. und seine Ehegattin in einer rund 1,5 km entfernten Wohnung in der Größe von 100 m<sup>2</sup> ihren Wohnsitz haben. Die Aufwendungen für das Arbeitszimmer (zunächst mit 210 Euro monatlich, in der Vorhaltsbeantwortung mit 183,31 Euro monatlich angegeben) machte der Bw. erstmals in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 als Betriebsausgaben geltend.

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 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 der Einrichtung abzugsfähig.

Im Wohnungsverband liegt ein Arbeitszimmer, wenn es nach der Verkehrsauffassung einen Teil der Wohnung bzw. des Einfamilienhauses darstellt und über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumen verfügt (vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2010, § 20 Rz 47). Ein Arbeitszimmer, das sich in einer zweiten Eigentumswohnung im gleichen Stockwerk desselben Hauses wie die zu Wohnzwecken genutzte Eigentumswohnung befindet, liegt bereits nicht mehr im Wohnungsverband im Sinn des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 (vgl. VwGH 13.10.1999, 99/13/0093).

Das (strittige) Arbeitszimmer liegt in einer Eigentumswohnung des Bw., die von ihm zwar nur bis Jänner 2006 bewohnt wurde, seit diesem Zeitpunkt jedoch von seiner (studierenden) Tochter bewohnt wird. Der Bw. vertritt daher die Ansicht, sein Arbeitszimmer liege nicht im Wohnungsverband im Sinn des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988.

Wie der Unabhängige Finanzsenat bereits mehrmals entschieden hat, ist die Anwendbarkeit des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 auch dann nicht auszuschließen, wenn sich ein beruflich genutztes Zimmer im Wohnungsverband eines nahen Angehörigen befindet, weil die genannte Bestimmung lediglich von einem "im Wohnungsverband", nicht jedoch von einem "im eigenen Wohnungsverband" gelegenen Arbeitszimmer spricht (vgl. UFS 04.09.2003, RV/0610-I/02, und UFS 31.05.2006, RV/1860-L/02). Für diese Rechtsansicht sprechen auch die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes in der Entscheidung VwGH 22.01.2004, 2001/14/0004, wonach die Besonderheit eines häuslichen Arbeitszimmers darin zu sehen sei, dass seine (Mit)Nutzung im Rahmen der Lebensführung vielfach nahe liege, von der Behörde aber der Nachweis seiner Nutzung für die Lebensführung, zumal ein solcher Ermittlungen im Privatbereich des Steuerpflichtigen erfordere, nur schwer zu erbringen sei. Diese Ausführungen treffen wohl im gleichen Ausmaß auf ein Arbeitszimmer, das im eigenen Wohnungsverband eines Steuerpflichtigen liegt, wie auf ein Arbeitszimmer, das im Wohnungsverband eines nahen Angehörigen liegt, zu.

Liegt das Arbeitszimmer des Bw. im Wohnungsverband im Sinn des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988, dann dürfen die Aufwendungen für dieses Arbeitszimmer nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden, weil das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. bildet. Der Mittelpunkt einer Vortragstätigkeit liegt – ungeachtet der zeitlichen Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers – vom materiellen Gehalt her nach der Verkehrsauffassung nicht im häuslichen Arbeitszimmer, sondern an jenem Ort, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt. Liegt nach dem typischen Berufsbild einer Tätigkeit deren materieller Schwerpunkt zweifellos nicht im häuslichen Arbeitszimmer, kommt es nicht darauf an, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht zu mehr als der Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (vgl. VwGH 25.10.2006, 2004/15/0148).

Aber selbst wenn – wie der Bw. meint – sich das strittige Arbeitszimmer nicht im Wohnungsverbandes im Sinn des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 befindet, können die auf dieses Arbeitszimmer entfallenden Aufwendungen nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann als Betriebsausgaben berücksichtigt werden, wenn sich das Arbeitszimmer als für die Berufsausübung unbedingt notwendig erweist. Vor allem unter dem Gesichtspunkt, dass ein im Streitjahr noch nicht zu Wohnzwecken verwendeter

Wohnraum auch künftiger Wohnungsvorsorge naher Angehöriger oder in Form von Wohnungseigentum der Vermögensanlage dienen kann, ist zu fordern, dass – sollen Werbungskosten (Betriebsausgaben) vorliegen – die berufliche (betriebliche) Verwendung des Raumes ein Ausmaß erreicht, das das Vorhandensein eines beruflichen (betrieblichen) Arbeitszimmers notwendig erscheinen lässt (vgl. VwGH 14.03.1990, 89/13/0102, mit Hinweis auf VwGH 17.10.1989, 88/14/0204).

Der Bw. hat in der schriftlichen Vorhaltsbeantwortung zwar ausgeführt, welche Arbeiten er in seinem Arbeitszimmer in der L-Straße erledigt und welche Unterlagen er in diesem Raum aufbewahrt. Er hat damit aber – im Gegensatz zu der Bw. in dem dem oa. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 14.03.1990, 89/13/0102 zugrunde liegenden Fall - die Notwendigkeit eines außerhalb der von ihm bewohnten Wohnung liegenden Arbeitszimmers nicht dargelegt. Aus den Ausführungen des Bw. ist nicht erkennbar, warum es ihm aus Platzgründen nicht möglich gewesen sein sollte, in der nur von ihm und seiner Ehegattin bewohnten 100 m<sup>2</sup> großen Wohnung in der H-Gasse einen Schreibtisch, einen Laptop, einen Drucker und die erforderlichen Arbeitsunterlagen und -materialien, die, wie auf den vom Bw. vorgelegten Fotos ersichtlich ist, insgesamt in einem kleinen Schrank Platz finden, unterzubringen. Angesichts der Tatsache, dass die ursprünglich für eigene Wohnzwecke des Bw. (und seiner Familie) genutzte Wohnung in der L-Straße seit der Übersiedelung des Bw. und seiner Ehegattin im Jänner 2006 von der Tochter des Bw. zu Wohnzwecken genutzt wird, ist vielmehr davon auszugehen, dass die Aufwendungen für die Wohnung in der L-Straße insgesamt der privaten Vermögensanlage des Bw. sowie der Wohnversorgung seiner Tochter dienten und nicht betrieblich veranlasst waren.

Die Aufwendungen des Bw. für das strittige Arbeitszimmer in der L-Straße können daher auch aus diesem Grund nicht als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 berücksichtigt werden.

Graz, am 6. September 2010