



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungsberberin, vom 9. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 3. November 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungsberberin führte in ihrer Erklärung zur Arbeitnehmer Veranlagung 2004 beigelegten Aufstellung bei den Werbungskosten für das Jahr 2004 unter der Kennzahl 724 ein Arbeitszimmer von 12 m² Größe an. Dieses werde für die Tätigkeit bei der A-GmbH verwendet. Dabei würde sie mehr als 50 % der Arbeitszeit im Büro verbringen. Dies sei daher der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit. Für Betriebskosten und Miete wurde sie € 100,00 an Aufwand schätzen. Dementsprechend hat die Berufungsberberin € 1.200,00 als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit geltend gemacht.

Im Einkommensteuerbescheid 2004 datiert vom 3. November 2005 blieb jedoch genau jener Betrag bei den Werbungskosten zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit unberücksichtigt. Dies wurde damit begründet, dass für einen Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer Werbungskosten nur dann vorliegen würden, wenn Dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Antragstellers bilde. Diese Voraussetzungen wären im Fall der Berufungsberber nicht gegeben.

Gegen diese Vorgangsweise wendet sich die Berufungsberberin mit der Berufung vom 8. November 2005 und begründete dieses Begehren damit, dass nach der Judikatur des

Verwaltungsgerichtshofes die Prüfung, ob ein Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen beruflichen Tätigkeit darstelle, nur aus der Sicht der Einkommensquelle vorzunehmen sei, für die des Arbeitszimmer notwendig ist. Da die beiden nichtselbstständigen Tätigkeiten der Berufungswerberin, nämlich jene als Lehrerin und jene als Immobilienmaklerin, auf Grund ihrer Verschiedenheit jeweils als eigenständige Einkunftsquelle zu betrachten seien, komme die Berücksichtigung der Aufwendungen für das Arbeitszimmer nur jener Einkunftsquelle in Betracht, für die der Mittelpunkt der Tätigkeit im Arbeitszimmer liege. Bei der Tätigkeit als Lehrerin liege Mittelpunkt jedenfalls außerhalb des Arbeitszimmers. Die Tätigkeit als Immobilienmaklerin sei in den LStR (Lohnsteuerrichtlinien 2000; eine unverbindliche Rechtsmeinung des Bundesministeriums für Finanzen) nicht explizit angeführt, sodass allgemein darauf abzustellen sei, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit benutzt werde. Für die Tätigkeit als Immobilienmaklerin werde der Berufungswerberin von ihrem Arbeitgeber kein Büro zur Verfügung gestellt. Aus diesem Grund verbringe sie den überwiegenden Teil der diesbezüglichen Arbeitszeit in ihrem Arbeitszimmer. Diese Tätigkeit umfasse das Vorbereiten und Bearbeiten von Verträgen, das Verfassen von Inseraten, diversen Schriftverkehr mit potenziellen Kunden, das Ausarbeiten von Aushängern, auch für andere Kollegen, und vieles mehr. Darüber hinaus sei die Berufungswerberin Bezirksleiterin im Geschäftsbereich ihres Arbeitgebers für den Bezirk B. In diesen Aufgabenbereich falle auch das Personalmanagement, wobei neben den internen Verwaltungstätigkeiten auch Bewerbungsgespräche oder sonstige Mitarbeitergespräche zu führen sein. Dafür werde das Arbeitszimmer ebenfalls benutzt. Der Arbeitgeber der Berufungswerberin stehe im laufenden Kontakt mit einem Finanzierungsinstitut. Gespräche mit diesen Finanzierungsinstitut würden ebenfalls im Arbeitszimmer der Berufungswerberin stattfinden, um dem Kunden eine entsprechende örtliche Nähe zu bieten. Es einzige bildende Berufungswerberin außerhalb ihres Arbeitszimmers bestehen im Besichtigen von Objekten mit potenziellen Kunden, wobei für jede Besichtigungen ein eigener Besichtigungsschein zu stellen sei, dessen Vor- und Nachbereitung ebenfalls im Arztzimmer erfolge und etwa 30 Minuten pro Besichtigungsschein in Anspruch nehme. Entsprechend der Judikatur könne die Berufungswerberin als Immobilienmaklerin, die ihre Tätigkeit von einem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitsraum ausübe, ein ausschließlich beruflich genutztes Arbeitszimmer als Werbungskosten geltend machen.

In der Berufungsvorentscheidung datiert vom 28. November 2005 wurde das Berufungsbegehren der Berufungswerberin abgewiesen. Dies wurde damit begründet, dass die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband stets voraussetze, dass die Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt notwendig macht und dass der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich

oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt werde. Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer der Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) sei, habe nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, also nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen. Lasse sich eine Betätigung in mehrere Komponenten zerlegen, erfordere eine Beurteilung nach der Verkehrsauffassung eine Gewichtung dieser Komponenten. Dies führe im Ergebnis zur Beurteilung, dass keine nahezu ausschließliche Ausübung der beruflichen Tätigkeit vom Arbeitszimmer aus vorliege.

Im Schreiben vom 30. November 2005 stellte die Berufungswerberin den Antrag die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen.

Im Auftrag des Fachbereiches des Finanzamtes wurden Erhebungen bei der Berufungswerbern durchgeführt und der Ergebnis im Bericht vom 10. Januar 2006 über die Nachschau gemäß § 144 BAO (Bundesabgabenordnung, BGBl. Nr. 194/1961) festgehalten. Darin findet sich eine mit der Berufungswerberin am 4. Januar 2006 abgefasste Niederschrift mit folgendem Inhalt.

Das fragliche Arbeitszimmer liege im Wohnungsverband und habe keinen eigenen Eingang. Es sei durch die Wohnung über eine Stiege erreichbar. Die Wohnung liege in einem Reihenhaus und finde sich außen kein Hinweis auf die Maklertätigkeit der Berufungswerberin. Zum Zeitpunkt der Nachschau sei das Reihenhaus leer gestanden und die Berufungswerberin einen anderen Ort verzogen gewesen. Die Gesamtnutzfläche des Reihenhauses sei 120 m² und habe das Arbeitszimmer eine Fläche von 12 m². Nach der Darstellung der Berufungswerberin würden im Monat etwa sechs bis zehn Kunden das Arbeitszimmer besuchen. In diesem Arbeitszimmer hätte sich kein Festnetzanschluss, kein Fernseher, kein Radio und auch kein Bücherregal mit Büchern privater Natur befunden. Geschäftliche Gespräche habe die Berufungswerberin, mit dem Firmenhandy für interne Gespräche, beziehungsweise mit dem privaten Handy für andere Gespräche durchgeführt. Das Arbeitszimmer werde nach der Darstellung der Berufungswerberin nicht für ihre Tätigkeit als Lehrerin genutzt. In der Modeschule C erteile sie 24 Stunden wöchentlich Werkstättenunterricht (volle Lehrverpflichtung). Sie sei Fachlehrerin für D. Der Kaufpreis für das Reihenhaus habe im Jahr 2002 rund € 210.000,00 betragen. Die Betriebskosten für das Haus hätten monatlich inklusive Rückzahlung und Zinsen rund € 950,00 ausgemacht. Der monatliche Zinsaufwand wäre € 70,00 gewesen.

Als Betriebsmittel für die Bürotätigkeit hätten ein Stand-PC, Drucker, Fotodrucker unter Aktenvernichter gedient. Die Tätigkeit am PC habe sich auf das Bearbeiten beziehungsweise

ausdrucken von Fotos und Exposees beschränkt. Beim übrigen Schriftverkehr sei der Berufungswerberin ihre Tochter behilflich gewesen.

Die Berufungswerberin sei keine geprüfte Immobilienmaklerin sondern eine freie Mitarbeiterinnen auf Provisionsbasis. Gleichzeitig sei sie Bezirksleiterin Ihres Arbeitgebers für den Bezirk B, bekomme dafür aber keine zusätzliche Entlohnung, da sie keine Mitarbeiter habe. Von ihrem Arbeitgeber erhalte die Berufungswerberin keinerlei Arbeitsmittel außer CDs über Neuentwicklungen in der Immobilienbranche und ein Firmenhandy für interne Anrufe beim Arbeitgeber. Das Bruttogehalt der Berufungswerberin errechne sich allein aus ihrer Tätigkeit als Immobilienmaklerin.

Neben dem Schulbereich sei der Zeitablauf ihrer Maklertätigkeit nicht vorgegeben. Hauptsächlich übe sie die Maklertätigkeit am Abend beziehungsweise Wochenende, wenn auch im geringeren Maß täglich aus. Den dafür notwendigen Zeitaufwand könne die Berufungswerberin nicht genau angeben, sie würde diese Aufgabe als Hobby betrachten. Die Aufzeichnungen über ihre Reisetätigkeit würden sich zur Zeit der Nachschau beim Steuerberater befinden. Die Anzahl der betreuten Objekte werde im Jahr 2004 30 bis 35, die Anzahl der betreuten Kunden etwa 100, die Anzahl der tatsächlichen Vertragsabschlüsse sechs gewesen sein. Bei ihrer Tätigkeit als Immobilienmaklerin stehe für die Berufungswerberin nicht der Verdienst im Vordergrund, sondern sie betrachte dies als Form der Freizeitgestaltung, Hobby beziehungsweise privates Interesse.

Dem Bericht über die Nachschau waren auch verschiedene Fotos beigelegt, welche das Berufsgegenständliche Reihenhaus den Stiegenaufgang und das Arbeitszimmer (wenn auch alles leer stehend) zeigen.

Ebenfalls dem Bericht beigelegt war der Dienstvertrag der Berufungswerberin, aus welchem hervorgeht, dass die Berufungswerberin die Tätigkeit als nicht selbstständige Immobilienmaklerin am 8. August 2003 begonnen hat, die Dienstzeit zehn Stunden in der Woche bei freier Zeiteinteilung beträgt und sie vom Arbeitgeber Telefon, SIM-Karte, Schulungsheft, Alleinvermittlungsaufträge, allgemeine Vermittlungsaufträge, Besichtigungsscheine, vereinfachte Vermittlungsaufträge, Vertragsangebote Kauf/Miete, Kassabücher, Kamera und Werbeplakate erhalten hat. Als Entgelt wurden € 90,00 monatlich brutto und eine Provisions- und Prämienberechtigung vereinbart. Weiter beigelegt waren Teile der Reisekostenabrechnung der Berufungswerberin für das Jahr 2004.

Über die Berufung wurde erwogen:

Entsprechend § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. 400/1988) können Ausgaben für Arbeitsmittel als Werbungskosten zum Beispiel wie bei der

Berufungswerberin bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen werden. Dass die Berufungswerberin als nebenberufliche Immobilienmaklerin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezieht, wurde im gegenständlichen Abgabenverfahren nicht in Zweifel gezogen. Sofern die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes, im Fall der Berufungswerberin eines im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers länger als ein Jahr ist, geschieht dies gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 iVm § 7 EStG im Weg der Absetzung für Abnutzung. Allgemeine Kosten der Wohnung (Heizung, Strom, Versicherung et cetera) sind anteilig zu berücksichtigen.

Nach dem vorliegenden Sachverhalt hat die Berufungswerberin glaubhaft gemacht, dass das oben beschriebene Zimmer im Jahr 2004 derart genutzt wurde, dass es auf Grund der funktionellen Zweckbestimmung und Ausstattung entsprechend der Verkehrsauffassung von vornherein der Betriebs- bzw. Berufssphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnen ist (notwendig war, tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wurde und entsprechend eingerichtet war) und damit die Voraussetzungen erfüllt, welche von der Verwaltungspraxis und der Judikatur an die Einrichtung und Nutzung eines Arbeitszimmers gestellt werden.

Allerdings wird die Möglichkeit die Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer abzusetzen durch § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF. BGBI 1996/201 wesentlich eingeschränkt: *"Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden: ... Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. 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."*

Es ist daher zu prüfen, ob das Arbeitszimmer der Berufungswerberin tatsächlich der Mittelpunkt ihrer gesamten beruflichen Tätigkeit ist.

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 (für viele Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, Rz 104/6 zu § 20, 37) und ihrem materiellen Schwerpunkt.

Der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit einer Immobilienmaklerin 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. Wie zum Beispiel bei einem Vortragenden (siehe etwa VwGH 22.1.2004, 2001/14/0004; 3. 7. 2003, 99/15/0177), welcher seine Vorträge in seinem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer vorbereitet, kann es durchaus sein, dass die Berufungswerberin einen Großteil der aufgewendeten Zeit in ihrem Arbeitszimmer verbringt. Dies macht das Arbeitszimmer aber nicht zum materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit.

Wieviel Zeit die Berufungswerberin in ihrem Arbeitszimmer verbracht hat, welche die Berufungswerberin auch nicht konkret angeben konnte (siehe oben die Niederschrift vom 4. Januar 2006), ist nicht primär entscheidend. Wie schon dargestellt, ist der Mittelpunkt einer Tätigkeit nämlich nach dem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen. 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).

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.

Zusammenfassend und wiederholend lässt sich sagen, da materielle Schwerpunkt der nichtselbständigen Tätigkeit der Berufungswerberin als nichtselbständige Immobilienmaklerin nicht in ihrem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer liegt und damit auch der Mittelpunkt dieser Tätigkeit im strittigen Veranlagungsjahr sich nicht im häuslichen Arbeitszimmer befand. Die von der Berufungswerberin für dieses Arbeitszimmer getragenen Aufwendungen sind daher entsprechend § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nicht als Werbungskosten § 16 Abs. 1 Z 7 und 8 EStG 1988 steuerlich abzugsfähig und war die Berufung spruchgemäß abzuweisen.

Linz, am 19. Oktober 2007