



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der X gegen die Bescheide des Finanzamtes Y betreffend Einkommensteuer 2003 bis 2005 nach der am 4. Juli 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2005 werden abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2005 wird auf die Berufungsvorentscheidungen vom 16. Februar 2007 verwiesen und bilden diese einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 wird abgeändert.

Die getroffenen Feststellungen betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2004 sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe und dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielte in den Streitjahren 2003 bis 2005 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

Im April 2003 teilte die Bw. dem Finanzamt mit, dass sie neben ihrer nichtselbständigen Tätigkeit ab 1. März 2003 ihre Tätigkeit als neue Selbständige (Erhebungs- und Schreibarbeiten für ein Salzburger SV-Büro) begonnen habe.

In den Jahren 2003 bis 2005 erklärte die Bw. Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit in folgender Höhe: 2003: € 14.963,19; 2004: € 6.679,76 und 2005: € 7.804,98.

Die Einkommensteuerveranlagungen erfolgten am 29. Juni 2004 für das Jahr 2003 und am 22. Juni 2005 für das Jahr 2004 vorerst erklärungsgemäß.

Im August 2006 erfolgte hinsichtlich der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Bw. für die Jahre 2003 bis 2005 eine abgabenbehördliche Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO.

Im Rahmen dieser Betriebsprüfung wurden folgende im gegenständlichen Berufungsverfahren strittige Feststellungen zur Gewinnermittlung getroffen:

TZ 1: Privatanteil Kfz-Kosten: die Betriebsprüfung stellte im Hinblick auf gefahrene Kilometer einen Privatanteil von 40% fest, da eine höhere betriebliche Nutzung nicht festgestellt werden konnte.

Nicht anerkannte KFZ-Kosten	2003	2004	2005
	531,60	1.839,10	424,58

TZ 2: Nicht anerkannte Kosten für Arbeitszimmer: Die von der Bw. geltend gemachten Kosten für ein Arbeitszimmer, wie anteilige Miete, anteilige Stromkosten etc. wurden nicht anerkannt, da das Arbeitszimmer nicht ausschließlich beruflich genutzt worden sei und laut Angaben der Bw. der größte Teil der Tätigkeit sich ohnehin am YY abgespielt habe.

Nicht anerkannte Kosten Arbeitszimmer	2003	2004	2005
	950,70	1.211,00	1.211,00

Tz 4: Verkaufserlös betriebliches KFZ Mondeo: der Verkaufserlös des betrieblichen Mondeo wurde statt wie von der Bw. mit € 2.200,- angegeben mit € 4.200,- angesetzt.

Am 10. November 2006 wurden aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung die Verfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommen und neue Sachbescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2003 und 2004, sowie ein Erstbescheid hinsichtlich Einkommensteuer für das Jahr 2005 erlassen.

Die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurde in den Einkommensteuerbescheiden vom 10. November 2006 für das Jahr 2003 mit € 16.645,31,-, für das Jahr 2004 mit € 11.929,46 und für das Jahr 2005 mit € 9.243,33 festgestellt.

Die Bw. er hob Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 und führte aus, dass laut Betriebsprüfung die Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht anerkannt wurden, jedoch nach der Judikatur (VwGH 27.5.1999, 98/15/0100) für eine Tätigkeit im Rahmen eines Gutachters oder ähnlich gelagerten Tätigkeiten die Aufwendungen für ein Arbeitszimmer voll absetzbar seien.

Betreffend den Verkaufserlös für den Ford Mondeo legte die Bw. einen Kontoauszug der Firma S. vor, aus dem hervorgehe, dass der tatsächliche Erlös nur € 2.400,- betrage. Die Betriebsprüfung hätte für diesen Pkw auch keinen Restwertabgang ermittelt, sowie nicht die richtige AfA für den neu angeschafften Fiat. Die Bw. legte Afablätter bei.

Hinsichtlich des Privatanteiles der KFZ-Kosten führte die Bw. aus, dass neben den von der Betriebsprüfung festgestellten Besichtigungen noch weitere bei anderen Firmen stattgefunden hätten, weshalb nach Ansicht der Bw. ein Privatanteil von 30% von der Bw. anzusetzen wäre.

Die Bw. beantragte die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Am 16. Februar 2007 erließ das Finanzamt abändernde Berufungsvorentscheidungen hinsichtlich Einkommensteuer für die Jahre 2003 bis 2005. Zur Begründung wurde betreffend das Arbeitszimmer für die Jahre 2003 bis 2005 ausgeführte, dass es sich bei der Tätigkeit der Bw. nicht um eine „Gutachtertätigkeit“ handle, da im Fragebogen zur Aufnahme des Steueraktes die Tätigkeit als Erhebungs- und Berichtstätigkeit für ein Sachverständigenbüro angegeben worden sei. Aus einem vorgelegten Musterakt sei ersichtlich, dass es sich um schematische Abläufe und nicht um Beurteilungen handle, er würden Schäden und Mängel aufgelistet, in ein Formular eingetragen und mit einem Computerprogramm ein Reparaturaufwand errechnet. Laut Angaben der Bw. spiele sich die Haupttätigkeit im YY ab, weshalb das Arbeitszimmer nicht der Mittelpunkt der Tätigkeit sei.

Der Ford Mondeo sei laut Rechnung vom 31.1.2004 zum Eintauschpreis von € 4.200,- zurückgegeben worden, weshalb die Festsetzung der Betriebsprüfung aufrecht bleibe. Hinsichtlich des Fiat werde wie beantragt die Ganzjahresafa berücksichtigt.

In Abänderung der Bescheide vom 10. November 2006 wurde in den Berufungsvorentscheidungen der Privatanteil der KFZ-Kosten, wie von der Bw. in der Berufung beantragt mit 30% in den Jahren 2003 bis 2005 festgesetzt.

Die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurde in den Berufungsvorentscheidungen mit € 16.645,31 für 2003, € 11.711,15 für 2004 und € 8.501,03 für 2005 festgestellt.

In Beantwortung eines Vorhaltes des Finanzamtes gab die Bw. bekannt, dass sie mit dem Sachverständigenbüro einen mündlichen Werkvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen habe und sich ihre Arbeit dermaßen gestalte, dass sie Besichtigungen von Fahrzeugen durchführt und hiebei folgendes Ablaufmuster einhält.

Fahrt zum Fahrzeug

Besichtigung des Fahrzeuges und Feststellung der Schäden

Anfertigung von Bildern

Eingabe der Daten des Fahrzeuges in den Laptop vor Ort

Heimfahrt

Überspielung der Daten von Laptop auf den Standcomputer im Arbeitszimmer

Bearbeitung der Bilder am Standcomputer

Erstellen eines Gutachtens im Arbeitszimmer mit Software KFZ 5

Übersendung des erstellten Gutachtens mit Bildern an das Sachverständigenbüro.

Die Bw. legte zwei Musterminderwertgutachten vor, welche sie mittels Computerprogramm für die Leasingfirma erstellt hat.

Weiters gab die Bw. bekannt, dass sie manchmal auch zu Werkstätten, Autohändlern oder einem Leasingkunden fahre, um dort ein Fahrzeug zu besichtigen oder zu fotografieren.

Zur Erläuterung der Tätigkeit legte die Bw. ein Schreiben des SV-Büros vor, aus welchem hervorgeht, dass sie KFZ-Schadenserhebung und Schadenserrechnung bei kleinen und mittleren Schäden mittels PC-Programmen durchföhre. Bei mittleren Schäden könne die Bw. Gutachten erstellen, bei größeren Schäden erfolge nur die Schadensaufnahme. Die von der Bw. vorkonzipierten Gutachten würden im SV-Büro von Sachverständigen geprüft, bevor sie an die Auftraggeber versandt werden.

Das Sachverständigenbüro habe am YY eine Zweigniederlassung mit zwei Arbeitsplätzen, welche von zwei Sachverständigen und auch von der Bw. benutzt werden. Die Bw. hole sich

ihre Besichtigungsaufträge und führe dort auch Telefonate durch, weitere Büroarbeiten erledige die Bw. in ihrem eigenen Büro.

Am 5. September 2006 gab die Bw. niederschriftlich bekannt, dass das Arbeitszimmer, das als Büro eingerichtet war 12,76m² groß ist, sich im Erdgeschoß des Wohnhauses befindet. Eingerichtet war das Zimmer mit zwei Schreibtischen, von welchen einer vom Sohn der Bw. benutzt wurde und drei Computern, von welchen einer ebenfalls vom Sohn der Bw. benutzt wurde. Im Zimmer befanden sich außerdem ein Regal, ein Kästchen, ein Sofa und ein Fernseher.

Am 6. März 2007 stellte die Bw. den Antrag auf Entscheidung über ihre Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

In der am 4. Juli 2011 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von beiden Streitparteien die private Nutzung des PKWs mit 30% wie in der Berufungsvorentscheidung angesetzt außer Streit gestellt.

Die Bw. ergänzte ihr Vorbringen dahingehend, als sie bestätigte, dass ihr das Büro des SV Büros S, von welchem sie einen Schlüssel hatte, am YY als Arbeitsplatz zur Verfügung gestanden sei, sie sich am Gelände jedoch nur bis 17 Uhr aufhalten habe dürfen. In Ausnahmefällen habe sie auch zu anderen Zeiten die Möglichkeit eines Zutritts gehabt.

Ihre Tätigkeit habe sich wie angegeben dargestellt, sie sei nach ihrer nichtselbständigen Tätigkeit ins Büro am YY gefahren, habe im ihr dort zur Verfügung stehenden Büro des Sachverständigen die Unterlagen erhalten, die am Gelände stehenden PKWs besichtigt und fotografiert, sowie die Daten in den Laptop vor Ort eingegeben. Danach sei sie in ihre Wohnung gefahren und habe die Berichte und Fotos auf den Standcomputer übertragen und an das Sachverständigenbüro weitergeleitet. Dort seien die Berichte von einem Gutachter überprüft bzw. ergänzt worden.

Die Bw. legte dar, dass ihre Aussage im Schreiben vom 7.9.2006, wonach der größte Teil ihrer Tätigkeit sich am YY abgespielt habe so gemeint war, dass ohne Besichtigung der PKWs und Anfertigung von Fotos die Minderwertfeststellung nicht möglich gewesen wäre.

Betreffend das Arbeitszimmer in den Streitjahren gab die Bw. bekannt, dass dieses sich in ihrer Wiener Wohnung befunden habe, die 89m² groß gewesen sei. Da sie Ende 2005 nach Hainburg übersiedelt sei, sei eine Besichtigung des Arbeitszimmers durch die Betriebsprüfung während der Prüfung nicht mehr möglich gewesen.

Die Wohnung habe ein Wohn und Schlafzimmer gehabt, sowie zwei Kabinette, wovon eines als Büro von ihr benutzt worden sei. Dieses sei mit zwei Schreibtischen samt Computern und Drucker, sowie einem Telefon und einem Regal und einem Fauteuil ausgestattet gewesen. Die Bw. legte Fotos von dem derzeit benutzten Büraum in Hainburg vor und erklärte, dass die darauf ersichtlichen Möbel aus der Wohnung in Wien mitgenommen worden seien. Der Büraum in Wien sei von ihr und fallweise von ihrem Ehemann benutzt worden, wenn er ihr bei der Arbeit behilflich gewesen sei.

Die Bw. gab bekannt, dass sie täglich von 8 Uhr früh bis ca 13 Uhr nichtselbständig tätig gewesen sei, sich jedoch ihre Weggehzeit am Nachmittag frei einteilen habe können.

Die Bw. bestätigte, dass der durchschnittliche Arbeitsaufwand pro Fall 56 Minuten betragen habe. Sie gab bekannt, dass im Mai 2004 84 Fälle und im Juli 2004 von ihr 100 Fälle erledigt worden seien.

Betreffend den im Jahr 2004 verkauften PKW Ford Mondeo gab die Bw. bekannt, dass dieser eingetauscht worden sei anlässlich des Kaufes eines Fiat Stilo. Als Rücknahmepreis sei ein Betrag von € 2.400,- auf den Kaupreis des Fiat Stilo angerechnet worden. Darüber hinaus habe der Autohändler eine Sonderprämie von € 1.800,- für den Ankauf des Fiat Stilo gewährt, weshalb auf dem Bestellformular die Zahl € 4.200,- eingetragen sei. Der Erlös für den Verkauf des Mondeo habe € 2.400,- betragen, weshalb der Ansatz von € 4.200,- durch die Betriebsprüfung unrichtig sei.

Die Vertreterin des Finanzamtes betonte, dass ihrer Ansicht nach die Bw. keine Gutachtertätigkeit ausgeübt habe und der Mittelpunkt ihrer Tätigkeit am YY gelegen sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall ob die Kosten für das von der Bw. beantragte Arbeitszimmer abzugsfähig sind, die Höhe des Verkaufserlöses des betrieblichen KFZ Mondeo und die Höhe des Privatanteiles der KFZ Kosten.

Der Unabhängige Finanzsenat geht im gegenständlichen Fall von folgendem Sachverhalt aus:

Die Bw. erzielte in den Streitjahren 2003 bis 2005 neben ihrer nichtselbständigen Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Im Rahmen dieser Tätigkeit besichtigte sie für ein Salzburger Sachverständigenbüro Schäden an Kraftfahrzeugen und erstellte mittels Computerprogrammen Schadensaufstellungen bzw -berechnungen, sowie Konzepte für Gutachten.

Die Tätigkeit übte die Bw. nach ihrer nichtselbständigen Tätigkeit am Nachmittag aus, indem sie mit ihrem privaten PKW zum YY in das Zweigstellenbüro des Sachverständigen fuhr und dort die Besichtigungsaufträge abholte. In diesem Büro stand der Bw. ein Arbeitsplatz laut Schreiben des Sachverständigen zur Verfügung. Nach Besichtigung und Fotografieren der Kraftfahrzeuge wurden an Ort und Stelle die Daten für die Minderwertgutachten in den Laptop eingegeben.

Danach kehrte die Bw. in ihre Wohnung zurück, wo sie in einem ca 13m² großen Raum, welcher mit zwei Schreibtischen und drei Computern, einem Regal und einem Fauteuil eingerichtet war, die Fotos und die Minderwertgutachten mittels PC- Programm vom Laptop auf den Standcomputer übertragen hat.

Die Unterlagen wurden dann an das Sachverständigenbüro gesandt, wo sie von einem Sachverständigen kontrolliert und bearbeitet wurden.

Der Privatanteil am PKW wurde von der Bw. mit 30% beziffert, von der Betriebsprüfung vorerst mit 40% angesetzt, und in der Berufungsvorentscheidung mit 30% anerkannt. Dieser Punkt ist nicht mehr strittig.

Der betriebliche PKW Mondeo wurde teilweise privat genutzt und im Jahr 2004 verkauft. Auf der Verkaufsrechnung steht der Betrag von € 4.200,-. Von diesem Betrag ist ein Pfeil zum Vermerk Sonderprämie Fiat € 1.800,- zu sehen. Seitens der Bw. wurde der Erlös mit € 2.400,- (€ 4.200,- abzüglich € 1.800,-) erklärt.

Gleichzeitig mit dem Verkauf des Ford Mondeo erwarb die Bw. einen Fiat Stilo zum Preis von € 30.238,-. Seitens des Verkäufers wurde auf den Verkaufspreis als Wert des Ford Mondeo ein Betrag von € 2.400,- angerechnet.

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 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 abzugsfähig.

Die Prüfung ob ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit darstellt ist nur aus der Sicht der Einkunftsquelle vorzunehmen, für die das Arbeitszimmer notwendig ist (VwGH 27.5.1999, 98/15/0100). Die Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer kommt nur bei einer Tätigkeit in Betracht, für die berufsbezogen der Mittelpunkt der Tätigkeit jedenfalls in einem Arbeitszimmer liegt (VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176).

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstellt hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung und damit nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen. Der Mittelpunkt der Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen (VwGH 24.10.2005, 2001/13/0272; VwGH 16.3.2005, 2000/14/0150). Für Tätigkeiten mit nicht eindeutig feststellbarem materiellen Schwerpunkt ist im Zweifelsfall darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (VwGH 28.11.2000, 99/14/0008).

Ob ein Mittelpunkt der Tätigkeit vorliegt ist nach dem typischen Ablauf der Betätigung zu beurteilen.

Keine Abzugsfähigkeit ist gegeben, wenn die berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird.

Die Abzugsfähigkeit ist ebenfalls nicht gegeben, wenn vom Arbeitgeber ein entsprechender Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird (VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176). Dies ist zum Beispiel der Fall bei Lehrern, welche im Konferenzzimmer über einen derartigen Arbeitsplatz verfügen können (VwGH 17.5.2000, 98/15/0050) oder Richtern (VwGH 28.10.1997, 93/14/0087).

In Anwendung der von der Rechtsprechung ausgearbeiteten Bedingungen für die Abzugsfähigkeit eines Arbeitszimmers auf den gegenständlichen Sachverhalt ergibt sich, dass aufgrund der Tatsache, dass der Bw. von auftraggebenden Sachverständigenbüro im YY ein Arbeitsplatz im Zweigstellenbüro zur Verfügung stand, die Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht abzugsfähig sind. Die Bw. hatte die Möglichkeit an diesem Arbeitsplatz ihre Tätigkeit auszuüben.

Ein weiteres Argument für die Nichtabzugsfähigkeit der Aufwendungen für das Arbeitszimmer stellt die Tatsache dar, dass nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nach dem typischen Ablauf der Tätigkeit der Bw. der Mittelpunkt ihrer Tätigkeit am YY ist. Diese Ansicht wurde von der Bw. selbst bestätigt, da sie angegeben hat, dass ihre Tätigkeit darauf basiert, dass sie die PKWs besichtigt, fotografiert und die Schäden erfasst. Der Schwerpunkt der Tätigkeit wird im vorliegenden Fall außerhalb des Arbeitszimmers erledigt. Lediglich die Überspielung der Daten und der Fotos auf den Standcomputer und Übersendung erfolgt in der Wohnung der Bw.

Bezüglich dieser Endarbeiten muss der Bw. entgegen gehalten werden, dass ihr für diese Tätigkeit auch das Büro am YY zur Verfügung gestanden ist. Wenn sie, wie zum Beispiel im Juli 2004 100 Fälle zu bearbeiten gehabt hat, so ergibt sich aus 22 Arbeitstagen ein Wert von

4,5 Fällen pro Tag, sowie im Mai 2004 bei 84 erledigten Fällen und 19 Arbeitstagen ein Wert von 4,4 Fällen pro Tag. Diese Anzahl von Fällen hätte bei optimaler Ausnutzung der Zeiten sogar zur Gänze inklusive Endausfertigung im Büro im YY bearbeitet werden können. Dies vor allem deshalb, weil laut Schreiben des Sachverständigen die Bw. vorwiegend einfachere Minderwertgutachten zu erledigen hatte, welche einen geringen Zeitaufwand bei der Endausfertigung in Anspruch genommen haben.

Aus den beiden oben angeführten Gründen, nämlich Zurverfügungstellung eines Arbeitsplatzes durch den Auftraggeber und Ausübung des Schwerpunktes der Tätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers werden die für das Arbeitszimmer geltend gemachten Aufwendungen nicht anerkannt.

Hinsichtlich des Erlöses für den Verkauf des PKW Ford Mondeo im Jahr 2004 geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass mangels Vorliegens einer eigenen Verkaufsrechnung bezüglich dieses Autos die Angaben der Bw. richtig sind und der Erlös € 2.400,- betrug. Der in der Berufungsvorentscheidung betreffend die Einkommensteuer 2004 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb angesetzte Wert wird daher um die Differenz laut Betriebsprüfung (€ 4.200,-) und Erlös laut Berufungsentscheidung (€ 2.400,-), das sind € 1.800,- von € 11.711,15 auf € 9.911,15 korrigiert.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Ergeht auch an das Finanzamt

Wien, am 7. Juli 2011