



Bescheid

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Schleich Helga, Steuerberater, 8010 Graz, Plüddemanngasse 83 b, vom 14. November 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 21. Oktober 2005 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide und die Berufungsvorentscheidungen vom 17. März 2006 werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idgF, unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Begründung

Strittig ist die nach Durchführung einer abgabenbehördlichen Prüfung erfolgte Nichtanerkennung von Betriebsausgaben für ein vom Berufungswerber (Bw) zeitlich an unterschiedlichen Standorten (G und M) genutztes Arbeitszimmer.

Das Finanzamt verneinte, den Feststellungen des Prüfers folgend, die steuerliche Abzugsfähigkeit der hierfür geltend gemachten Aufwendungen, weil der Schwerpunkt der Tätigkeit des Bw in seiner Eigenschaft als Lehrbeauftragter – aus Reisekostenaufzeichnungen des Jahres 2001 ableitbar – außerhalb des am jeweiligen Standort genutzten Arbeitszimmers gelegen sei und er auch seine sonstige Tätigkeit (EDV-Beratung) überwiegend außerhalb des Arbeitszimmers entfaltet habe (Tz 8 der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 22.9.2005).

Dagegen wurde in der Berufung ausgeführt, dass der Bw (ebenso wie seine Ehegattin) in der EDV-Branche im Zusammenhang mit EDV-Kursen für die Kursplanung (Inhalte und Zeitplanung), die Erstellung von Kursunterlagen, sowie als Kursleiter (Aufsicht über mehrere Trainer) und als Vortragender tätig sei. Hauptgeschäftspartner des Bw waren im Prüfungszeitraum 2000 bis 2002 das WIFI Steiermark bzw bis Anfang 2003 noch die Fa. P in L. Der Bw sei insbesondere im Rahmen der Entwicklung und Betreuung von EDV-spezifischen Kursunterlagen, deren ständige Nachrüstung bzw als Systemanalytiker und Systembetreuer tätig und übe auch eine Tätigkeit als Vortragender für EDV-Kurse aus (demgegenüber sei seine Ehegattin neben ihrer Vortragstätigkeit mehr für administrative Arbeiten, wie Kursgestaltung und Planung, die Betreuung und Schulung der Trainer sowie für die Erstellung von Seminarunterlagen zuständig). Aus diesen unterschiedlichen Arbeitsbereichen sei somit zu ersehen, dass für den Bw (und seine Gattin) das Berufsbild eines reinen Vortragenden nicht anwendbar sei. Die geschilderten Tätigkeiten würden auch nicht nebenberuflich sondern als Hauptberuf ausgeübt.

In den Jahren 2000 und 2001 hatte der Bw den Wohnsitz mit seiner Gattin in einer Mietwohnung in G und wurden die anteiligen Kosten für das dort genutzte Arbeitszimmer (das mit einem getrennten Zugang versehen gewesen sei) als Betriebsausgaben geltend gemacht. Ende des Jahres 2001 wurde in M ein Eigenheim errichtet und im Keller ein entsprechend ausgestattetes Arbeitszimmer installiert. Dies nicht zuletzt in Erwartung neuer Auftraggeber, weil für den Bw vorhersehbar war, dass seine Tätigkeit bei der Fa. P in L bald beendet sein wird und auch das WIFI Steiermark aufgrund der Rückgänge von Kursteilnehmern gezwungen sein werde, bereits geplante Kurse absagen zu müssen. Das vom WIFI für die Erstellung, Planung, Schulung der Subtrainer, die Kursbegleitung sowie für die Abhaltung von Vortragsstunden größtenteils verrechnete Pauschale könne nicht ausschließlich als Entgelt für die stattgefundenen Trainingsstunden angesehen werden, sondern beinhalte auch die sonstigen, zeitlich bei weitem überwiegenden Vorbereitungs- und Begleitmaßnahmen. Darüber hinaus bestehe hier ein großes Einnahmenrisiko, weil solche Kurse langfristig geplant werden müssten, worin bereits ein Großteil der Arbeitszeit aufgehe. Ob solche Kurse nach der Teilnehmerzahl dann zustande kommen oder nicht, stehe gewöhnlich erst 5 Tage vor Beginn fest. Mit diesen Erläuterungen sei aufzuzeigen, dass im Streitfall (schon in Bezug auf den Zeitfaktor) kein typisches Arbeitszimmer eines Vortragenden gegeben sei.

Auffassungsunterschiede bestünden auch bei der Frage, ob die streitggst. Räumlichkeiten jeweils als Arbeitszimmer im Wohnungsverband anzusehen waren oder als Räume, die aufgrund ihrer funktionalen Zweckbestimmung und Ausstattung nach der Verkehrsauffassung der Berufssphäre des Bw zugeordnet werden müssten. Diesbezüglich seien die Ausführungen in der Niederschrift über die Ausstattung der Büroräumlichkeit in M nicht objektiv orientiert, da

der Hinweis auf einen Holzboden, Topfpflanzen, eine Sitzgelegenheit neben einem Schreibtischsessel, oder eine mediterrane Wandgestaltung aufgrund der Prioritäten bei der Gestaltung von modernen Betriebsräumen nicht zielführend sei und das Eigenheim auch der heutigen Architektur entspreche. Die Büroausstattung eines gewerblich tätigen EDV-Systemadministrators bestehe eben nicht aus Dingen, die auf den ersten Blick den Eindruck einer nach der Verkehrsauffassung typischen funktionellen Zweckbestimmung vermitteln. Die berufsspezifisch wesentliche Ausstattung (auch vom Wert her) liege, wie aus beigelegten Fotografien zu erkennen sei, in den Installationen und Geräten für ein ausgedehntes EDV-Netzwerk, einer umfassenden Fachliteratur, Testgeräten und dementsprechenden Arbeitsmaterialien. Der Argumentation des Prüfers, dass das EDV-Netzwerk später auch für private Zwecke (Kinder würden zum Teil noch den Kindergarten bzw. die 1. Klasse Volksschule besuchen) verwendet werden könnten, weil bei der Planung bereits eine Leitung (Verrohrung) vorgesehen wurde, könne derzeit nicht gefolgt werden.

Die in den Einkommensteuerrichtlinien angeführten Berufsbilder seien vorliegendenfalls nicht anwendbar, weil der Bw kein typischer Vortragender sei, bei dem es auf ein Überwiegen der Anwesenheit in den Betriebsräumlichkeiten ankomme. Der Bw beziehe sein derzeitiges Einkommen zwar vorwiegend aus der Tätigkeit für das WIFI, doch entwickle er daneben als EDV-Systemadministrator ständig neue Unterlagen, die vor dem Erscheinen auf dem Markt erst getestet werden müssten. Diese Arbeiten würden vom Bw aber in vielen Nacht- und Wochenstunden erledigt. Ob und wann diese Arbeiten zu einem Job oder zu Aufträgen führen, könne derzeit nicht vorausgesagt werden. Für die Tätigkeit bei der Fa. P waren eigene Büroräumlichkeiten auch unbedingt notwendig, da bei dieser Firma vor Ort bereits mit fertigen und getesteten Konzepten gearbeitet werden musste. Aufgrund der vielen Vorbereitungsarbeiten und hochwertigen Ausbildung habe der Bw ab Juli 2005 eine Projektleitung im Technikum R erhalten, was ohne seinen intensiven Arbeitseinsatz in den vergangenen Jahren sicher nicht der Fall gewesen wäre. Bei einer Bewertung dieser vorbereitenden Arbeitsstunden zu einem normalen Honorarpreis würde sich das Verhältnis der WIFI-Honorare zu einem fiktiven Einkommen ganz anders darstellen.

Da der Bw in den Jahren 2000 und 2001 für seine betrieblichen Tätigkeiten in der gemieteten Wohnung ein vom Gang aus getrennt begehbares Arbeitszimmer benutzt habe und in den Kellerräumen des Eigenheimes sodann ein seiner gewerblichen Profession entsprechender Arbeitsraum eingerichtet worden sei, liege diesbezüglich kein "typisches Arbeitszimmer im Wohnungsverband" vor, und sei der Bw auch kein "typischer Vortragender". Der Bw beantrage daher, die daraus resultierenden Aufwendungen betreffend Miete und anteilige Betriebskosten (letztere mit 75%, da diese Räume von der Ehegattin im Prüfungszeitraum mitbenutzt wurden) für den Zeitraum 2000 und 2001 jeweils in Höhe von S 21.410,67 (€ 1.555,97) bzw

S 7.395,80 (€ 537,47) und für 2002 und 2003 hinsichtlich Afa und anteilige Betriebskosten in Höhe von € 4.275,- bzw. € 3.827,77 als Betriebsausgaben anzuerkennen.

In den Berufungsvorentscheidungen hielt das Finanzamt an seinem Standpunkt unter Hinweis auf die Ausführungen in der Niederschrift zur Schlussbesprechung fest und merkte dazu ergänzend an, dass der Betriebsprüfer ohnehin nicht von einem ausschließlich Vortragenden ausgegangen sei. Der bei der früheren Wohnung behauptete getrennte Zugang des Arbeitszimmers sei nachträglich zwar nicht überprüfbar gewesen, doch sei dies infolge des unbestritten gebliebenen zeitlichen Überwiegens der Tätigkeit des Bw außerhalb des Arbeitszimmers auch nicht streitrelevant.

Im Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz rügt der Bw, dass das Finanzamt auf die in der Berufung angeführten Gegebenheiten überhaupt nicht eingegangen sei, sondern lediglich auf die Niederschrift zur Schlussbesprechung Bezug genommen hat. In der Berufungseingabe sei aber eindeutig klargestellt worden, dass die vom Bw benutzten Räumlichkeiten nach ihrer Einrichtung dem Berufsbild des Bw sowie seinen Tätigkeiten entsprachen und eben keine typischen Arbeitszimmer darstellten. Die Notwendigkeit einer überwiegenden Anwesenheit in (typischen) Betriebsräumlichkeiten könne aber nicht ausschlaggebend sein, da andernfalls viele Berufsgruppen keine Büros oder Betriebsräume hätten. Die fehlende Überprüfbarkeit einer bestimmten Tatsache aus dem Jahr 2000 sei auch nicht von vornherein als nicht gegeben anzusehen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 201/1996 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.

Dient das Arbeitszimmer einer Tätigkeit, die im Wesentlichen **außerhalb** des Arbeitszimmers ausgeübt wird, sind die Aufwendungen **generell** (unabhängig von der darin verbrachten Zeit) nicht abzugsfähig. So stellt ein für Vorbereitungs- und Korrekturzwecke verwendetes häusliches Arbeitszimmer eines Lehrers nach der Rechtsprechung nicht den Tätigkeitsmittelpunkt dar (VwGH 20.1.1999, 98/13/0132 und VwGH 26.5.1999, 98/13/0138). Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bei Lehrtätigen (Vortragenden) ist vielmehr jener Ort, an dem die unmittelbare Vermittlung von Wissen und technischem Können an die

Schüler selbst erfolgt. Da es sich hier um die Frage der Abgrenzung des Bereiches der Einkünfteerzielung zum übrigen Lebensbereich handelt, bildet den Maßstab dafür die Verkehrsauffassung. Darnach kann aber die vom Bw entfaltete Vortragstätigkeit naturgemäß nicht in einem im häuslichen Wohnungsverband befindlichen Arbeitszimmer vorgenommen werden. Dass dem Bw das Arbeitszimmer für die Vorbereitung und Ausarbeitung seiner Vorträge dient und diese Vorbereitungen auch einen erheblichen Zeitaufwand erfordern, widerspricht nicht dem typischen Berufsbild eines *außerhalb* des häuslichen Arbeitszimmers tätigen Vortragenden, da zeitaufwändige Vorarbeiten im Allgemeinen eine notwendige Voraussetzung für die Tätigkeit von Lehrtätigen sind und dies am berufstypischen Ort ihres Tätigkeitsmittelpunktes (dem Ort der Wissensvermittlung) nichts ändert.

Die Frage des Tätigkeitsmittelpunktes eines EDV-Systembetreuers oder Informatikers, dessen vordringliche Aufgabe die Beratung von Kunden, sowie die Entwicklung und Einrichtung von Programmen für diese Kunden ist, wurde vom unabhängigen Finanzsenat bereits dahingehend entschieden, dass der materielle Schwerpunkt derartiger Tätigkeiten im außerhäuslichen Bereich liegt, auch wenn die jeweiligen Programme im häuslichen Arbeitszimmer entwickelt werden (UFS 17.3.2003, RV/1366-L/02 u. UFS 16.4.2004, RV/0379-S/03). Dieser Auffassung wird im Streitfall beigetreten, da der Bw für seinen zweiten Hauptgeschäftspartner (Fa. P) als EDV-Berater ebenfalls unmittelbar vor Ort tätig gewesen ist und dort (bis Dezember 2002) Angestellte im Rahmen umfangreicher EDV-Schulungen im Bereich MS-Office, MS-Projekt und Lotus-Notes zu betreuen sowie Workshops für Ingenieure, Führungskräfte und Sekretärinnen durchzuführen hatte, wobei er auch an der Konzeption und Einführung eines firmenspezifischen Intranets sowie einer Datenbankanbindung an den firmeneigenen MS-SQL-Server beteiligt war und für den Benutzersupport über alle Office-Applikationen für mehr als 200 Officeanwender gesorgt hat (Bestätigung Fa. P v. 16.12.2002). Daneben betreute er auch einige Kunden ("ca. 3 bis 5") im Zusammenhang mit der Programmierung eigener Homepages und FrontPages (Probleme bei der Erstellung von Webseiten, E-Mail Probleme, Subdomain-Einrichtungen und PHP-Datenbanken). Unbeschadet des somit (auch) im Arbeitszimmer aufzubringenden Zeitaufwandes für die Programmierung bzw Entwicklung kundenspezifischer Softwarelösungen liegt der berufstypische Mittelpunkt derartiger Tätigkeiten nach der Verkehrsauffassung am Standort jenes Auftraggebers, bei dem der Bw die Wartung des EDV-Systems und Umsetzung diverser Problemlösungen einschließlich der technischen Betreuung und Einschulung seiner Kunden durchzuführen hatte. Die (nur für das Jahr 2001 geführten) Reisekostenaufzeichnungen des Bw runden das Gesamtbild ab, weil der Bw im Jahr 2001 darnach insgesamt 2.812 Stunden außer Haus gewesen ist und bei einem überwiegenden Tätigwerden im Arbeitszimmer somit 5.626 Stunden im Jahr (bei 6 Arbeitstagen pro Woche ohne Urlaub 18 Stunden täglich) gearbeitet haben müsste (Niederschrift zur

Schlussbesprechung v. 22.9.2005). Die vom Prüfer festgestellte Abwesenheitsdauer außer Haus wurde im Berufungsverfahren auch nicht widerlegt.

Der unabhängige Finanzsenat teilt somit diesbezüglich die Auffassung des Finanzamtes. Was die Frage des Vorliegens eines Arbeitszimmers *"im Wohnungsverband"* für die Streitjahre 2000 und 2001 betrifft, ist Folgendes zu bemerken:

Ein Arbeitszimmer liegt nach Lehre und Rechtsprechung dann **"im Wohnungsverband"**, wenn das Zimmer nach der Verkehrsauffassung einen Teil der Wohnung oder eines Einfamilienhauses darstellt. Dies ist der Fall, wenn das Arbeitszimmer mit den privat genutzten Räumen über einen gemeinsamen Wohnungseingang verfügt, bei einem Einfamilienhaus ist der gemeinsame Hauseingang kennzeichnend. Im Wohnungsverband liegen daher Arbeitsräume dann **nicht**, wenn sie über einen eigenen Wohnungs- oder Hauseingang verfügen (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Band II, Tz 104/2 zu § 20). Der in den Lohnsteuerrichtlinien 1999 (RZ 326) vertretene Auslegung, dass sich der *Wohnungsverband* iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 auf die wirtschaftliche Einheit erstreckt, wird im Schrifttum dahingehend beigegeben, dass ein Arbeitszimmer demnach als im Wohnungsverband liegend anzusehen ist, wenn es sich in derselben (gemieteten oder Eigentums-)Wohnung oder im privaten Wohnhaus oder auf demselben Grundstück (zB Gartenhäuschen) befindet (Hofstätter/Reichel, § 20 EStG 1988, Tz 6.1.).

Im Erkenntnis vom 13. Oktober 1999, 99/13/0093, wurde vom Verwaltungsgerichtshof ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband, das in einer beruflich genutzten Zweitwohnung im selben Haus auf demselben Stockwerk wie die Privatwohnung lag, mit dem Argument des nicht vorhandenen gemeinsamen Wohnungseinganges verneint und die Rechtsansicht der belangten Behörde, die Räume der Arbeitswohnung befänden sich im Wohnungsverband seiner zu Wohnzwecken genutzten Wohnung, als verfehlt beurteilt. Damit erweist sich die Meinung des Finanzamtes, dass der bei der Mietwohnung in G behauptete getrennte Zugang zum Arbeitszimmer nicht streitrelevant sei, als unzutreffend und rügt der Bw zu Recht, dass die Nichtüberprüfung dieser Angabe nicht dazu führen kann, sein Vorbringen als unmaßgeblich oder unglaubwürdig abzutun.

Im Sinne der oa. Rechtsprechung ist daher die Klärung der Sachfrage erforderlich, ob das Arbeitszimmer in G tatsächlich über einen von der Wohnung getrennten Eingang verfügt hat, bzw. ob dieses in eventu (auch) vom Wohnungsbereich aus begehbar war. Letzteres ist deshalb von Belang, weil eine derartige (interne) Zutrittsmöglichkeit den Wohnungsverband nach der Verkehrsauffassung auch dann nicht aufhebt, wenn es dazu weitere Zugänge von außen gibt (vgl. VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176). Mangels Dokumentation der örtlichen Gegebenheiten zur früheren Mietwohnung ist daher keine Aussage darüber zu treffen, ob hier

überhaupt ein der Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 unterworfenen Arbeitszimmer "im Wohnungsverband" vorlag. Da somit Ermittlungen unterlassen wurden, bei deren Durchführung anders lautende Bescheide hätten erlassen werden können, war die Voraussetzung für eine Bescheidaufhebung nach § 289 Abs. 1 BAO gegeben. Die Unterlassung dieser Ermittlungen war aus objektiver Sicht auch wesentlich, weil eine zweifelsfreie Klärung der damaligen Umstände nicht im Wege eines einfachen Vorhaltes möglich sein wird, sondern weiterreichende Schritte (zB Objektbesichtigung, Befragung des Vermieters im Amtshilfeweg) erfordert. Aufgrund des unmittelbaren Parteienkontaktes sind diese Maßnahmen auch nur im Rahmen der Abgabenbehörde erster Instanz zügig und damit verfahrensökonomisch abzuwickeln. Mit der Bescheidbehebung wird zugleich dem Rechtsschutzinteresse des Bw entsprochen, dass entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente und Vorbringen in seiner Angelegenheit umfassend Berücksichtigung finden.

Graz, am 21. November 2006