



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Michaela Muhr, 2500 Baden, Erzherzog-Rainer Ring 12/15/2, gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist als kaufmännischer Angestellter bei der T GesmbH & Co KG nichtselbständig beschäftigt und mit seiner Familie seit April 2008 in B wohnhaft.

Mit Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2008 – eingelangt via Finanz-Online am 24. April 2009 – beantragte der Bw. Werbungskosten für ein häusliches Arbeitszimmer (Büro- und Betriebsräume) in Höhe von € 5.201,05.

Im Rahmen der Besichtigung der als Arbeitszimmer genutzten Räume am 30. Juli 2009 im Einfamilienhaus des Bw. hielt das Erhebungsorgan des Finanzamtes niederschriftlich fest:

Das Einfamilienhaus weise im Erdgeschoss einen einzigen Eingang auf, der den Zugang sowohl zum privat genutzten Teil als auch zum beruflich genutzten Teil des Hauses darstelle. Der im Erdgeschoss – im Bauplan als Sauna- und Ruheraum bezeichnete Abschnitt des Hauses – sei mit einem Glasplattentisch, einem Sofa, einem Werbeplakat der T GesmbH & Co KG, mit 4 Sesseln und einem Akteneinbauschränk ausgestattet. Genutzt werde dieser Raum

als Kunden- bzw. Besprechungsraum. Der darüber im Obergeschoß befindliche Raum – im Bauplan als Billardzimmer bezeichnet – werde durch einen Raumteiler in zwei Bereiche getrennt. In einem Bereich befinde sich ein Schreibtisch mit PC und Drucker, 2 Stühle, sowie ein große Regal und zwei Halbregale für Unterlagen. Im zweiten Teil des Zimmers befinde sich ebenfalls ein Schreibtisch, ein Laptop mit Drucker und Faxgerät, sowie eine Büroanrichte und ein Flipchart. Dem vorgelegten Plan gemäß betragen diese Flächen in etwa 60m².

Mit Auskunftersuchen vom 6. August 2009 wurde der Bw. aufgefordert eine Ablichtung des Dienstvertrages mit der T GesmbH & Co KG vorzulegen, eine genaue Arbeitsplatzbeschreibung samt Aufgliederung seiner Innendienst- und Außendiensttätigkeiten (Beschreibung des Tagesablaufes) durch den Dienstgeber bestätigt nachzureichen, sowie Kopien der dem Dienstgeber vorgelegten täglichen Reisekostenabrechnungen nachzubringen.

In Beantwortung dieses Vorhaltes übermittelte der Bw. die gewünschten Unterlagen (unter anderem die Reisekostenabrechnungen April bis Dezember 2008, AN-Akt 2008, AS 36-53) und führte ergänzend aus, dass professionelles Auftreten und ein professionelles Umfeld absolute Grundlage für ein erfolgreiches Arbeiten seien. Ein 12 bis 14 Stunden Büroalltag sei für ihn die Normalität, da ein Teil seines Einkommens vom Erreichen der strategischen und operativen Unternehmensziele abhängig sei.

Im vorgelegten Arbeitsvertrag (An-Akt 2008, AS 29 ff) wird die Tätigkeit des Bw. für die T GesmbH & Co KG als die eines "Country Managers" bezeichnet. Die inhaltliche Tätigkeit des Bw. beschreibt der Geschäftsführer der T GesmbH & Co KG folgendermaßen (AN-Akt 2008, AS 33 f):

*" ... ist verantwortlich für die Markterschließung in Österreich. Wesentlicher Teil seiner Aufgabe ist es eine Markt- und Unternehmensstrategie für den österreichischen Markt zu erstellen und jährlich zu überarbeiten. Diese Aufgabe erfüllt er gemeinsam mit der Geschäftsführung ...
Gemeinsam mit der Abteilung International erstellt [der Bw.] ein Vertriebskonzept für die verschiedenen Nutzergruppen und Zielgruppen in Österreich. Dabei ist [der Bw.] auch für die Umsetzung im Markt verantwortlich. Dies umfasst die Umsatz, Absatz, und Ertragsentwicklung in den für [das Unternehmen] wichtigen Segmenten Dach, Balkon und Parkdeck. Das Ziel ist innerhalb von 5 Jahren in dem von uns definierten Markt der Abdichtung- und Beschichtungssysteme im Außenbereich Marktführer zu werden.*

*[Der Bw.] ist in Österreich für alle Maßnahmen im Land verantwortlich. Dies beinhaltet insbesondere den Aufbau und die Betreuung von kaufenden Kunden und den Kontakt zu weiteren Zielgruppen, wie Planer, Gutachter, Wohnungsbaugesellschaften und Verbänden. Zu diesem Zweck gestaltet [der Bw.] Mailings, organisiert Veranstaltungen und Symposien, in Österreich und schreibt PR-Berichte in den wichtigen Fachzeitschriften.
[Der Bw.] vertritt das Unternehmen bei Veranstaltungen, vor Innungen und Verbänden in Österreich und soll selber in den für [das Unternehmen] relevanten Gremien mitarbeiten.*

Ein wichtiger Teil seiner Tätigkeit bei der Betreuung der Kunden liegt in der Beratung bei Ausschreibungen, bei der Objekt- und Projektkalkulation, bei der Planung und Durchführung von Hausmessen mit Kunden und bei der Ausbildung der Kunden. Zu diesem Zweck erstellt [der Bw.] kundenindividuelle Ausbildungspräsentationen die technische und kaufmännische Aspekte berücksichtigen.

Gemeinsam mit der Abteilung Marketing in [M] entwickelt und adaptiert [der Bw.] Werbeträger und Unterlagen als Informationsmaterial für Österreich. Diese werden dann bei Messen oder diversen Kundenveranstaltungen verteilt.

Außerdem ist es die Aufgabe [des Bw.] über die Entwicklung des Unternehmens und die Marktsituation zu informieren. Zu diesem Zweck erstellt [der Bw.] Monats- und Besuchsberichte, dokumentiert wesentliche Marktvorgänge, aktualisiert das Unternehmenssystem und unterrichtet bei Vertriebstagungen ... "

Im der Vorhaltsbeantwortung beigelegten Schreiben des Geschäftsführers der T GesmbH & Co KG vom 27. Juli 2009 wird bestätigt, dass das Unternehmen keinen Betriebsstandort und kein Büro in Österreich habe. Dem Bw. werde von seinem Dienstgeber auch kein Arbeitsplatz zu Verfügung gestellt und erhalte der Bw. von seinem Dienstgeber keine finanzielle Entschädigung für die Bereitstellung seines "Home-Office".

Mit Bescheid vom 14. Dezember 2009 führte das Finanzamt die Arbeitnehmerveranlagung durch und blieben die beantragten Werbungskosten für das häusliche Arbeitszimmer gemäß § 16 EStG unberücksichtigt. Begründend führte das Finanzamt aus, dass nach dem typischen Berufsbild des Bw. die Tätigkeit im Arbeitszimmer im gegenständlichen Fall nicht als materieller Schwerpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit gewertet werden könne. Aus den Reisekostenabrechnungen gehe die überwiegende Außendiensttätigkeit klar hervor, weswegen nur ein untergeordneter Zeitraum für die Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers verblieben sei. Auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 19.12.2000, 99/14/0283) werde in diesem Zusammenhang verwiesen, wonach ein häusliches Arbeitszimmer nicht zwangsläufig deshalb zum Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit werde, weil kein anderer Arbeitsraum zu Verfügung stehe.

Im Wege der elektronischen Datenübermittlung erhob der Bw. am 13. Jänner 2010 Berufung via FinanzOnline und führte dabei begründend aus:

"Bei dem in den Werbungskosten angesetzten Kosten für ein Arbeitszimmer handelt es sich um das einzige österreichische Verkaufsbüro der deutschen T GesmbH & Co KG. Dies geht aus der Ihnen vorliegenden Visitenkarte des [Bw.] (Leiter Vertrieb und Technik Österreich) ... hervor.

Gemäß Rz 325 LStR sind u.a. Kanzleiräumlichkeiten, deren Einrichtung eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung typischerweise ausschließt und im Rahmen eines Parteienverkehrs (Vortragsraum, Verkaufsbüro) genutzt werden vom Abzugsverbot NICHT betroffen. Da es sich im gegenständlichen Fall eindeutig um ein Verkaufsbüro handelt und Sie im Rahmen einer Nachschau feststellten, dass die Einrichtung eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung ausschließt, ist Ihre Argumentation laut Bescheidbegründung nicht

relevant. Die Richtlinien regeln eindeutig, dass ein Verkaufsbüro grundsätzlich vom Abzugsverbot NICHT betroffen ist. Wir stellen daher den Antrag, die Aufwendungen betreffend des Verkaufsbüros in Höhe von € 5.204,05 steuerlich zu berücksichtigen."

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung legte das Finanzamt die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der im Rechtsmittelverfahren unstrittige Sachverhalt stellt sich wie folgt dar:

Der nichtselbständig beschäftigte Bw. bereitet für seinen in Österreich (noch) nicht ansässigen Arbeitgeber – T GesmbH & Co KG – die Markterschließung vor und treibt diese voran. Die (wesentlichen) Aufgaben des Bw. umfassen vor allem den Aufbau, Betreuung und Beratung von Kunden und potentiellen Käufergruppen, Beratung bei Ausschreibungen, bei der Objekt- und Projektkalkulation, bei der Planung und Durchführung von Hausmessen mit Kunden und bei der Ausbildung der Kunden. Zu diesem Zweck wird dem Bw. auch ein Firmenwagen zur Verfügung gestellt. Diese Feststellung ergibt aus der Arbeitsplatzbeschreibung des Geschäftsführers der T GesmbH & Co KG (AN-Akt 2008, AS 33 f).

Im berufungsgegenständlichen Jahr hat die T GesmbH & Co KG in Österreich weder eine Niederlassung noch ein Büro, welches sie dem Bw. zur Verfügung stellen könnte. Aus diesem Grund verrichtet der Bw. unbestrittenermaßen auch berufliche Tätigkeiten in einem, in seinem Einfamilienhaus, eingerichteten häuslichen Arbeitszimmer.

Nach durchaus glaubwürdigen Angaben des Bw. werden im häuslichen Arbeitszimmer ("Home-Office") Kunden, Architekten und Planer zu Besprechungen empfangen. Darüber hinaus wird dort die fällige Büroarbeit verrichtet.

Aus den vom Bw. übermittelten Reisekostenabrechnungen für den 1. April 2008 bis 31. Dezember 2008 (das sind 275 Tage, inklusive Samstag und Sonntag sowie dem 30 täglichen Urlaubsanspruch des Bw.) ergibt sich, dass der Bw. in diesem Zeitraum seiner beruflichen Tätigkeit an 133 Tagen auswärts nachging, wobei die Dauer dieser Reisen an 23 Tagen weniger als 8 und an 110 Tagen mehr als 8 Stunden umfasste.

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 seiner Einrichtung abzugsfähig.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 ordnet somit eine mehrstufige Prüfung unter besonderer Beachtung der einzelnen vom Gesetz vorgegebenen und durch die Judikatur geschaffenen Tatbestandsmerkmale an.

Ein Arbeitszimmer liegt dann im Wohnungsverband, wenn es einen Teil der Wohnung oder eines Eigenheimes darstellt und über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumlichkeiten verfügt (Hofstätter/Reichel, EStG 1988, Band III, Tz 6.1 zu § 20, VwGH 19.12.2000, 99/14/0283).

Bildet ein Arbeitszimmer, das im Wohnungsverband gelegen ist, den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung – entsprechend den von der Judikatur aufgestellten Kriterien – auch nur dann abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig ist und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, so sind die Aufwendungen für im Wohnungsverband gelegene Arbeitsräume – einschließlich jener für Einrichtungsgegenstände – nicht abzugsfähig, selbst wenn im Wohnungsverband umfangreiche berufliche Tätigkeiten durchgeführt werden (siehe Doralt/Kofler, EStG11, § 20 Tz 104/1).

Für die Begründung der Abzugsfähigkeit muss das Arbeitszimmer "*den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen*" darstellen.

Diesbezüglich weist freilich der Umstand, dass der Steuerpflichtige über keinen anderen Arbeitsraum verfügt, das häusliche Arbeitszimmer noch nicht zwangsläufig als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit aus (siehe Doralt/Kofler, EStG11, § 20, Tz 104/4).

Ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt iS des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d darstellt, hat nach der Verkehrsauffassung und damit nach dem "*typischen Berufsbild*" zu erfolgen (siehe Doralt/Kofler, EStG11, § 20, Tz 104/5).

Dient ein Arbeitszimmer daher einer Tätigkeit, die im Wesentlichen außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird, dann sind die Aufwendungen generell (also auch unabhängig von der darin verbrachten Zeit) nicht abzugsfähig. Liegt der materielle Schwerpunkt schon aufgrund des typischen Berufsbildes nicht im Arbeitszimmer, so wird die Abzugsfähigkeit auch

nicht durch die überwiegende zeitliche Nutzung begründet (siehe Doralt/Kofler, EStG11, § 20, Tz 104/6).

Unter Bedachtnahme auf obige Ausführungen und unter Berücksichtigung des beschriebenen Tätigkeitsfeldes des Bw. geht der unabhängige Berufungssenat davon aus, dass die vom Bw. ausgeübte Tätigkeit, die im Wesentlichen als mit der eines "*Gebietsvertreters mit erweitertem Aufgabenbereich*" beschrieben werden kann, außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird. Aufgrund des typischen Berufsbildes des Bw. liegt der materielle Schwerpunkt seiner Tätigkeit nach der Verkehrsauffassung nicht im häuslichen Arbeitszimmer. Dies erhärtet sich vor allem aus den vorgelegten Reisekostenabrechnungen. Aus diesen Abrechnungen ist nach Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates abzuleiten, dass das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Bw. bildet.

Der Bescheidbegründung des Finanzamtes, wonach aus den Reisekostenabrechnungen die überwiegende Außendiensttätigkeit des Bw. und somit die untergeordnete Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers klar hervorgeht, wurde Seitens des Bw. nicht entgegengetreten und wurde eine überwiegende zeitliche Nutzung des "*Home-Office*" vom Bw. auch gar nicht behauptet.

Dem Verweis des Bw., von seinem Arbeitgeber keinen Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt bekommen zu haben und er deswegen seine Tätigkeit vom Arbeitszimmer im häuslichen Wohnungsverband auszuüben habe, vermag der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen. Vielmehr ist diesem Einwand entgegenzuhalten, dass durch diesen Umstand das häusliche Arbeitszimmer noch nicht zwangsläufig zum Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Bw. wird. Im gegenständlichen Fall ist der materielle Schwerpunkt – wie bereits dargestellt – schon aufgrund des typischen Berufsbildes – dem eines "*Gebietsvertreters mit erweitertem Aufgabenbereich*" – des Bw. nicht im Arbeitszimmer gelegen. Daran vermag auch der Umstand, dass der Bw. kein Arbeitszimmer bei seinem Arbeitgeber eingerichtet hat, nach Dafürhalten des unabhängigen Berufungssenates nichts zu ändern.

Vermeint der Bw. der Berufung durch Verweis auf Ausführungen der Lohnsteuerrichtlinien zum Erfolg zu verhelfen (Rz 325), so bleibt darauf zu entgegnen, dass die Lohnsteuerrichtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen nicht begründen können (VwGH 25.10.2000, 99/13/0016; 22.2.2007, 2002/14/0140) und für den unabhängigen Finanzsenat keine Rechtsquelle darstellen.

Da somit nach den Feststellungen des Berufungssenates die Voraussetzungen für ein steuerlich anzuerkennendes Arbeitszimmer nicht vorliegen, sind die Aufwendungen für den im

Wohnungsverband gelegenen Arbeitsraum nicht abzugsfähig, selbst wenn im Wohnungsverband umfangreiche berufliche Tätigkeiten durchgeführt werden sollten.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 28. März 2011