

GZ. RV/0011-I/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Der angefochtene Bescheid sowie die Berufungsvorentscheidung vom 14. November 2002 werden gemäß § 289 Abs. 1 BAO **aufgehoben** und die Rechtssache zur ergänzenden Sachverhaltsermittlung und neuerlichen Entscheidung an das Finanzamt **zurückverwiesen**.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielt nichtselbständige Einkünfte als hauptberuflicher Vertreter der T. Versicherung und gewerbliche Einkünfte im Wege von Provisionen einer anderen Versicherungsgesellschaft auf dem Bausparkassensektor. Daneben erklärte er Einkünfte aus der "Vermietung

Ferienwohnung" sowie der Vermietung einer Wohnung und einer Garage in B. Der Einkommensteuererklärung 2001 legte der Bw. eine Auflistung von Aufwendungen bei, welche im Verhältnis der Einnahmen aus den beiden Einkunftsquellen aus der Tätigkeit für Versicherungsgesellschaften anteilig als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben geltend gemacht wurden. Im Rahmen der Veranlagung wurde neben anderen nicht bekämpften Abweichungen die Position "Betriebskosten Büro" in Höhe von 6.935,05 S zur Gänze als nichtabzugsfähiger Aufwand ausgeschieden, weil bei einem Arbeitszimmer im Wohnungsverband nur dann die Aufwendungen berücksichtigt werden könnten, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bilde.

Dagegen brachte der Bw. mit Schriftsatz vom 14. September 2002 das Rechtsmittel der Berufung ein und wendet sich im Wesentlichen dagegen, dass das Arbeitszimmer als im Wohnungsverband gelegen angesehen wird. Das Haus A. 25c sei in Hanglage gebaut und weise zwei Eingänge auf, wovon ein Eingang mit Firmenschild und eigener Zufahrt das Versicherungsbüro betreffe, der zweite Eingang hingegen betreffe die Wohnung. Das Versicherungsbüro sei ein Arbeitsraum mit Aktenschränken, Schreibtisch und 2 Drehstühlen, zudem sei ein Kunden-WC vorhanden. Die Privaträume seien durch das Stiegenhaus erreichbar. Den Ausführungen angeschlossen ist eine Skizze der Außenansicht des Hauses, wonach der Hang zur Straße hin nach Süden abfalle und sich die Zufahrt (mit Parkplatz) und der Eingang zum Versicherungsbüro an der fast parallel zur Straße verlaufenden südlichen Hausfront befinden, während der Eingang zur Wohnung, die Wohnzufahrt, die Garagen und Abstellplätze an der östlichen Hausfront und auf höherem Niveau gelegen seien.

Das Finanzamt führte eine Besichtigung des Arbeitszimmers durch und hielt mit Aktenvermerk vom 18.9.2002 folgenden Sachverhalt fest:

Das Büro bzw. Arbeitszimmer hat im Wohnhaus A. 25c eine eigene Einfahrt bzw. einen eigenen Eingang mit der Firmenaufschrift der T. Versicherung und dem Namen des Bw. Das Büro hat eine Größe von 17 qm, ein eigenes WC mit Waschtisch ca. 4 qm und einen Abstellraum für Werbemittel von ca. 10 qm. Die Ausstattung des Büros besteht aus 2 Schreibtischen mit Drehstühlen, 3 Aktenschränken für diverse Ablagen, 1 PC mit Drucker, 1 Modem, 1 Faxgerät, 1 Kopierer und einer Büroleuchte in Neon. Im Büro werden folgende Arbeiten verrichtet: Versicherungsangebotserstellung, Kfz-Anmeldungen, Schadensabwicklungen, Erstellen der Finanzbuchhaltung, Kundengespräche und Terminvereinbarungen, Austeilung von Werbematerial sowie der Abschluss von Bausparverträgen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. November 2002 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte hierzu aus: Der Begriff "Arbeitszimmer" erstrecke sich auf die wirtschaftliche Einheit, sodass ein Arbeitszimmer dann im Wohnungsverband gelegen sei, wenn es sich in derselben (gemieteten oder Eigentums-) Wohnung oder im privaten Wohnhaus oder auf demselben Grundstück befindet, wobei die Anzahl der Eingänge unbedeutlich sei. Bei der am 18.9.2002 stattgefundenen Besichtigung sei festgestellt worden, dass sich das Arbeitszimmer im Wohnhaus A. 25c befindet. Da nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild des Versicherungsvertreters, ein Arbeitszimmer auch nicht den Tätigkeitsmittelpunkt darstelle, träfen die einschränkenden Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 zu.

Dem hielt der Bw. im Vorlageantrag vom 22. November 2002 das Argument entgegen, dass er sich hinsichtlich des typischen Berufsbildes sehr wohl von anderen Versicherungsvertretern in der Weise unterscheide, dass er auf ein Büro angewiesen sei, um sämtliche anfallenden Bürotätigkeiten auszuüben und gewisse Kundenkontakte zu pflegen, und wies erneut auf den eigenen Eingang mit Firmenschild und das Vorhandensein der für Kundenkontakte erforderlichen sanitären Einrichtungen hin. Das Finanzamt legte daraufhin die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abgezogen werden. Bildet hingegen 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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt ein Arbeitszimmer dann im Wohnungsverband, wenn die Räumlichkeit nach der Verkehrsauffassung einen Teil der Wohnung oder eines Einfamilienhauses darstellt (VwGH vom 8.5.2003, 2000/15/0176; vom 30.5.2001, 95/13/0292; vom 19.12.2000, 99/14/0283; vom 28.11.2000, 99/14/0008), wofür jedenfalls spricht, wenn es von der Wohnung aus begehbar ist (Hofstätter/Reichel, EStG 1988 III, Tz. 6.1 zu § 20) bzw. durch eine – wenn auch temporär versperrte – Verbindungstür mit zur Wohnung gehörenden (Keller-) Räumen verbunden ist (VwGH vom 8.5.2003, 2000/15/0176). Diesfalls ist der Umstand, wonach das Arbeitszimmer über einen separaten Eingang von außen verfügt, von keiner entscheidenden Bedeutung.

Der BFH stellt in seiner Judikatur zum häuslichen Arbeitszimmer darauf ab, ob die Räumlichkeit zur privat genutzten Wohnung bzw. zum Wohnhaus des Steuerpflichtigen gehört, sodass Zubehörräume ebenso der häuslichen Sphäre zuzurechnen sind wie ein Anbau zum Einfamilienhaus, der nur vom straßenseitigen Garten aus betreten werden kann (BFH vom 26.2.2003, VI R 156/01). Maßgeblich ist dabei die notwendige innere Verbindung mit der Privatwohnung des Steuerpflichtigen, sodass eine räumliche Trennung für sich alleine noch kein Abgehen von der Annahme eines nur in beschränktem Umfang steuerlich zu berücksichtigenden Arbeitszimmers zu begründen vermag (BFH vom 21.7.2003, VI B 66/02; vom 26.2.2003, VI R 124/01). Eine den Tatbestand des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 erfüllende Verbindung mit dem Wohnbereich des Steuerpflichtigen sieht der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 13.10.1999, 99/13/0093, dann nicht mehr gegeben, wenn ein Steuerpflichtiger eine Wohnung im selben Haus auf demselben Stockwerk erwirbt, in dem sich die vom ihm mit seiner Gattin bewohnte Eigentumswohnung befindet, und die zwei weiteren Wohneinheiten auf demselben Stockwerk nicht im Eigentum des Steuerpflichtigen stehen.

Im vorliegenden Berufungsfall vertritt der Bw. die Ansicht, das Versicherungsbüro sei nicht im Wohnungsverband gelegen. Anhand der Aktenlage ist zu diesem Punkt des Sachverhaltes lediglich folgendes feststellbar:

Aus der Berufungsschrift geht hervor, dass sich sowohl das Versicherungsbüro als auch die Privaträume im Gebäude A. 25c befinden und dass die Privaträume vom Versicherungsbüro aus über das Stiegenhaus erreichbar sind. Den Beilagen zur Einkommensteuererklärung ist entnehmbar, dass der Bw. Einkünfte neben der ständigen Vermietung einer Wohnung und einer Garage in B. auch Einkünfte aus der Vermietung einer Wohnung als Ferienwohnung in A. (vgl. Anlageverzeichnis: "Gem. A.: Wasseranschluß") erzielt. Es befinden sich jedoch keine Unterlagen bei den Akten, welche erkennen ließen, ob sich die Ferienwohnung in jenem Haus befindet, in dem das Versicherungsbüro gelegen ist und wie diese zutreffendenfalls in baulicher Hinsicht im Verhältnis zu den Privaträumen und dem Versicherungsbüro angeordnet ist.

Ausgehend davon offenbar, dass das Finanzamt letztlich darauf abgestellt hat, dass sich das Versicherungsbüro auf demselben Grundstück befindet (vgl. Begründung zur Berufungsvorentscheidung), hat es sich anlässlich der Besichtigung am 18.9.2002 nicht mehr mit der Frage auseinandergesetzt, inwieweit der Zugang über das Stiegenhaus die für die Anwendung der einschränkenden Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 erforderliche Verbindung des Versicherungsbüros mit den Wohnräumen herzustellen vermag.

Es kann sohin aus der Aktenlage – insbesondere angesichts der Tatsache der kurzfristigen Vermietung einer Wohnungen durch den Bw. – weder ohne weiteres darauf geschlossen werden, dass es sich bei dem Gebäude A. 25c, in dem sich das Versicherungsbüro befindet, nach der Verkehrsauffassung um ein Einfamilienhaus handelt und der erwähnte Stiegenhauszugang damit geradezu der Herstellung des Wohnverbandes dienen würde, noch die Frage beantwortet werden, ob andernfalls die Stiegenhausanbindung infolge der baulichen Gestaltung dennoch dazu führen könnte, dass das Versicherungsbüro im Sinne der Rechtsprechung als im Wohnungsverband gelegen anzusehen sei. Damit wurden Ermittlungen unterlassen, welche zur Lösung bereits der grundsätzlichen Frage erforderlich gewesen wären, nämlich ob das Versicherungsbüro als Arbeitszimmer im Wohnungsverband zu beurteilen ist und deshalb die Einschränkungen des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 anzuwenden sind.

Die Berufungsbehörde sieht sich daher schon aus diesem Grund dazu veranlasst, den angefochtenen Bescheid und die Berufungsvorentscheidung vom 14. November 2002 gemäß § 289 Abs. 1 BAO aufzuheben und die Rechtssache zur ergänzenden Sachverhaltsermittlung und neuerlichen Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

Bei einem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer hängt die Möglichkeit der steuerlichen Berücksichtigung der damit zusammenhängenden Aufwendungen oder Ausgaben davon ab, ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Mittelpunkt der Tätigkeit einkunftsquellenbezogen (VwGH vom 27.5.1999, 98/15/0100) und nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen, wobei im Zweifel darauf abzustellen ist, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (VwGH vom 28.11.2000, 99/14/0008; vom 19.12.2000, 99/14/0283; vom 8.5.2003, 2000/15/0176). Im Fall eines Versicherungsangestellten im Außendienst äußerte sich der Gerichtshof in seinem Erkenntnis vom 28.11.2000, 99/14/0008, dahingehend, dass bereits angesichts der Art dieser Tätigkeit der zeitlichen Komponente eine maßgebende Bedeutung zur Beurteilung des Tätigkeitsmittelpunktes zukommt. Daran ändert auch nichts, wenn der Steuerpflichtige das Arbeitszimmer benötigt, um Arbeitsunterlagen aufzubewahren, gelegentliche Kundenberatungen durchzuführen und periodisch anfallende Verwaltungstätigkeiten zu erledigen (VwGH 19.12.2000, 99/14/0283).

Auch wenn daher das typische Berufsbild eines Versicherungsvertreters die Vermutung nahe legt, dass das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der betrieblichen und beruflichen Tätigkeit

darstellt, entbindet dieser Umstand die Abgabenbehörde nicht davon, den Tätigkeitsschwerpunkt im konkreten Einzelfall insbesondere dann festzustellen, wenn – wie im vorliegenden Berufungsfall – der Abgabepflichtige konkret einwendet, dass er sich sehr wohl von anderen Versicherungsvertretern hinsichtlich Umfang und Art der Nutzung des Büros unterscheide (VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176). Die vorzitierte Auflistung von im Büro geleisteten Tätigkeiten im Aktenvermerk vom 18.9.2002, in dem die Feststellungen anlässlich der Besichtigung vom gleichen Tag festgehalten wurden, reicht hiefür nicht aus, denn weder wurden die Tätigkeiten einer der Einkunftsquellen, im Rahmen derer das Versicherungsbüro genutzt wird, zugeordnet, noch ergeben sich Anhaltspunkte für eine inhaltliche bzw. zeitliche Gewichtung der außerhalb und im Büro verrichteten Tätigkeiten in Bezug auf die Gesamtbetätigung im Rahmen der jeweiligen Einkunftsquelle.

Sollte die Vorinstanz daher auf Grund der Ergebnisse der noch durchzuführenden Ermittlungen zu dem Schluss kommen, dass das gegenständliche Versicherungsbüro ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer darstellt, werden im zweiten Rechtsgang auch weitere Erhebungen dahingehend durchzuführen sein, ob das Büro den Mittelpunkt der nichtselbständigen oder gewerblichen Tätigkeit im Sinne der obigen Ausführungen darstellt.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, 10. Oktober 2003