



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Werner Heinz Kohler, 3441 Dietersdorf, Zum Hofgraben 4, vom 10. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Hollabrunn Korneuburg Tulln vom 10. Mai 2005 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen; die Einkommensteuer bleibt weiterhin vorläufig festgesetzt.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

A) Unter OZ 1/2003 wurde seitens des Berufungswerbers (= Bw.) dem Finanzamt eine Aufstellung der Werbungskosten zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit in Höhe von € 29.788,82 übermittelt. Darunter finden sich auch folgende Positionen:

- dienstlich gefahrene km laut Fahrtenbuch $32.704 \text{ km} \times 0,356 = € 10.680,00$;
- Gebäude-AfA (Anteil 13 %): € 236,18;
- Hausbetriebskosten (Anteil 13%): € 723,38;
- Büroeinrichtung AfA 5%: € 99,63 (Anschaffung 1989) und € 276,15 (Anschaffung 1998).

Die Gebäude-AfA, die Hausbetriebskosten und die Büroeinrichtung machen € 1.335,34 aus.

B) Unter OZ 5/2003 wurde seitens des Bw. dem Finanzamt eine Aufstellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 2.305,90 beigebracht. Diese Einkünfte stammen aus der Versicherungsvermittlung und berücksichtigen die Betriebsausgabenpauschale (12%) in Höhe von € 314,44.

C) Unter OZ 7/2003 wurde dem Finanzamt eine Aufstellung der negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 1.273,47 übersendet.

D) Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 (OZ 10 ff./2003) wurde am 26. Jänner 2005 erstellt und am 27. Jänner 2005 dem Finanzamt zugestellt. Darin erklärte der Bw. eine bezugsauszahlende Stelle, zwei Kinder, für die er für mindestens sieben Monate Familienbeihilfe bezogen habe sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 2.305,90. Als Werbungskosten machte der Bw. folgende Positionen geltend: sonstige Werbungskosten (KZ 724) in Höhe von € 29.788,82. Weiters erklärte der Bw. negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 1.273,47 und Kirchenbeiträge in Höhe von € 75,00.

E) Der Einkommensteuererstbescheid (OZ 18 ff./2003) wurde am 10. Mai 2005 gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erstellt. Der Bescheid erging mit Ausnahme der Position „Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte“ erklärungsgemäß. Die genannten Werbungskosten wurden mit einem Betrag von € 28.453,48 anerkannt, d. h. die unter Abschnitt A) angeführten Ausgabenpositionen für Gebäude-AfA, Hausbetriebskosten und Büroeinrichtung in Höhe von € 1.335,34 wurden nicht anerkannt. Zur Begründung des Bescheides wurde ausgeführt:

- Bei einer Vertretertätigkeit liege der Mittelpunkt der Tätigkeit jedenfalls nicht im häuslichen Arbeitszimmer, die beantragten Kosten könnten daher nicht berücksichtigt werden.
- Der Einkommensteuerbescheid ergehe vorläufig gemäß § 200 Abs. 1 BAO, da die andauernden Überschüsse der Ausgaben bei der Vermietung im Sinne der Liebhabereiverordnung zu beobachten seien.

F) Mit Schreiben vom 10. Juni 2005 (OZ 28 f./2003), zur Post gegeben am 13. Juni 2005, wurde seitens des Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid laut Abschnitt E) wegen der teilweisen Nichtanerkennung der Werbungskosten **berufen** und Folgendes ausgeführt:

Bei der Ermittlung des Einkommens 2003 seien die im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit geltend gemachten anteiligen Bürokosten (anteilige Gebäude-AfA und Hausbetriebskosten mit € 959,56) und die Abschreibung der Büroeinrichtung (€ 375,78) vom Finanzamt mit der Begründung, dass bei Vertretertätigkeit der Mittelpunkt der Tätigkeit jedenfalls nicht im häuslichen Arbeitszimmer liege, nicht berücksichtigt.

Der Bw. erziele im Rahmen seiner betrieblichen und beruflichen Tätigkeit sowohl Einkünfte aus Gewerbebetrieb als auch aus nichtselbstständiger Arbeit als Mitarbeiter der X.AG. Im Rahmen dieser Tätigkeiten betreue der Bw. einen großen Kundenkreis im Raum der Marktgemeinde S.. Da viele dieser Kunden außerhalb des Gemeindebereichs berufstätig seien (Pendler), benötige der Bw. für die effiziente Betreuung dieser Kunden im Rahmen von Beratungen in Versicherungs-, Bausparkassen- und Leasing-Angelegenheiten sowie

Produktpäsentationen außerhalb der üblichen Geschäftszeiten entsprechende Büroräumlichkeiten.

Die Nutzung dieser im Erdgeschoss gelegenen und direkt von der Straße zu betretenden und ausschließlich der Betriebs- und Berufssphäre des Bw. zuzuordnenden Büroräumlichkeiten erfolge daher im Rahmen eines Kunden-(Parteien-)verkehrs. Aus diesem Grunde fielen diese zwar im Wohnhaus des Bw. gelegenen Räumlichkeiten jedenfalls nicht unter den Begriff „Arbeitszimmer“ und treffe daher die vom Finanzamt in seiner Begründung vorgenommenen Abstellung auf den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit nicht zu.

Eine Aufteilung dieser Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und auf die Einkünfte aus (nicht-)selbstständiger Arbeit sei in der Steuererklärung aus Gründen der Vereinfachung nicht vorgenommen worden, da bei beiden Einkunftsarten jedenfalls positive Einkünfte vorlägen. Richtigerweise sei jedoch das in der Steuererklärung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb irrtümlich abgezogene Betriebsausgabenpauschale (€ 314,44) nicht zu berücksichtigen, da es dadurch zu einer doppelten Berücksichtigung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten käme.

Es werde deshalb im Vollmachtsnamen des Bw. beantragt, den Einkommensteuerbescheid 2003 dahingehend zu berichtigen, dass die geltend gemachten Bürokosten (insgesamt € 1.335,34) abzüglich des Betriebsausgabenpauschales (€ 314,44), per saldo somit € 1.020,90, bei der Ermittlung der Einkünfte als Werbungskosten bzw. als Betriebsausgaben berücksichtigt würden und die Einkommensteuer neu festgesetzt werde.

G) Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Juni 2005 (OZ 38 /2003) wurde die Berufung vom 10. Juni 2005 als unbegründet abgewiesen. Begründend wird ausgeführt: Der Büroraum befindet sich im privaten Wohnhaus und liege somit im Wohnungsverband (er stelle einen Teil des Eigenheimes dar, befindet sich auf demselben Grundstück, das Vorhandensein weiterer Zugänge von außen sei nicht relevant, siehe u.a. VwGH vom 8. Mai 2003, 2000/15/0176). Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer seien nur dann abzugsfähig, wenn es den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bilde. Dies könne jedoch in zeitlicher Hinsicht nur dann der Fall sein, wenn die Tätigkeit zu mehr als 50% im Arbeitszimmer ausgeübt werde. Aus den zurückgelegten Kilometern ergebe sich unumstritten, dass der Bw. im zeitlich überwiegenden Ausmaß im Außendienst tätig sei und die Kundenbetreuung im Büro des Eigenheimes in zeitlich untergeordnetem Ausmaß stattfinde.

Dem Argument, gegenständlich handle es sich um ein Büro und nicht um ein häusliches Arbeitszimmer, könne nicht gefolgt werden, da die zumindest nahezu ausschließlich berufliche

Nutzung die Voraussetzung bilde, um überhaupt von einem Arbeitszimmer im steuerlichen Sinn sprechen zu können (siehe u.a. VwGH vom 2. Juni 2004, 2003/13/0166).

H) Mit Schreiben vom 11. Juli 2005 wurde seitens des Bw. der **Vorlageantrag** gestellt und Folgendes ausgeführt:

Die Abweisung der Berufung werde vom Finanzamt unter Hinweis auf die Erkenntnisse des VwGH vom 8. Mai 2003, 2000/15/0176 und vom 2. Juni 2004, 2003/13/0166, im Wesentlichen damit begründet, dass die Kundenbetreuung im Büro des Eigenheimes in zeitlich untergeordnetem Ausmaß stattfinde, wodurch die Voraussetzung für das Vorliegen eines Arbeitszimmers im steuerlichen Sinn nicht gegeben sei. In Ergänzung der Berufung werde auf die in den Lohnsteuerrichtlinien 2002 dargestellte Verwaltungspraxis hingewiesen. Gemäß RZ 325 der Lohnsteuerrichtlinien würden im Wohnungsverband gelegene Räume, die aufgrund der funktionellen Zweckbestimmung und Ausstattung entsprechend der Verkehrsauffassung von vornherein der Betriebs- bzw. Berufssphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnen seien, nicht unter den Begriff Arbeitszimmer im steuerlichen Sinn fallen.

Unter den dort beispielhaft aufgezählten Räumen, die nicht als Arbeitszimmer anzusehen und somit vom Abzugsverbot nicht betroffen seien, würden u.a. Kanzleiräumlichkeiten genannt, deren Einrichtung eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung typischerweise ausschließe. Dies sei der Fall, wenn die Kanzlei regelmäßig u.a. im Rahmen eines Parteienverkehrs (Vortragsraum, Verkaufsbüro) genutzt werde. Gelegentliche Besprechungen machten Räume nicht zu Kanzleiräumlichkeiten. Weiters werde ausgeführt, dass der gegenteiligen Ansicht in verschiedenen VwGH-Erkenntnissen nicht zu folgen sei.

Da – wie bereits in der Begründung zur Berufung ausgeführt – die betriebliche bzw. berufliche Nutzung der gegenständlichen Büroräumlichkeiten durch den Bw. nicht nur gelegentlich, sondern durchaus regelmäßig erfolge, und durch die ausschließliche Einrichtung als Büro eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung typischerweise ausgeschlossen sei, gehe die Begründung im abweisenden Bescheid ins Leere.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Anerkennung eines im Wohnhaus des Bw. als Büro eingerichteten Raumes als Arbeitszimmer im einkommensteuerlichen Sinn.

I) Der Sachverhalt ist durch folgende Umstände bestimmt:

1a) Der Bw. ist als Versicherungsvertreter vorwiegend nichtselbstständig erwerbstätig und erzielte im Streitjahr von der X.AG. steuerpflichtige Einkünfte (KZ 245) in Höhe von € 145.489,56. Demgegenüber erzielte der Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Vermittlungsprovisionen) von € 2.305,90.

1b) Im Rahmen seiner nichtselbstständigen Tätigkeit machte der Bw. u.a. anteilige Bürkosten von € 1.335,34 sowie für 32.704 dienstlich gefahrene Kilometer € 10.680,00 geltend.

2a) Der streitgegenständliche Raum im privaten Wohnhaus des Bw. ist durch einen Zugang in der Wohnung, aber auch von außen betretbar. Der Raum wird vom Bw. als Büroraum genutzt. Dies ergibt sich aus dem Berufungsvorbringen sowie aus der im Akt befindlichen, am 17. August 2005 mit dem Bw. aufgenommenen Niederschrift: „*Es wurde daher folgender Sachverhalt festgestellt: Der Büroraum ist 16 m² groß, Vorraum 6 m², KundenWC 2 m². Es gibt einen Aufgang in die Wohnung und Garage. Der Büroraum ist ausschließlich betrieblich genutzt. Meine Angaben wurden richtig und vollständige aufgenommen.*“

II) einkommensteuerliche Beurteilung:

Gemäß § 124a Z 3 EStG 1988 ist u.a. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 201, wenn die Einkommensteuer veranlagt wird, erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1996, wenn die Einkommensteuer (Lohnsteuer) durch Abzug eingehoben oder durch Arbeitnehmerveranlagung festgesetzt wird, für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31. Dezember 1995 enden, anzuwenden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 in der angeführten Fassung dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände in der Wohnung nicht bei den einzelnen Einkünften 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.

Dass die streitgegenständlichen Räumlichkeiten im Eigenheim des Bw. im Wohnungsverband gelegen sind, wird auch seitens des Bw. nicht bestritten. Somit ist die Frage nach der Eigenschaft eines Arbeitszimmers nach der vorgenannten Gesetzesbestimmung zu prüfen. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass dieser Raum neben einem hausinternen Zugang – lt. vorerwähnter Niederschrift gibt es einen Aufgang zur Wohnung und zur Garage – auch von außen zugänglich ist. Das Finanzamt hat in der Berufungsvorentscheidung unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 8. Mai 2003, 2000/15/0176 zu Recht darauf hingewiesen, dass auch ein weiterer Zugang von außen nichts daran ändert, dass der Büroraum im Wohnungsverband gelegen ist.

In Bezug auf das häusliche Arbeitszimmer ist nach der ständigen Judikatur des VwGH der Mittelpunkt einer Tätigkeit nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen und nur im Zweifelsfall ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die

Hälften der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (vgl. z.B. VwGH vom 19. Dezember 2000, 99/14/0283).

Im gegenständlichen Fall hat das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung festgestellt, aus der vom Bw. zurückgelegten Kilometerleistung ergebe sich unumstritten, dass er in zeitlich überwiegendem Ausmaß im Außendienst tätig sei und die Kundenbetreuung im Büro des Eigenheimes in zeitlich untergeordnetem Ausmaß stattfinde.

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH stellen entsprechende Sachverhaltsfeststellungen in einer Berufungsvorentscheidung einen Vorhalt dar, der der Partei Gelegenheit zu einem Gegenvorbringen bietet, dessen Nichterstattung ihr zur Last fällt (Hinweis zu diesem Fall der sogenannten Mitwirkungspflicht z.B. zuletzt Erkenntnis vom 26. Februar 2004, 2004/16/0034, mit Hinweis auf Stoll, BAO, Band 3, 2713).

Die Feststellung des Finanzamtes betreffend die zeitlich überwiegende Außendiensttätigkeit hat der Bw. im Vorlageantrag unwidersprochen gelassen, sein Vorbringen im Vorlageantrag beschränkt sich auf den Hinweis auf RZ 325 der Lohnsteuerrichtlinien.

Soweit vom Bw. im Vorlageantrag in Bezug auf die dort erwähnten Kanzleiräumlichkeiten auf die RZ 325 der Lohnsteuerrichtlinien für 2002, wonach der gegenteiligen Ansicht in verschiedenen VwGH-Erkenntissen nicht zu folgen sei, verwiesen wird, genügt es darauf hinzuweisen, dass Richtlinien keine den unabhängigen Finanzsenat bindende Rechtsquelle darstellen, weil nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Erlässe der Finanzverwaltung keine Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen zu begründen vermögen (vgl. VwGH vom 28. Jänner 2003, 2002/14/0139).

Im Beschwerdeverfahren 2003/13/0166 brachte der Beschwerdeführer – wie der Bw. ein Versicherungsvertreter – vor, dass der Büraum "faktisch wie eine Kanzlei ausgestattet" sei, sich darin auch eine Bürohilfe aufgehalten habe und die Räumlichkeiten immer wieder im Rahmen von Parteienverkehr genutzt würden, weshalb es sich von vornherein um ein ausschließlich beruflich genutztes Zimmer handle. Der VwGH hielt diesem Vorbringen Folgendes entgegen:

„....Der Beschwerdeführer übersieht dabei, dass die – zumindest nahezu - ausschließlich berufliche Nutzung die Voraussetzung bildet, um überhaupt von einem Arbeitszimmer im steuerlichen Sinn sprechen zu können (vgl. das hg. Erkenntnis vom 22. Jänner 2004, 2001/14/0004). Eine private Nutzung des Raumes wurde von der belangten Behörde ohnehin nicht angenommen, andernfalls hätte es sich um einen gemischt genutzten Raum gehandelt, welcher schon unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 gefallen wäre (vgl. das hg. Erkenntnis vom 25. Februar 2004, 2003/13/0124).“

Mit dem Vorbringen, im Rahmen der vom Beschwerdeführer ausgeübten Tätigkeit habe sich auch eine Bürohilfe in den Räumlichkeiten aufgehalten, kann der Beschwerdeführer nichts für sich gewinnen, hat es der Verwaltungsgerichtshof doch im erwähnten Erkenntnis vom 22. Jänner 2004 als nicht einsichtig angesehen, dass die Beschäftigung einer Bürokraft (dort im Ausmaß von 20 Wochenstunden) nicht in Räumlichkeiten erfolgen kann, die sich im Wohnungsverband befinden.

Nichts anderes gilt für die zeitlich nicht näher ("immer wieder") abgegrenzte Nutzung "im Rahmen von Parteienverkehr"....."

Wendet man die Ausführungen des VwGH im vorangeführten Erkenntnis auf das gegenständliche Verfahren an, so vermag auch der Bw. mit seinem Vorbringen, die betriebliche bzw. berufliche Nutzung der gegenständlichen Büroräumlichkeiten erfolge „*durchaus regelmäßig*“, nichts für den von ihm eingenommenen Standpunkt zu gewinnen. Auch eine „*durchaus regelmäßige*“ Nutzung zeigt nämlich nicht auf, dass das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 8. Oktober 2007