



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 15. September 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 4. September 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin, nachfolgend Bw abgekürzt, ist in ihrem Hauptberuf teilzeitbeschäftigte Krankenschwester. Nebenberuflich ist sie als Leiterin des Sozialzirkels ihrer Heimatgemeinde, wo sie auch politische Funktionen ausübt, mit einem vertraglich vereinbarten Arbeitspensum von ursprünglich 8 und nunmehr 10 Wochenstunden beschäftigt.

Strittig ist, ob die von der Bw im Zusammenhang mit ihrer nebenberuflichen Tätigkeit geltend gemachten Kosten eines im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers steuerlich absetzbar sind.

Im angefochtenen Bescheid versagte das Finanzamt den geltend gemachten Aufwendung die Anerkennung als Werbungskosten mit folgender Begründung: Absetzbare Kosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung lägen nur vor, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildete. Diese Voraussetzungen seien nicht gegeben.

Dagegen richtet sich die von der Bw erhobene Berufung. In ihr führte sie aus, ihr im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer bilde im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.5.1999, [98/15/0100](#)) einkunftsquellenbezogen sehr wohl den Mittelpunkt ihrer gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit. Sie sei Leiterin der Einrichtung. Dieser biete Beratung in sozialen Fragen sowie Hilfestellungen und Koordination im Falle von Bedürftigkeit an. Die Beratungstätigkeit bilde nicht den Schwerpunkt ihrer Nebentätigkeit und werde von ihr zum Teil im Ärztezimmer der Gemeinde und zum Teil bei den Ratsuchenden zu Hause ausgeübt. Ihre Hauptaufgabe bestehe hingegen in der Koordination der vorgeschlagenen Maßnahmen. Diese Koordinationstätigkeit erfolge nahezu ausschließlich von Zuhause aus.

In der daraufhin ergangenen Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt seinen abweislichen Standpunkt wie folgt: Absetzbarkeit setzte im gegebenen Zusammenhang voraus, dass das häusliche Arbeitszimmer unbedingt notwendig sei und auch tatsächlich nahezu ausschließlich beruflich genutzt werde. Da es sich bei der Tätigkeit der Bw für die Gemeinde um eine Nebentätigkeit handle und lediglich die mit der Nebentätigkeit in Zusammenhang stehenden administrativen Arbeiten von Zuhause aus verrichtet würden, bilde das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit der Berufungswerberin.

Die Bw wandte sich gegen diesen Standpunkt mit Vorlageantrag. In ihm betonte sie nochmals, dass die strittige Frage einkunftsquellenbezogen zu lösen sei. Ergänzend führte sie aus, die von ihr ausgeübten Tätigkeiten stünden zueinander in keinem engen sachlichen Wirkungszusammenhang. Es lägen zwei verschiedene Einkunftsquellen vor. Ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der Tätigkeit bilde, sei ausschließlich aus Sicht ihrer Nebenbeschäftigung für die Gemeinde zu beurteilen. Dass aber insoweit ihre Hauptaufgabe in der nahezu ausschließlich von Zuhause aus verrichteten administrativen Tätigkeiten bestanden habe, habe sie bereits in der Berufung ausgeführt.

Mit E-Mail des UFS vom 10.8.2011 wurde die Bw gebeten, ihr Vorbringen durch geeignete Unterlagen zu belegen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 24.8.2011 teilte die Bw mit, einen schriftlichen Arbeits- bzw. Anstellungsvertrag gebe es nicht und eine exakte Aufteilung ihrer Arbeit in die Bereiche Beratung, Hilfestellung und Koordination sei nicht möglich. Aufgrund der vereinbarten Arbeitszeit von 10 Wochenstunden und den jeweils am Mittwoch von 9:00 bis 11:30 vorgesehenen Sprechzeiten, in denen sie Beratung und Hilfestellung gewährt habe, lasse sich ableiten, dass die in der restlichen Arbeitszeit von zu Hause aus erbrachten Koordinations- und Organisationsarbeiten überwiegen. Der Vorhaltsbeantwortung angeschlossen waren folgende Unterlagen:

Schreiben des Bürgermeisters vom 17.8.2011, in dem ua bestätigt wird, dass die Bw in der restlichen (nicht im Gemeindeamt während den vorgesehenen Sprechstunden verbrachten) Arbeitszeit im wesentlichen administrative Tätigkeiten durchgeführt hat;

Verhandlungsschrift über die Sitzung des Jugend- und Sozialausschusses am 20.3.2006 bei der Bw als Vorsitzende Zuhause;

Verhandlungsschrift über eine Besprechung des Zs am 30.5.2007 im Pfarrsaal;

Tätigkeitsberichte des Z Gde 2006, 2007/2008, 2008/2009, 2009/2010, aus denen ua zu entnehmen ist, dass die Bw regelmäßig Gespräche mit sozialen Einrichtungen und öffentlichen Institutionen führte, dass sie Veranstaltungen organisierte und besuchte, dass ein besonders bedeutendes Arbeitsfeld der persönliche Kontakt mit Hilfesuchenden geworden ist und dass sie in den Berichtsjahren 420,5, 440, 504,5 und 536,5 Gesamtarbeitsstunden erbracht hat.

Folder (Lebensqualität erhalten, Lebensqualität fördern, Verlass mich nicht, wenn ich schwach werde, Vorträge für pflegende Angehörige Herbst 2008, Vorträge für pflegende Angehörige Herbst 2009, Vorträge für Pflegende Angehörige Herbst 2010) und Flyer (Aktionen), die die Bw als Angehörige des Organisationsteams und Ansprechperson ausweisen.

Mit Vorhalt vom 30.8.2011 wandte sich die Berufungsbehörde neuerlich an die Bw mit ausführlich dargelegten Bedenken und dem Ersuchen, diese zu beseitigen.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom teilte die Bw unter gleichzeitiger Vorlage ihres Dienstvertrages mit der Gemeinde und der seinerzeitigen Stellenausschreibung mit: Es sei zutreffend, dass sie auch Mitglied der Gemeindevertretung und des Gemeinderates sei. Sie sei auch Obfrau des Sozialausschusses und seit Mai 2011 Obfrau der Ortspartei. Alle politischen Tätigkeiten übe sie in der Freizeit und ehrenamtlich aus. Sie erhalte auch keine Sitzungsgelder. Die Leitung der Einrichtung sei 2006 ausgeschrieben worden. Da sie als einzige Bewerberin soziale und medizinische Kenntnisse vorweisen habe können, sei sie angestellt worden. Ihr Büro im Gemeindeamt werde von verschiedenen Fachgruppen genutzt. Die Räumlichkeiten seien sehr beengt. Es stehe ihr ein Schreibtisch zur Verfügung. Die Unterlagen, welche sie für die Leitung des Zs benötige, habe sie zum großen Teil zuhause. Es sei richtig, dass für die reine Beratungszeit wenig Zeit zur Verfügung stehe. Eine persönliche Anwesenheit für einige Stunden auf dem Gemeindeamt sei aber sehr wichtig. Die restliche Zeit arbeite sie von zuhause aus. Damit sie jederzeit ihre Tätigkeit für den Z ausüben könne, habe sie in einem Kinderzimmer ein Büro eingerichtet. In ihm befänden sich eine Regalwand für Ordner und Unterlagen sowie ein Schreibtisch und ein PC-Anschluss. Als Gesundheitsmanagerin sei es ihr ein großes Anliegen, Projekte wie „Lebensqualität fördern, Lebensqualität erhalten“ zu planen und durchzuführen. Planung und Vorbereitung der Projekte fänden fast ausschließlich zuhause statt.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gem. [§ 115 BAO](#) haben die Abgabenbehörden die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind.

Gem. [§ 138 Abs. 1 BAO](#) haben die Abgabepflichtigen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Gem. § 16 EStG sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gem. [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988](#) dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer. 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.

Die zitierten Regelungen werden im gegebenen Zusammenhang von Lehre (Doralt, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 46, Doralt/Kofler, EStG<sup>11</sup>, § 20 Tz 104/1-10; Hofstätter / Reichel, Die Einkommenssteuer, § 20 Tz 6.1) und Rechtsprechung (VwGH 24.6.1999, [98/15/0197](#); 19.12.2000, [99/14/0283](#); 31.05.2011 [2008/15/0126](#); 20.1.1999, [98/13/0132](#); 27.5.1999, [98/15/0100](#)) übereinstimmend wie folgt ausgelegt:

Die gesetzliche Grundregel besagt, dass Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer nicht zu Werbungskosten führen können. Derartige Aufwendungen sind (nur) ausnahmsweise abzugsfähig, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet. Dies ist der Fall, wenn das Arbeitszimmer tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich benutzt wurde und die ausgeübte Tätigkeit ein ausschließlich beruflichen Zwecken dienendes Arbeitszimmer notwendig macht. Das Vorliegen dieser Voraussetzungen ist vom Abgabepflichtigen nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen. Dies vor allem im Hinblick auf den Ausnahmecharakter der zitierten Vorschrift, weiters mit Rücksicht auf die steuermindernde Wirkung von Werbungskosten und nicht zuletzt unter Beachtung auf die Nähe des Abgabepflichtigen zum Beweisthema. Ob ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet, ist nach dem materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit zu beurteilen. (Im Zweifel ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt

wird). Bei einem Informatiker, dessen vordringliche Aufgabe die Beratung von Kunden und Entwicklung und Einrichtung von Programmen für diese Kunden ist, liegt der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit im außerhäuslichen Bereich, auch wenn die Programme im häuslichen Arbeitszimmer entwickelt werden (UFS 17.3.2003, RV/1366-L/02).

Die von der Bw als Leiterin der Einrichtung zu verrichtenden Tätigkeiten wurden in der Stellenausschreibung wie folgt aufgelistet:

- Information und Beratung in sozialen Fragen
- Anlaufstelle für ältere Menschen, pflegende Angehörige und Familien
- Unterstützung bei PflegegeldEinstufung
- Zusammenarbeit mit bestehenden Institutionen (Altersheim, Krankenpflegeverein, Spitex, MOHI, Pfarre)

Die wörtlich wiedergegebene Stellenausschreibung stellt nach Überzeugung der Berufungsbehörde die dem Leiter der Einrichtung obliegenden Aufgaben gewichtend gereiht und wirklichkeitsgetreu dar. Dies vor allem im Hinblick auf ihre Publizität, Transparenz und Nachprüfbarkeit sowie auf ihre Nähe zum Streitjahr. Auch ist davon auszugehen, dass die von der Bw als Leiterin der Einrichtung tatsächlich ausgeübte Tätigkeit nicht nur der Stellenausschreibung entspricht, sondern auch in den entsprechenden Beschlüssen der zuständigen Gemeindeorgane (politisch und aufsichtsbehördlich kontrollierbar) Deckung findet. Die von der Bw vorgelegten Unterlagen, insbesondere ihre eigenen Tätigkeitsberichte, widersprechen einer solchen Annahme nicht nur nicht, vielmehr enthalten sie nicht den geringsten Hinweis darauf, dass der materielle Schwerpunkt der von der Bw ausgeübten Tätigkeit bei ihr zuhause gelegen sein soll. Dies aber bedeutet, dass der materielle Schwerpunkt einer derart umschriebenen Tätigkeit (so wie bei einem Lehrer) eindeutig **nicht** zuhause gelegen ist. (Dies selbst dann, wenn die Bw entsprechend ihrem freilich nicht nachgewiesenen Vorbringen tatsächlich überwiegend in zeitlicher Hinsicht zuhause administrative Tätigkeiten verrichtet haben sollte.). Das Vorbringen der Bw, die Beratung bilde nicht den Schwerpunkt ihrer Nebentätigkeit wird als eine Zweckbehauptung gewertet, die darauf zurückzuführen ist, dass sich einerseits die tendenziell subjektive Gewichtung durch die Bw mit der tendenziell objektiveren durch ihren Arbeitgeber nicht deckt und dass die Bw andererseits den organisatorisch-administrativen Anteil ihrer nebenberuflichen Beschäftigung unter Mitberücksichtigung ihrer politischen Funktionen überbewertet hat.

Ferner ist zu bedenken: Laut dem auch von der Bw mitunterfertigten Dienstvertrag, den es entgegen ihrem Vorbringen vom 24.8.2010 doch gibt, ist der regelmäßige Arbeitsort der Bw (als Leiterin der Einrichtung) das örtliche Gemeindeamt. Auch die Bw selbst räumt in der Vorhaltsbeantwortung vom 28.9.2011 ein, dass ihr im Gemeindeamt ein Büro sowie ein Schreib-

tisch zur Verfügung stehen. Dass die Räumlichkeiten beengt sind und von anderen genutzt werden, ändert daran nichts. Damit aber kann jedenfalls nicht die Rede davon sein, dass die ausgeübte Tätigkeit ein ausschließlich beruflichen Zwecken dienendes häusliches Arbeitszimmer erforderlich machte. Wenn die Bw gewisse (administrativ-organisatorische) Tätigkeiten lieber zuhause verrichtet hat, so war dies eine Folge ihrer eigenen freien Entscheidung. Eine Notwendigkeit hierfür ist nicht erkennbar, wurde jedenfalls nicht nachgewiesen.

Liegt aber der materielle Schwerpunkt der von der Bw nebenberuflich ausgeübten Tätigkeit nicht bei ihr zuhause und stellte ihr der Arbeitgeber für ihre Tätigkeit die erforderliche Räumlichkeit samt Einrichtung unentgeltlich im Gemeindeamt zur Verfügung, machte sohin die von der Bw ausgeübte Tätigkeit ein ausschließlich den nebenberuflichen Zwecken dienendes Arbeitszimmer gar nicht erforderlich, dann fehlen die zuvor dargelegten Voraussetzungen für die Berücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten.

Damit ist das Schicksal der Berufung bereits entschieden. Sie war als unbegründet abzuweisen. Eine weitere Auseinandersetzung mit dem Berufungsvorbringen wäre damit entbehrlich. Der Vollständigkeit halber wird aber doch abschließend darauf hingewiesen, dass die Bw im Schreiben vom 28.9.2011 folgende wesentliche der ihr vorgehaltene Bedenken (Vorhalt vom 30.8.2011) nicht beseitigt hat:

- Musste die Bw bereits in ihrem Schreiben vom 24.8.2011 einräumen, dass eine exakte Aufteilung in die Bereiche Beratung, Hilfestellung und Koordination nicht möglich ist, so kommt nach der Vorhaltsbeantwortung vom 28.9.2001 noch als erschwerendes Abgrenzungsproblem hinzu, dass die Bw auch in ehrenamtlichen (steuerlich als nicht beruflich veranlasst, also gleichsam als schädlich zu wertenden) Funktionen für die Gemeinde tätig war, wobei auch für diese Arbeiten grundsätzlich drei verschiedene Tätigkeitsorte (Gemeinde, vor Ort, zuhause) in Frage kommen.
- Der Bw wurde vorgehalten, dass die abgerechnete Gesamtarbeitsstundenanzahl auf die Führung von Stundenaufzeichnungen schließen lasse. Die Bw ist dieser Annahme weder entgegengetreten noch hat sie Aufzeichnungen vorgelegt.
- Der Bürgermeister hat der Bw zwar bestätigt, dass sie die restliche Arbeitszeit mit administrativen Tätigkeiten zuhause verbracht zu hat. Allerdings ist die Bw der Aufforderung zur Beibringung einer Erklärung, auf Grund welcher Wahrnehmung der Bürgermeister die Bestätigung ausgestellt hat, nicht nachgekommen.

Zusammenfassend war die Berufung als unbegründet abzuweisen. Zur Vermeidung von Missverständnissen wird klargestellt, dass damit keinesfalls eine Geringschätzung der ehrenamtlich ausgeübten Tätigkeit durch die Bw zum Ausdruck kommen soll. Aufwendungen, die im Zu-

sammenhang mit dem Ehrenamt stehen, sind aber (mangels einer steuerlich beachtlichen Einkunftsquelle) nichtabzugsfähig. Auch ist der Bw beizupflichten, dass die Argumente des Finanzamtes den abweisenden Bescheid nicht tragen könnten, wenn die Nichtanerkennung der Kosten des häuslichen Arbeitszimmers allein mit dem Charakter der zu beurteilenden Arbeit als Nebentätigkeit begründet würde und die gebotene Beurteilung nicht entsprechend höchstgerichtlicher Judikatur einkunftsquellenbezogen erfolgt wäre.

Feldkirch, am 10. Oktober 2011