



Bescheid

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 31. August 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Kitzbühel Lienz vom 4. August 2009 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 und 2007 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide sowie die Berufungsvorentscheidungen werden gemäß § 289 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) bezeichnet sich als Vermögensberater und erzielt daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus Gewerbebetrieb. In den Ein- und Ausgabenrechnungen für die Jahre 2006 und 2007 machte er unter der Bezeichnung „AfA Büro“ jeweils 1.526,13 € als Betriebsausgaben und im Rahmen seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit unter der Bezeichnung „AfA Lagerräume“ 579,94 € als Werbungskosten geltend.

Im Vorhalt vom 17. Juni 2009 wies das Finanzamt darauf hin, dass bereits bei der Veranlagung für das Jahr 2004 festgestellt worden sei, dass die Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nicht abgesetzt werden könnten,

alternativ aber das Handelsvertreterpauschale angesetzt werden könne. Gleichzeitig wurde er um eine „fotografische Dokumentation“ des Arbeitszimmers ersucht.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 3. August 2009 führte der Bw dazu aus, bei seiner Tätigkeit sei neu hinzugekommen, dass er nunmehr (im selben Konzern) auch die AR Lebensversicherung betreue. Das bedeute, noch mehr Prospekte, Anträge, sonstige Unterlagen und Werbemittel zum Lagern. Vom Finanzamt werde aufgrund seiner Spesenabrechnungen einfach angenommen, dass er die gesetzliche Arbeitszeit von 38,5 bzw. 40 Stunden arbeite. Er weise nochmals darauf hin, dass sein Dienstort bei ihm zu Hause sei und er ca. 70 Stunden in der der Woche arbeite. Nach der Rückkehr von seinen Terminen arbeite er noch 2 bis 4 Stunden und am Wochenende einige Stunden – oft sogar den ganzen Tag. Er könne sicher nicht im Auto die Finanzierungen aufbereiten. Fotos über Arbeitszimmer und Lagerräume lege er bei. Das Büro bzw. die Wohneinheit habe einen direkten Zugang über das Stiegenhaus. Dieser Teil sei nicht in seinem bewohnten Wohnungsverband eingeschlossen. In jedem Büro das er betreue, seien auch Sanitäreinrichtungen, Küche usw. Er müsse für sein Büro keine Miete bezahlen. Die AfA sei lediglich ein kleiner Teil der Betriebsausgaben. Dem Finanzbeamten habe er ganz genau sein Tätigkeitsprofil geschildert, das offensichtlich mit einem herkömmlichen Versicherungsvertreter vor Ort (Geschäfte mit Konsumenten) verwechselt worden sei.

Das Finanzamt erkannte in den am 4. August 2009 erlassenen Einkommensteuerbescheiden für 2006 und 2007 diese Aufwendungen für Büro und Lagerräume nicht an, berücksichtige jedoch bei den gewerblichen Einkünften das Handelsvertreterpauschale von 549,96 € bzw. 1.269,43 €. In der Begründung wurde dazu ausgeführt, Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer könnten nur dann steuerlich abgesetzt werden, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bilde. Die Kosten für das Arbeitszimmer (1.269,43 €) könnten daher nicht steuerlich abgesetzt werden. Die als Lagerraum deklarierten Räumlichkeiten stellten keine den gesetzlichen Vorgaben entsprechenden Lagerräume dar. Alternativ zum Arbeitszimmer könne bei der selbständigen Tätigkeit das 12%-ige Handelsvertreterpauschale (579,96 € für 2006 und 1.269,43 € für 2007) abgezogen werden. Allerdings seien mit der Pauschale auch die Bewirtungskosten (210,00 € im Jahr 2006 und 322,83 € im Jahr 2007) abgegolten.

Die dagegen erhobene Berufung (die sich primär gegen andere nicht anerkannte Ausgaben richtete) wurde in diesem Punkt mit Berufungsvorentscheidung als

unbegründet abgewiesen. Im Vorlageantrag führte er zum Arbeitszimmer aus, das Schlafzimmer sei schon vor einigen Jahren abgebaut worden. Es sei damals schon ausschließlich nur mehr für Bürotätigkeit benutzt worden. Die Wohneinheit sei über das Stiegenhaus erreichbar. Sie sei nicht im Wohnungsverband, weil sein Arbeitszimmer nicht von seiner Wohnung aus direkt begehbar sei. Er müsse zuerst in das Stiegenhaus und könne dann anschließend über die Stiege hochgehen. Dieser Vorgang sei bei allen Bürohäusern der Fall. Sein Arbeitszimmer entspreche den Richtlinien und er verweise diesbezüglich auf die Lohnsteuerrichtlinien.

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 bei den einzelnen Einkünften 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.

Ein Arbeitszimmer liegt nach Lehre und Rechtsprechung dann "im Wohnungsverband", wenn es nach der Verkehrsauffassung einen Teil der Wohnung oder eines Einfamilienhauses darstellt (VwGH 8.5.2003, [2000/15/0176](#)) und über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumen verfügt (VwGH 13.10.1999, [99/13/0093](#)). Bei einem Einfamilienhaus ist der gemeinsame Hauseingang kennzeichnend. Die Lohnsteuerrichtlinien stellen auf die Lage in derselben wirtschaftlichen Einheit ab (LStR 326). Im Wohnungsverband liegen daher Arbeitsräume dann nicht, wenn sie über einen eigenen Wohnungs- oder Hauseingang verfügen. Eine weitere Wohnung des Steuerpflichtigen (Räumlichkeiten, die ein dauerndes Wohnbedürfnis befriedigen) stellt grundsätzlich einen weiteren Wohnungsverband dar. Arbeitszimmer, die nicht in einem Wohnungsverband gelegen sind, fallen nicht unter die einschränkende Bestimmung der oben zitierten Gesetzesstelle. Allerdings muss auch bei einem nicht im Wohnungsverband eingegliederten Arbeitszimmer die berufliche Verwendung notwendig sein und ein Ausmaß erreichen, das ein eigenes Arbeitszimmer rechtfertigt (vgl. *Doralt/Kofler*¹¹, § 20 Tz 104/3; *Jakob/Baldauf* EStG, 2012, § 20 Rz 47; *Hofstätter/Reichel*, EStG 1988, III, § 20 Tz 6.1 und die dort jeweils angeführte Judikatur).

Gemäß § 115 Abs. 1 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.

Entsprechend der amtswegigen Ermittlungspflicht iSd § 115 Abs. 1 BAO ist es primär Aufgabe des Finanzamtes, durch eine entsprechende Gestaltung des Ermittlungsverfahrens möglichst einwandfreie und nachvollziehbare Entscheidungsgrundlagen zu ermitteln (VwGH 18.12.1995, [95/16/0047](#)).

Das Finanzamt geht offensichtlich davon aus, dass es sich bei dem strittigen Büro um ein Arbeitszimmer im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 handelt, es sich somit in den Wohnräumen des Bw befindet und er den Mittelpunkt seiner Tätigkeit außerhalb dieses Büros hat. Der Bw behauptete hingegen, das Büro befinde sich nicht im Wohnungsverband und sein Mittelpunkt der Tätigkeit sei in diesem Büro.

Konkrete Sachverhaltsfeststellungen sind vom Finanzamt dazu nicht getroffen worden. Vom Bw wurden zwar Bilder einer Küche, eines weiteren Raumes und eines WC vorgelegt, aus denen erkennbar ist, dass alle Ablageflächen (Bänke, Tische, Küchenherd) und sogar das WC mit Stapeln an nicht näher erkennbaren Unterlagen, Büchern und Kartons vollgeladen sind. Allein auf Grund dieser Fotos kann aber nicht geschlossen werden, ob es sich hier um Räumlichkeiten im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 handelt.

Vom Bw wurde vorgebracht, die Arbeitsräume seien von seiner Wohnung aus nicht direkt begehbar sondern seien von seinem Wohnbereich getrennt. Er könne die Arbeitsräume nur über das Stiegenhaus erreichen. Ob diese Behauptungen tatsächlich zutreffen, kann sinnvoller Weise nur durch einen Lokalaugenschein festgestellt werden. Um hier eine Entscheidung treffen zu können, wird vorerst zu klären sein, um welches Haus (Einfamilienhaus oder Mehrparteienwohnhaus) es sich handelt. Wo im Haus sich die Arbeitsräume konkret befinden und ob sie tatsächlich außerhalb des Wohnungsverbandes liegen? Handelt es sich bei den Arbeitsräumen um eine eigene Wohneinheit, eine Eigentumswohnung? Völlig ungeklärt ist auch, um wie viele Arbeitsräume (Lagerräume) es sich konkret handelt und wie groß die einzelnen Räume sind. Zu klären wird auch sein, ob die Räume für die berufliche Verwendung notwendig sind und ob sie auch tatsächlich ausschließlich für solche Zwecke genutzt werden.

Sollte es sich – wie vom Finanzamt behauptet – um Arbeitsräume im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 handeln, so wird auch festzustellen sein, ob diese Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen bzw. betrieblichen Tätigkeit des Bw bilden. Im Fall eines Versicherungsangestellten im Außendienst äußerte sich der Verwaltungsgerichtshof 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 festzustellen. Insbesondere im vorliegenden Fall, wenn der Bw konkret einwendet, dass er eben kein herkömmlicher Versicherungsvertreter sei. Die tatsächliche Tätigkeit des Bw wird daher näher zu erfragen sein.

Sollte sich im Zuge der notwendigen Sachverhaltsfeststellungen herausstellen, dass es sich bei den gegenständlichen Räumlichkeiten nicht um ein Arbeitszimmer im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 handeln, so wird auch zu klären sein, ob diese Räume aufgrund ihrer funktionalen Zweckbestimmung und Ausstattung nach der Verkehrsauffassung der Berufssphäre des Bw zugeordnet werden können oder ob die Möglichkeit der künftigen Wohnungsvorsorge (etwa für nahe Angehörige) oder der Vermögensanlage (zB in Form von Wohnungseigentum) die berufliche Veranlassung verdrängt.

Falls nach den getroffenen Feststellungen diese Räumlichkeiten tatsächlich dem beruflichen bzw. betrieblichen Bereich des Bw zuzuordnen sind, wird auch zu prüfen sein, wie der Bw die geltend gemachte Absetzung für Abnutzung (AfA) ermittelt hat und ob deren Berechnung sachgerecht erfolgt ist.

Nach § 289 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde zweiter Instanz, wenn die Berufung weder zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder als gegenstandslos zu erklären ist, diese durch Aufhebung des angefochtenen Bescheides und allfälliger Berufungsvorentscheidungen unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz erledigen, wenn Ermittlungen (§ 115 Abs. 1) unterlassen wurden, bei

deren Durchführung ein anders lautender Bescheid hätte erlassen werden oder eine Bescheiderteilung hätte unterbleiben können. Durch die Aufhebung des angefochtenen Bescheides tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung dieses Bescheides befunden hat.

Da im gegenständlichen Fall keine Aussage darüber getroffen werden kann, ob hier überhaupt ein der Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 unterworfenen Arbeitszimmer "im Wohnungsverband" vorliegt, 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. In Anbetracht der vorstehenden Ausführungen erachtete es der Unabhängige Finanzsenat daher für angezeigt, die angefochtenen Bescheide unter Zurückverweisung der Sache an die Abgabenbehörde erster Instanz aufzuheben.

Der Unabhängige Finanzsenat macht von dem ihm eingeräumten Ermessen auf Aufhebung der angefochtenen Bescheide insbesondere deshalb Gebrauch, da im gegenständlichen Fall die fehlenden Ermittlungen einen Umfang annehmen, die allein in einem Vorhalteverfahren nicht durchgeführt werden können sondern weiterreichende Schritte (wie zB eine Objektbesichtigung, eine Befragung des Bw) erforderlich machen. Dies entspricht auch dem Gebot der Verwaltungsökonomie, zumal sich die vorzunehmenden Ermittlungen auf den örtlichen Nahebereich des Sitzes der Abgabenbehörde erster Instanz erstrecken. Zudem ist es nicht Aufgabe des Unabhängigen Finanzsenates, die erste Instanz von ihrer Aufgabe und Pflicht, den Sachverhalt zu ermitteln, zu entlasten. Weiters ist zu berücksichtigen, dass im Falle der Durchführung der Ermittlungen durch die Berufungsbehörde dem Bw eine Tatsacheninstanz genommen würde. Mit der Bescheidbehebung wird auch dem Rechtsschutzinteresse des Bw entsprochen, dass entscheidungswesentliche Sachverhaltselemente und Einwände des Bw bereits in der Entscheidung der ersten Instanz Berücksichtigung finden. Es ist daher zweckmäßig diese Ermittlungen von der Abgabenbehörde erster Instanz nachholen zu lassen.

Innsbruck, am 19. Februar 2013