



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bf., gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungsführerin erklärte im Streitjahr neben negativen Einkünften aus Gewerbebetrieb aus ihrer Tätigkeit als Geschäftsführerin der A-Sprachschule GmbH, an der sie mit 14% beteiligt ist, resultierende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Mit Mietvertrag vom 15. November 2000 hat sie eine im selben Gebäude über den Räumlichkeiten der A-Sprachschule GmbH liegende Wohnung (202,35 m²) und mit gesondertem Mietvertrag vom 20. November 2003 zwei weitere Zimmer gemietet.

Die auf das in der Wohnung gelegene Arbeitszimmer entfallende anteilige Miete in Höhe von 5.774,07 € machte die Berufungsführerin als Werbungskosten im Zusammenhang mit ihrer nichtselbständigen Tätigkeit geltend. Nachdem diese im Einkommensteuerbescheid 2004 mit der Begründung, das Arbeitszimmer stelle nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit dar, da im Betrieb ein eigenes Büro zur Verfügung stehe, das nur in Ausnahmefällen nicht benutzt werden könne, unberücksichtigt geblieben waren, brachte die steuerliche Vertretung in der dagegen erhobenen Berufung vor, dass das Büro zu 80% für Schulungen herangezogen werde und der Berufungsführerin nur in Ausnahmefällen zur Verfügung stehe.

Zur Sachverhaltsabklärung wurde vom Finanzamt am 25. Jänner 2007 eine Nachschau gemäß § 140 BAO durchgeführt. Der darüber erstellten Niederschrift lässt sich entnehmen, dass der Tätigkeitsbereich der Berufsführerin die Leitung der Schule, die Firmenakquisition, die Erstellung der Lehrpläne sowie die Kundenbetreuung umfasse, sie aber keine Vorträge halte. Im Arbeitszimmer, von dem aus ein Zugang zum Netzwerk der A-Sprachschule GmbH bestehe, habe sich ein Schreibtisch mit Laptop, PC, Drucker und Telefon, ein Bürostuhl, ein Aktenschrank (Holz), zwei Ledercouchs, ein Wohnzimmertisch sowie ein weiterer Schreibtisch (Erbstück) mit einem Sessel befunden. Die A-Sprachschule GmbH verfüge über sieben Schulungszimmer, einen Aufenthaltsraum und drei Büros, wovon eines vom Marketingleiter und eines vom Personalleiter genutzt werde. Das dritte Büro (ca. 18 m²), ausgestattet mit Schreibtisch, PC, Telfon etc., sei ein Allgemein- bzw. Gemeinschaftsbüro.

Auf einen ergänzenden Vorhalt des Finanzamtes gab die Berufsführerin an, die Firmenkunden, die 80% des gesamten Kundenstammes ausmachten, würden auch im Außendienst betreut, wobei sie höchstens ca. 10% tatsächlich unterwegs sei (Verkaufsfahrten); von den Privatkunden (20%) werde sie im Büro aufgesucht. Für die anfallenden Reisekosten erhalte sie von der A-Sprachschule GmbH keinen Ersatz, sie führe daher auch kein Fahrtenbuch oder sonstige Aufzeichnungen über ihre Reisen. Das Gemeinschaftsbüro sei ihr täglich ab 16:00 Uhr bis mindestens 18:00 Uhr zur Verfügung gestanden. Der Schwerpunkt der Tätigkeit bestehe nicht im direkten Kontakt mit den Kunden, sondern in der Erstellung von Schulungskonzepten sowie organisatorischen Arbeiten. Sie leiste 80% ihrer Innendienstzeiten bzw. 73,60% ihrer Gesamtarbeitszeit im Büro in ihrer Wohnung und liege in diesem daher auch der Schwerpunkt ihrer Tätigkeit.

Nach Ergehen einer abweisenden Berufungsvorentscheidung, in der das Finanzamt auch darauf hinwies, dass ursprünglich die anteilige Miete für zwei Zimmer (27,21 m² und 19,91 m²) steuerlich geltend gemacht worden sei, nach Angabe der Berufsführerin das 19,91 m² große Zimmer zwischenzeitig jedoch als Kinderzimmer genutzt werde, wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Der Sichtweise des Finanzamtes, das Zentrum der Aktivität der Berufsführerin liege nicht im Arbeitszimmer, sondern in den von der A-Sprachschule GmbH zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten und es mangle im Hinblick auf diese Räumlichkeiten an der beruflichen Notwendigkeit für das häusliche Arbeitszimmer, zumal auch ein Nachweis dafür, dass das Gemeinschaftsbüro für Schulungszwecke verwendet worden sei, nicht erbracht worden sei, hält die steuerliche Vertretung im Wesentlichen entgegen, dass der Berufsführerin im Betrieb ein eigenes Büro nur in Ausnahmefällen zur Verfügung gestanden sei, weil dieser Raum zu 80% für Schulungen herangezogen werde. Schon die Tatsache, dass die A-Sprachschule GmbH nur über drei Büros verfüge, von denen je eines vom Marketingleiter und

vom Personalleiter genutzt worden sei und das dritte von der Berufsführerin und einer namentlich genannten Mitarbeiterin geteilt werden habe müssen, beweise, dass es sehr wohl notwendig gewesen sei, dass die Berufsführerin ein Zimmer ihrer Privatwohnung zur Verfügung gestellt habe. Schließlich sei das dritte Büro mit nur einem Schreibtisch, einem PC und einem Telefon ausgestattet. Dass viel gesprochen werde, liege in der Natur einer Sprachschule und in diesem Stimmengewirr verschiedener Sprachen gewisse Aufgaben einer Geschäftsführerin konzentriert zu erledigen, sei schier unmöglich. Auch habe dieses Büro wegen des großen Andranges öfters als Schulungsraum herangezogen und kurzfristig geräumt werden müssen. Es seien aber gerade beim Aufgabenbereich einer Geschäftsführerin häufige Unterbrechungen an der Tagesordnung und müssten Unterlagen öfters liegengelassen werden können, ohne dass in diese von betriebsfremden Personen oder nicht befugten Mitarbeitern Einsicht genommen werden könne. Gerade dies sei aber nicht möglich gewesen und sei es daher erforderlich gewesen, dass die Berufsführerin auf das Arbeitszimmer in ihrer Wohnung ausweichen habe können. Die Tatsache, dass vom Büro ein Zugang zum Netzwerk der A-Sprachschule GmbH bestehe, sei ein weiteres Indiz für die Notwendigkeit. Jede Schnittstelle eines Netzwerkes nach außen birge auch ein erhöhtes Risiko; dieses sei von der A-Sprachschule GmbH nur in Kauf genommen worden, weil es auch wirklich notwendig gewesen sei. Im Falle des nunmehr als Kinderzimmer genutzten Zimmers (19,91 m²) könne nicht mehr nachgewiesen werden, dass es beruflich genutzt worden sei. Die aufgrund der beruflichen Nutzung als Werbungskosten zu berücksichtigenden anteiligen Mietaufwendungen beliefen sich daher auf 2.579,17 €.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 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 abziehbar.

Die Frage des für die steuerliche Berücksichtigung eines Arbeitszimmers bzw. dessen Einrichtung entscheidenden Mittelpunktes einer Tätigkeit ist aus der Sicht der jeweiligen Einkunftsquelle zu beurteilen. Maßgebend für den Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der nach dem typischen Berufsbild zu bestimmende materielle Schwerpunkt (vgl. VwGH 25.10.2005, 2001/13/0272, mwN); nur im Zweifel ist darauf abzustellen, ob eine Tätigkeit in zeitlicher Hinsicht notwendigerweise zu mehr als der Hälfte im Arbeitszimmer ausgeübt wird (vgl. VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025, und VwGH

21.6.2007, 2004/15/0060). Dient das Arbeitszimmer daher einer Tätigkeit, die im Wesentlichen außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird, sind die Aufwendungen generell (also auch unabhängig von der darin verbrachten Zeit) nicht abzugsfähig (vgl. VwGH 19.4.2006, 2002/13/0202).

Bei nichtselbständig Tätigen ist der Mittelpunkt der Tätigkeit in der Regel der vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Arbeitsplatz. Nur in Ausnahmefällen, bei denen die nichtselbständige Tätigkeit ausschließlich von zu Hause aus ausgeführt wird (zB Heimbuchhalter, Teleworker) oder wenn der Arbeitnehmer verpflichtet ist, für ein Arbeitszimmer an einem bestimmten Standort zu sorgen und seine Tätigkeit auch überwiegend dort ausübt, kann der Mittelpunkt der Tätigkeit das Arbeitszimmer sein (vgl. Doralt/Kofler, EStG¹¹, § 20 Tz 104/4, mwN).

Vor diesem Hintergrund vermag der Unabhängige Finanzsenat den Standpunkt des Finanzamtes, dass der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit einer Geschäftsführerin (Direktorin) einer Sprachschule in den Räumlichkeiten der Schule und nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt, nicht als in Widerspruch mit der Verkehrsauffassung stehend zu erkennen. Hierfür sprechen allein schon die eingangs angeführten, in den Aufgabenbereich der Berufsführerin fallenden Tätigkeiten und die damit verbundene organisatorische Eingliederung in den schulischen Betrieb. Dass die Tätigkeit gegenständlich aufgrund des räumlichen Zusammenhangs im zur Privatwohnung gehörenden Arbeitszimmer ausgeführt werden konnte und den Angaben der Berufsführerin zufolge zum Großteil tatsächlich in diesem ausgeübt wurde, vermag daran aufgrund der anzustellenden typisierenden Betrachtung und des eindeutig festlegbaren materiellen Tätigkeitsschwerpunktes nichts zu ändern.

Zudem ist zu beachten, dass Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nach den von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien - abgesehen von den in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 normierten Voraussetzungen - nur dann anzuerkennen sind, wenn ein Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen notwendig ist sowie der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird und auch entsprechend eingerichtet ist (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, 24. Lieferung, § 6 Tz 6.1, sowie Doralt/Kofler, a.a.O., § 20 Tz 104/9, mwN).

Nach den Feststellungen des Finanzamtes verfügt die A-Sprachschule GmbH über sieben Schulungszimmer, einen Aufenthaltsraum und drei Büros. Abgesehen davon, dass die Berufsführerin das Gemeinschaftsbüro zumindest zeitweise ohnedies benutzt hat, ist für den Unabhängigen Finanzsenat nicht erkennbar, aus welchen Gründen bei der gegebenen Raum-situation gerade der Geschäftsführerin der Schule kein entsprechendes Büro zur Verfügung gestellt werden können sollte und ist eine Notwendigkeit zur Nutzung eines häuslichen Ar-

beitszimmers daher zu verneinen. Eine solche Notwendigkeit wurde auch mit den Ausführungen im Vorlageantrag nicht aufgezeigt, erklären diese doch nur die Notwendigkeit eines eigenen Zimmers, nicht aber, weshalb es der Berufsführerin als Geschäftsführerin bei entsprechender Belegung der Räume nicht möglich sein sollte, ein eigenes Büro in den Räumlichkeiten der Schule zu nutzen. Zudem hat die Berufsführerin ungeachtet der Ausführungen in der Berufsvorentscheidung, dass ein Nachweis dafür, wann das Gemeinschaftsbüro für Schulungszwecke verwendet wurde, nicht erbracht worden sei, einen solchen Nachweis auch im zweitinstanzlichen Verfahren nicht erbracht.

Infolgedessen konnten die anteiligen Mietkosten für das Arbeitszimmer keine steuerliche Berücksichtigung finden und war die Berufung daher als unbegründet abzuweisen.

Feldkirch, am 3. Oktober 2008