



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. vertreten durch Heinlein & Partner Steuerberatungs GmbH, 1010 Wien, Teinfaltstraße 5/4, vom 25. November 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 10. August 2009 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Journalist und war in den Streitjahren 2006 bis 2008 als Kommunikationsleiter der P. AG (P) nicht selbständig tätig.

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2006 bis 2008 wurden u.a. Aufwendungen für ein Arbeitszimmer sowie weiters Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.

Das Finanzamt kürzte bzw. anerkannte die Aufwendungen aus folgenden Gründen nicht:

"Arbeitszimmer, Einrichtung des Arbeitszimmers:

Die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer und für Einrichtungsgegenstände der Wohnung setzt stets voraus, dass die Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt notwendig macht und dass der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt wird. Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 2 Iit. d EStG darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen. Nach der Judikatur ist die Prüfung, ob ein Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit darstellt, nur aus der Sicht der Einkunftsquelle vorzunehmen, für die das Arbeitszimmer notwendig ist.

Sie beziehen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Aktiveinkünfte) von der P für Ihre Tätigkeit als Kommunikationsleiter. Allein schon aus Ihrer Tätigkeitsbeschreibung geht hervor, dass das häusliche Arbeitszimmer keinesfalls der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit ist. Ihre Einkunftsquelle umfasst nur eine Tätigkeit, die einem einzigen Berufsbild entspricht, nämlich einem solchen, bei dem der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit jedenfalls außerhalb des Arbeitszimmers liegt. Daran ändert auch nichts die Tatsache, dass Ihnen der Arbeitgeber ermöglicht, Teile der Arbeit von zu Hause aus zu erledigen.

Weiters haben Sie auch ein Pendlerpauschale in Anspruch genommen, welches (unabhängig von der Höhe) unter anderem nur dann zusteht, wenn der Arbeitsweg an den überwiegenden Arbeitstagen pro Lohnzahlungszeitraum zurückgelegt wird, also wenn die Dienststelle an den überwiegenden Arbeitstagen monatlich aufgesucht wird.

Das häusliche Arbeitszimmer stellt somit keinesfalls den Tätigkeitsmittelpunkt iSd § 20 Abs. 1 Z. 2 Iit. d EStG dar. Die Aufwendungen und Ausgaben für das Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sind daher nicht abzugsfähig."

In der fristgerechten Berufung wurde wie folgt eingewendet:

„1. Arbeitszimmer

Die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer setzt nach den Lohnsteuerrichtlinien RZ 324 § 16 (aus 2002 in der derzeit geltenden Fassung) voraus, dass die Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen dieses unbedingt notwendig macht und dass der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird.

Die Notwendigkeit ist kein Wesensmerkmal des Werbungskostenbegriffes, es handelt sich um ein Merkmal für die Anerkennung. Es gilt zu beurteilen, wo der Mittelpunkt der Tätigkeit

gelegen ist. Im Zweifel ist darauf abzustellen, dass das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird.

In der Beilage legen wir eine Skizze des Arbeitszimmers unseres Mandanten bei. Gleichzeitig wird das Schreiben der P. AG beigelegt, aus dem auch ersichtlich ist, dass die Tätigkeit überwiegend von zu Hause aus zu erledigen ist, da aufgrund des Gesundheitsbildes (Krebskrankung) die Tätigkeit von anderer Stelle unzumutbar erscheint und somit auch die Aufwendungen für das Arbeitszimmer eindeutig im Sinne des Werbungskostenbegriffes als Aufwendungen oder als Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen zu werten sind.

Die Krankheitsgeschichte unseres Mandanten wurde Ihnen bereits per E-Mail zugesandt. Ergänzungshalber wird sie noch einmal kurz wiedergegeben:

1999 Auftreten des Nierentumors, Operation - eine Niere entfernt

1999 Auftreten von Metastasen in der Leber

1999 Behandlung mit Immun-Therapien

2000 Operation um festzustellen um welche Metastasen es sich handelt

2000 weitere Immuntherapien, 9 Wochen im Spital, Behandlung mit dem ehemaligen Conteran-Mittel

2001 eine Metastase im Schädel-Operation

danach Bestrahlung, Therapien um wieder Essen zu lernen, Sprechtraining, Physiotherapien, Psychotherapien, Osteopatische Behandlungen, Medikamenten, die oft die Krankenkasse nicht bezahlt anschließend noch zahlreiche Therapien um die Nachwirkungen zu minimieren.

In Beachtung des Begriffes im Sinne des § 16 sowie unter der Berücksichtigung der Richtlinien sind die geltend gemachten Aufwendungen für das Arbeitszimmer als Werbungskosten zu qualifizieren."

Die Berufung wurde mit abweisender Berufungsvorentscheidung dahingehend begründet:

"Arbeitszimmer:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen, Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 Iit d EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften die 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 auch nur dann abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig ist und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird (vgl. VwGH 23.05.1996, 94/15/0063; 31.10.2000, 95/15/0186).

Die Notwendigkeit ist zwar richtigerweise kein Wesensmerkmal des Betriebsausgaben- oder Werbungskostenbegriffs, es handelt sich dabei aber nach der Rechtsprechung um ein sachlich geeignetes Merkmal für die Anerkennung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen.

Die Frage, ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt, ist auch nach dem "typischen Berufsbild" der Tätigkeit des Steuerpflichtigen zu beantworten. Die Beurteilung des Stellenwertes eines Arbeitszimmers für die Berufstätigkeit hat nach dem typischen Ablauf der Betätigung zu erfolgen (vgl. VwGH 24.10.2005, 2001/13/0272; 16.03.2005, 2000/14/0150 und 24.04.2002, 98/13/0193) und ist einkunftsquellenbezogen vorzunehmen.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 28.11.2000, Zahl 99/14/0008, ist der Mittelpunkt der Tätigkeit nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen.

Nur im Zweifel kommt es darauf an, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (u.a. VwGH 24.06.2004, 2001/15/0052; 21.09.2005, 2001/13/0241).

Bei Zweifeln, ob eine Tätigkeit berufsbildbezogen schwerpunktmäßig innerhalb oder außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird, ist im Sinne der Ansicht des VwGH darauf abzustellen, ob die Tätigkeit notwendigerweise zu mehr als der Hälfte im Arbeitszimmer ausgeübt wird (vgl. Atzmüller/Krafft in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke MSA EStG [1.1.2006], § 20 Anm. 44).

Sie haben in Beantwortung des Ergänzungersuchens vom 24.4.2009 Ihren Aufgabenbereich als Kommunikationsleiter sinngemäß folgendermaßen dargestellt:

Pflege der Beziehungen zu den Journalisten

Herstellung von Kontakten zwischen Geschäftsführung und Medien

Externe Kommunikation, um der Öffentlichkeit die Arbeit der P näher zu bringen

Organisation von Journalisten-Workshops, um das Fachwissen von P: den Medien zu erklären

Organisation von Journalisten-Reisen für das Unternehmen zu Ländern und Städten, um das Pensionskassensystem in anderen Ländern vorzustellen

Organisieren von Charity-Veranstaltungen

Zusammenarbeit mit Agenturen

In Wikipedia (www.wikipedia.de) ist die Haupttätigkeit eines Kommunikationsleiters wie folgt beschrieben:

Konzeption, Planung und Realisierung von Werbekampagnen für Produkte und Dienstleistungen, einschließlich Budgetverantwortung. Nebst der klassischen Kommunikation kennt der Kommunikationsleiter dafür auch alle Spezialgebiete der Marketingkommunikation wie Dialogmarketing, Database-Marketing, Verkaufsförderung, Eventmarketing, Sponsoring sowie Onlinewerbung. Der Kommunikationsleiter nimmt Aufträge und Briefings entgegen und setzt auch den Kommunikationsplaner gezielt ein. Auf Agenturseite ist er zentraler Ansprechpartner für die Kunden und koordiniert die Tätigkeiten der Kreativen, der Media-Profis, der Produktion sowie der Spezialisten aus allen Gebieten der Kommunikation.

Bei Tätigkeiten (Berufsbildern), deren Mittelpunkt (Schwerpunkt) jedenfalls außerhalb eines Arbeitszimmers liegt, bestimmt (prägt) die außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübte (Tätigkeits)Komponente das Berufsbild entscheidend. Die mit der Tätigkeit (auch) verbundene (Tätigkeits)Komponente, die auf das Arbeitszimmer entfällt, ist demgegenüber bei Beurteilung des Berufsbildes typischerweise nicht wesentlich.

Beispiele: Lehrer, Richter, Politiker, Vertreter, Unternehmensberater

Tätigkeiten (Berufsbildern), deren Mittelpunkt (Schwerpunkt) in einem Arbeitszimmer liegt, werden entweder ausschließlich in einem Arbeitszimmer ausgeübt oder umfassen (Tätigkeits)Komponenten, die außerhalb des Arbeitszimmers, und solche, die in einem Arbeitszimmer ausgeübt werden, wobei die (Tätigkeits)Komponente, die auf das Arbeitszimmer entfällt, typischerweise nicht als für das Berufsbild (bloß) unwesentlich zu bezeichnen ist. Beispiele: Gutachter, Schriftsteller, Teleworker.

Auf Grund Ihrer eigenen Beschreibung des Aufgabenbereiches und auf Grund der Tätigkeitsbeschreibung in Wikipedia ergibt sich, dass der Schwerpunkt der Tätigkeit als Kommunikationsleiter nach dem Berufsbild nicht in einem häuslichen Arbeitszimmer liegt. Dazu kommt noch, dass Sie wieder ein großes Pendlerpauschale beantragen, weil neben den einmal wöchentlich anfallenden Fahrten von der Wohnung zur Dienststelle für die übrigen Tätigkeiten (!) Fahrten zu diversen Meetings ab Wohnung (Arbeitszimmer) erfolgten, die Sie mit Fahrten auf dem Arbeitsweg gleichstellen. Nachdem ein Pendlerpauschale bei Vorliegen der anderen Voraussetzungen überhaupt nur dann zusteht, wenn der Arbeitsweg an den überwiegenden Arbeitstagen pro Lohnzahlungszeitraum zurückgelegt wird, muss - unabhängig davon, ob überhaupt ein Pendlerpauschale anerkannt wird - angenommen werden, dass die Tätigkeit überwiegend außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers ausgeübt wurde.

Es erübrigt sich daher eine nähere Überprüfung, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit als Kommunikationsleiter benutzt wird.

Ebenfalls in Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 24.4.2009 haben Sie bekannt gegeben, dass sich Ihre Dienststelle in Adr.Dienststelle befindet. Laut der Arbeitgeberbestätigung vom 30.3.2007 sind Sie bei der P im Ausmaß von 20 Stunden pro Woche beschäftigt und es ist Ihnen im Rahmen Ihrer Funktion auch gestattet, bei Bedarf von zu Hause aus zu arbeiten.

In der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 geben Sie (bezüglich Pendlerpauschale) bekannt, dass sich das Büro des Arbeitgebers, wo Sie für kurzfristige Innendienste (ca. einmal pro Woche) tätig waren, in Adr.Büro befand.

Dazu wurde ein Schreiben des Arbeitgebers vom 19.8.2009 vorgelegt, laut dem sinngemäß das (Teilzeit)Dienstverhältnis seit 1.7.2004 besteht, dass eine Vereinbarung besteht, laut der Sie auf Grund der Nachwirkungen der schweren Krebserkrankung und zur Vermeidung von Wegzeiten Ihre Arbeit überwiegend von zu Hause aus erledigen können, und dass Sie einen flexiblen Arbeitsplatz an der Dienststelle hatten, der Ihnen je nach Verfügbarkeit während Ihrer Anwesenheit im Büro zugeordnet wurde.

Es liegen somit zu ein und demselben Sachverhalt (Arbeitszimmer) und zu ein und denselben Zeiträumen (Jahre 2006 bis 2008) zwei unterschiedliche Angaben zur Anschrift der Dienststelle und zwei widersprüchliche Arbeitgeberbestätigungen vor.

Tatsache dürfte sein, dass Ihnen der Arbeitgeber auf Grund Ihres Krebsleidens die Möglichkeit gegeben hat, jene Tätigkeiten, für die ein Büro oder zumindest ein Arbeitsplatz erforderlich ist, in gewissem Ausmaß von zu Hause aus zu erledigen. Wenn Sie von dieser Möglichkeit Gebrauch machten und dadurch in Folge an der Dienststelle an Stelle eines fixen Büros nur mehr ein flexibler Arbeitsplatz zur Verfügung steht, dann ist dies einem freiwilligen Verzicht auf die Nutzung eines Dienstzimmers gleichzusetzen.

Der (freiwillige) Verzicht auf die Nutzung eines Dienstzimmers führt nicht zu einer Notwendigkeit des Arbeitszimmers im Wohnungsverband (Atzmüller/Krafft in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.1.2006] § 20 Anm 37).

Das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer bildet nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit. Die Ausgaben für das Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sind daher gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 Iit d EStG nicht abzugsfähig."

Im Zuge des Vorlageantrages an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung wurde ergänzend eingewendet:

"Ad Arbeitszimmer

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG sind Werbungskosten Kosten zur Aufwendung, zur Erwerbung, Sicherung oder Einhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten sind bei der Werbungsart abzuziehen bei der sie erwachsen sind.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.11.2000, Zahl 99/14/0008 ist der Mittelpunkt der Tätigkeit nach materiellem Schwerpunkt zu beurteilen. Bei Zweifeln, ob eine Tätigkeit berufsbildbezogen schwerpunktmäßig innerhalb oder außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird, ist im Sinne der Ansicht des VwGH darauf abzustellen ob die Tätigkeit notwendigerweise zu mehr als der Hälfte im Arbeitszimmer ausgeübt wird.

Der steuerliche Vertreter des Bw. verweist auf die Darstellung in der Berufung vom 20.11.2009 und legt zur weiteren Dokumentation und Erhärting der Notwendigkeit die Aufzeichnungen über die Heimarbeit und zusätzliche Begründung bei.

Die Heranziehung der Beschreibung der Haupttätigkeit des Bw. durch Computerprogramme wie WIKIPEDIA erscheint für die Beurteilung des Werbungskostenbegriffes die Notwendigkeit eines beruflich bedingten Arbeitszimmers als nicht zielführend, da die Tätigkeit des Bw. damit nicht wiedergegeben werden kann.

Tatsächlich belaufe sich die Arbeitszeit des Bw. auf 10%-ige Anwesenheit im Büro des Arbeitgebers, 60% der Tätigkeit werden im seinem Arbeitszimmer verrichtet und der Rest beläuft sich auf Auswärtstermine, wie Pflege der Beziehungen zu Journalisten und andere den Tätigkeitsbereich umfassende Agenda.

Die Notwendigkeit iSd § 16 EStG wird insbesondere durch die beiliegende Bescheinigung des Vorstandsmitglieds der P R.B. erhärtet. Ohne eigenes Arbeitszimmer wäre der Bw. weder in der Lage diese Tätigkeit auszuüben, noch hätte er die Beschäftigung angenommen."

Der Bw. übermittelte in einer Beilage folgende zusätzliche Begründung betreffend – „Die Notwendigkeit eines Arbeitszimmer“:

„Herr NameBw. ist im Jahre 2000 an Nierenkrebs erkrankt. Es wurde ihm eine Niere entfernt, in Folge sind die Metastasen in Leber (2001) und im Gehirn (2002) aufgetreten. Er befindet sich unter ständiger ärztlicher Kontrolle. Er bekommt Medikamente und verschiedene Behandlungen. Auf Grund der Krankheitsgeschichte wurde ihm eine 100% Behinderung vom Sozialamt, Landesstelle N beschieden. Der Grad der Behinderung wurde im Jahr 2007 auf 60% runtergestuft, da sich der gesundheitliche Status von Herrn NameBw. stabilisierte. Im Jahre 2008 sind Metastasen in den Knochen aufgetreten und Ende 2009 verschlechterten sich seine Blutwerte. Es ist zu erwarten, dass der Behinderungsgrad auf Grund dieser Tatsachen wieder hinaufgestuft wird.

Herr NameBw. wollte trotz seines angeschlagenen Gesundheitszustands in seinem Beruf arbeiten. Auf Grund von seiner beruflichen Qualifikationen wurde Herr NameBw. von dem Vorstandsmitglied der P angesprochen und ihm die Leitung der Kommunikation des

Unternehmens angeboten. Das Arbeitsverhältnis begann am 1.7.2004. Dort wurde vereinbart, dass er trotz des Behindertenstatus seine Profession anbringen kann. Es wurden besondere Konditionen fixiert. Dazu hat es gehört, dass Herr NameBw. hauptsächlich von seinem Heimarbeitsplatz die Aufgaben für P erledigen wird. Die Situation von Herrn NameBw. auf Grund von post-operativen Schwierigkeiten und die Beigabe von Krebsmedikamenten wurden von den Vorständen zur Kenntnis genommen und akzeptiert (siehe Bestätigung von P Vorstand Dir. B.).

Zusätzlich wurde eine Abmachung getroffen, dass Tätigkeiten, die eigentlich der Leiter einer - Kommunikationsabteilung durchführen sollte z.B. das Verfassen von Reden oder die Erstellung eines Geschäftsberichtes, ausgeschlossen wurden (post-operative Legasthenie). Dadurch wurde Herrn NameBw. die Möglichkeit geschaffen von zu Hause die Arbeit auszuführen unter Berücksichtigung von seiner täglichen gesundheitlichen Verfassung.

Deswegen kann es in diesem Zusammenhang von einem freiwilligen Verzicht auf die Nutzung eines Arbeitsplatzes bei Arbeitgeber keine Rede sein. Das Arbeitszimmer stellt die Notwendigkeit dar, damit Herr NameBw. seiner Arbeit nachgehen kann. Es wäre sonst für ihn ausgeschlossen regelmäßig in die Firma zu fahren und die Arbeit vor Ort zu verrichten. Sollte bei der Anstellung das Teleworking nicht der Bestandteil der Vereinbarung gewesen sein, wäre Herrn NameBw. nicht möglich dieses Arbeitsverhältnis einzugehen.

Die Büro-Termine und Auswärtstermine wurden zumeist kurz gehalten, da Herr NameBw. längere Arbeitsphasen durch Pausen unterbrechen muss. Auf Grund dessen, dass die meiste Arbeit von zu Hause erledigt wurde (Vorbereitungen zur Gesprächen, Kommunikations-Pläne, Events-Konzepte) konnte Herr NameBw. sein Job zur Zufriedenheit des Arbeitsgebers durch viele Jahre erledigen. Dienstzeugnis kann beigebracht werden.

Seit Jahren erhält Herr NameBw. aufwendige Medikation und Behandlungen (Physiotherapie, Psychotherapie) um seine Krankheit zu überwinden. Deswegen hat er mit wesentlichem finanziellen Aufwand und mit der Zustimmung seines Auftraggebers das Arbeitszimmer errichtet, um sich ins Arbeitsleben zu integrieren.

Weiters wurde mitgeteilt, dass der Arbeitgeber P den Arbeitsstandort verändert hat, um zwar von 9-ten Bezirk in den 2-ten Bezirk.

Die Aufstellung der Arbeitsstunden von Jahr 2006 für Monate Januar bis März beweist, dass das Arbeitszimmer errichtet im Haus von Herrn NameBw., den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit bildet. Nur ein geringer Teil der Arbeitszeit wurde vereinbarungsgemäß im Büro am flexiblen Arbeitsplatz verrichtet.

Die Auswärtstermine mit Journalisten und Agenturen, wie in der Aufstellung ersichtlich, belegen die Richtigkeit der Pendlerpauschale Anspruches. Mehrere Auswärtstermine (manchmal am gleichen Tag) und Notwendigkeit von Arbeitspausen sind die Begründung, warum die Pendlerpauschale berücksichtigt sein sollte. Die Nutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln ist nur theoretisch möglich gewesen. Für viele Termine war es notwendig schwere Unterlagen zu transportieren. Herr NameBw. auf Grund seiner gesundheitlichen Vorgesichte (Entfernung der Niere, das Legen eines Portacuts und eines Gefrierschnitts zur Abklärung der Lebermetastasen) wäre es unmöglich diese Unterlagen selbst zu tragen (mehrfaches Umsteigen)."

Über neuerlichem Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurden vom Bw. Arbeitsaufzeichnungen für sämtliche Monate der Streitjahre 2006 bis 2008 mit Angabe der Gesprächsteilnehmer und Kilometerangaben sowie Kilometergeld bekannt gegeben."

In einem ergänzenden Schreiben machte der Bw. weiters Ausgaben der Heilbehandlung als außergewöhnliche Belastung geltend. Diese seien kausal durch die Behinderung des Beschwerdeführers veranlasst. Der Bw. hätte in Folge seiner Erkrankung laufende Untersuchungen, Bestrahlungen, Chemotherapien, Physiotherapien, osteopathische Behandlungen, Medikamente und weitere Therapien um die Krankheit zu überwinden bzw. zu lindern. Diese wurden in folgender Höhe geltend gemacht:

	2006	2007	2008
Medikamente, Rezeptgebühren	1.648,21	847,54	957,72
Therapien	1.080,00		700,00
Fahrtkosten (Taxi, öffentl. Verkehrsmittel, Parkgebühren – ohne Km-Gelder oder sonstige Pkw-Kosten)	627,00	874,10	853,90
	3.355,21	1.721,64	2.511,62

Das Finanzamt hätte entgegen der amtswegigen Ermittlungspflicht keine Erhebungen vorgenommen, wieweit diese Ausgaben kausal durch die Behinderung des Bw. veranlasst worden wären. Dem Finanzamt wären sämtliche Belege und Kostenaufstellungen zur Überprüfung vorgelegt worden und retourniert worden.

Die Therapien hätten vor allem die Wirbelsäule (Physiotherapie) und physiotherapeutische Behandlungen in einer Spezialklinik in BadX. (nach der Operation auf Grund einer Metastase im Gehirn) sowie Kontrolluntersuchungen (AKH W. und Privatklinik – MRT, CT, Blutwerte, Ultraschall, Behandlungen zur Verbesserung der Motorik und Akupunktur betroffen. Diese Therapien wären notwendig geworden, um die schwerwiegende Krankheit samt

Nebenwirkungen und deren Folgen zu überwinden (wie Nahrungsunverträglichkeit, Depressionen, Haarverlust, erforderliche Leber- und Nierenschonkost).

Die in diesem Zusammenhang geltend gemachten Fahrtkosten würden Fahrten zu Untersuchungen, Therapien, Behandlungen und die Beschaffung von Medikamenten in verschiedenen Apotheken betreffen und keine Kilometergelder, sondern ausschließlich Parkgebühren, Taxirechnungen und Fahrscheine öffentlicher Verkehrsmitteln betreffen. Aufzeichnungen oder Nachweise seien dem Finanzamt nachgewiesen worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad Arbeitszimmer)

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF BGBl. Nr. 201/1996 sind Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abzugsfähig. Bildet jedoch 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 Besonderheit des häuslichen Arbeitszimmers liegt darin, dass seine (Mit)Nutzung im Rahmen der Lebensführung vielfach nahe liegt, von der Behörde aber der Nachweis seiner Nutzung für die Lebensführung, zumal ein solcher Ermittlungen im Privatbereich des Steuerpflichtigen erfordert, nur schwer zu erbringen ist. Aus diesem Grund bestehen auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn der Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer davon abhängig macht, dass es den Mittelpunkt der entsprechenden Betätigung des Steuerpflichtigen darstellt.

Ein Arbeitszimmer liegt dann im Wohnungsverband, wenn es einen Teil der Wohnung oder eines Einfamilienhauses darstellt und über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumlichkeiten verfügt.

Für die Begründung der Abzugsfähigkeit muss das Arbeitszimmer „den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen“ darstellen. Dabei weist der Umstand, der der Steuerpflichtige über keinen anderen Arbeitsraum verfügt, das häusliche Arbeitszimmer noch nicht zwangsläufig als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit aus, vielmehr ist das typische Berufsbild entscheidend. Allgemein wird auch bei Nichtselbständigen das Arbeitszimmer idR nicht Tätigkeitsmittelpunkt sein, da die berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers (wie am vom

Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Arbeitsplatz) ausgeübt wird (vgl. Doralt, EStG, Std. 1.7.2007, Tz 104 zu § 20 und dort zitierte Rechtsprechung).

Ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, hat nach der Verkehrsauffassung und damit nach dem „typischen Berufsbild“ zu erfolgen. Lässt sich eine Betätigung in mehrere (Tätigkeits-)Komponenten zerlegen, erfordert eine Beurteilung nach der Verkehrsauffassung eine wertende Gewichtung dieser Komponenten; diese wertende Gewichtung führt im Ergebnis zu der Beurteilung, wo der Mittelpunkt (Schwerpunkt) einer Tätigkeit (eines Berufsbildes) gelegen ist (vgl. Doralt, aaO, Tz 104/5 zu § 20 und dort zitierte Rechtsprechung).

Dient das Arbeitszimmer daher einer Tätigkeit, die im Wesentlichen außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird, dann sind die Aufwendungen generell nicht abzugsfähig (wie etwa bei einem Lehrer und Vortragenden ein für die Vorbereitungs- und Korrekturzwecke verwendetes häusliches Arbeitszimmer). Lediglich bei nicht eindeutig festlegbarem materiellem Schwerpunkt ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (vgl. Doralt, aaO. Tz 104/6 zu § 20 und dort zitierte Rechtsprechung)

Liegt der materielle Schwerpunkt einer Tätigkeit (nach dem typischen Berufsbild) zweifellos nicht im häuslichen Arbeitszimmer, kommt es nicht mehr darauf an, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht zu mehr als der Hälfte der Tätigkeit iRd konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (VwGH 19.4.06, 2002/13/0202 Vortragender).

Der (freiwillige) Verzicht auf die Nutzung eines Dienstzimmers führt nicht zu einer Notwendigkeit des Arbeitszimmers im Wohnungsverband (Atzmüller/Krafft in Wiesner u.a., MSA EStG [1.1.2006] § 20 Anm 37).

In Beantwortung eines Ergänzungersuchens stellte der Bw. seinen Aufgabenbereich als Kommunikationsleiter sinngemäß folgendermaßen dar:

Pflege der Beziehungen zu den Journalisten

Herstellung von Kontakten zwischen Geschäftsführung und Medien

Externe Kommunikation, um der Öffentlichkeit die Arbeit der P näher zu bringen

Organisation von Journalisten-Workshops, um das Fachwissen von Pensionskassen den Medien zu erklären

Organisation von Journalisten-Reisen für das Unternehmen zu Ländern und Städten, um das Pensionskassensystem in anderen Ländern vorzustellen

Organisieren von Charity-Veranstaltungen

Zusammenarbeit mit Agenturen

Der Tätigkeitsbereich des Bw. und Verwendungszweck des strittigen Arbeitszimmers wird in der Berufung mit externer Kommunikation, Herstellung von Kontakten und Organisieren von Veranstaltungen und Beziehungen zu den Journalisten angegeben. Die Anwesenheit im Büro des Arbeitgebers belaue sich auf 10%, jene im Arbeitszimmer auf 60%. Der Rest umfasse die Auswärtstermine und andere dem Tätigkeitsbereich umfassende Agenda. Ohne eigenes Arbeitszimmer wäre der Bw. nicht in der Lage diese Tätigkeit auszuführen bzw. hätte diese Beschäftigung nicht angenommen. Die Heranziehung der Beschreibung der Tätigkeit bezüglich WIKIPEDIA sei nach Ansicht des Bw. nicht zielführend, da diese nicht die Tätigkeit des Bw. wiedergebe.

Das Arbeitszimmer stellt einen Teil des Einfamilienhauses von 42,92m² in R. dar (Dachgeschoss mit Schrägen), vom Innenbereich des Hauses erreichbar, somit ein im Wohnungsverband liegendes Arbeitszimmer im Sinne der eingangs zitierten Norm. Aus dem vorgelegten Plan ergibt sich, dass dieser Raum neben dem Schreibtisch einen Kamin sowie Tisch mit mehreren Sitzgelegenheiten bietet, weiters ein Archiv, mehrere Ablagen und Regale sowie einen PC inkl. Drucker, Kopier- und Faxgerät. Über drei weitere Schränke gibt es keine Angaben.

Der vorliegende Sachverhalt, ob dieses im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer in den Streitjahren den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Bw. gebildet hat, ist wie folgt zu beurteilen:

Der Bw. ist Journalist und erzielt in den Streitjahren als Angestellter der Uniqua Versicherungs AG Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit iHv. rund € 60.000,- bis € 70.000,- und daneben bei der P iHv. rund € 20.000,- bis € 27.000,-. Die Benutzung des Arbeitszimmers erfolgte ausschließlich für die P.

Die Prüfung des Mittelpunktes einer Tätigkeit hat daher im Rahmen der Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit bei der P zu erfolgen.

Die Tätigkeit als Kommunikationsleiter erstreckt sich lt. Angaben des Bw. auf die Herstellung von Kontakten und Organisieren von Veranstaltungen und Beziehungen zu den Journalisten mit organisatorischer Vor- und Nachbereitungsarbeit in Heimarbeit. Im Arbeitszimmer fanden lt. Arbeitsaufzeichnungen keine Gespräche mit Kunden oder Medien statt.

Lt. Aufzeichnungen des Bw. überwiegt die im Arbeitszimmer verbrachte Tätigkeit vom erforderlichen Zeitaufwand gegenüber der Tätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers, jedoch wird vom Bw. die Tätigkeit mit Schwerpunkt nach Außen liegend beschrieben. Es seien umfangreiche Vorbereitungs- oder Nachbearbeitungszeiten für die Tätigkeit der Bw. erforderlich, wie das Herstellen von Kontakten und Organisieren von Veranstaltungen und

unmittelbares Kommunizieren mit Journalisten und Medien, wie auch Besprechungen mit den Vorständen. Der Bw. hat das Arbeitszimmer weiters für beruflich veranlasstes Literatur- und Aktenstudium, Konzipierung von Schriftsätze und Briefing genutzt.

Damit ist der Mittelpunkt der Tätigkeit als Kommunikationsleiter strittig. Dieser ist nach dem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen, wobei nur im Zweifel darauf abzustellen ist, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht zumindest für mehr als die Hälfte im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführt, ist für die Bestimmung des Mittelpunktes einer Tätigkeit ihr materieller Schwerpunkt maßgebend, in Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (VwGH 18.10.2012, 2008/15/0236).

Die berufliche Tätigkeit des Bw. besteht vor allem in der Öffentlichkeitsarbeit, in der Lieferung von Informationen über das Unternehmen seines Arbeitgebers an Journalisten und anderen Medienvertretern. Unter Verweis auf das Erkenntnis vom 25.7.2013, ZI 2011/15/0104 ist weiters festzuhalten, dass – wie im vorliegenden Berufungsfall dargelegt – die Kommunikation mit den Medien zu einem wesentlichen Teil über Telefon und Internet stattfindet und somit grundsätzlich auch vom Arbeitszimmer aus hergestellt werden kann. Auch die Organisation einer Veranstaltung, die nicht mit deren Moderation oder einem Vortrag im Rahmen der Veranstaltung gleichzusetzen ist, kann vom Arbeitszimmer erfolgen. Das gilt auch für das Erstellen von Presseaussendungen. Solcherart trifft es im vorliegenden Fall nicht zu, dass der vom Bw. ausgeübten Berufstätigkeit ein materieller Schwerpunkt im Sinne der obenstehenden Ausführungen zukommt.

Das hat zur Folge, dass die Bestimmung des Mittelpunktes im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG nach zeitlichen Komponenten zu erfolgen hat. Die erforderliche Voraussetzung einer "zeitlich (lt. VwGH "weitaus") überwiegenden Erwerbstätigkeit in den Räumlichkeiten des Arbeitszimmers ist daher als erwiesen anzunehmen.

Darüber hinaus sind die vom Bw. vorgebrachten Ausführungen die bezüglich der gesundheitlichen Situation und mit Einverständnis des Arbeitgebers vorgenommene Verlegung des Büros nach Raasdorf für die steuerliche Beurteilung der Streitjahre von einen nicht zu vernachlässigbaren Einfluss, welche im Einzelfall den Tätigkeitsmittelpunkt nach der Verkehrsauffassung und damit nach dem typischen Berufsbild zufolge in das Arbeitszimmer verlegen können.

Betreffend die Notwendigkeit eines Arbeitszimmers als Indiz für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen als Werbungskosten ist festzustellen, dass dies von der Gesamtheit der konkreten Umstände des Einzelfalles abhängt. Der Bw. legte sowohl Bestätigungen des Arbeitgebers für einen eigenen Arbeitsplatz vor und wendete darüber hinaus ein, dass er das Dienstverhältnis auf Grund seiner Krankheit bzw. Behinderung mit der P. AG nur eingehen und erfüllen hätte können, wenn die Arbeit zum Großteil von zu Hause erledigen werden kann. Das in Streit stehende Arbeitszimmer war daher anzuerkennen.

Ad Außergewöhnliche Belastungen)

Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2 EStG 1988) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18 leg. cit) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4 leg. cit.).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die Belastung ist nach § 34 Abs. 2 EStG 1988 außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Gemäß § 34 Abs. 3 EStG 1988 erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Aufwendungen, die durch eine Krankheit des Steuerpflichtigen verursacht werden, sind außergewöhnlich. Sie erwachsen aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig (vgl. Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke, EStG § 34 Anm 78, Krankheitskosten).

Die Belastung beeinträchtigt § 34 Abs. 4 EStG 1988 zufolge wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (§ 2 Abs. 2 in Verbindung mit Abs. 5) vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen

von höchstens 7 300 Euro 6%.

mehr als 7 300 Euro bis 14 600 Euro 8%.

mehr als 14 600 Euro bis 36 400 Euro 10%.

mehr als 36 400 Euro 12%.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag zusteht.

Gemäß § 34 Abs. 6 EStG 1988 können neben anderen Aufwendungen im Sinne des § 35 leg.cit., die an Stelle der Pauschbeträge geltend gemacht werden (§ 35 Abs. 5 leg.cit.) sowie Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige selbst oder bei Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag der (Ehe)Partner (§ 106 Abs. 3 leg.cit.) ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden:

Der Bundesminister für Finanzen kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG 1988 und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Die auf Grund der §§ 34 und 35 EStG 1988, ergangene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über außergewöhnliche Belastungen, BGBl. 1996/303, (im Folgenden kurz Verordnung genannt) sieht u.a. folgendes vor:

Gemäß § 1 Abs. 2 der Verordnung liegt eine Behinderung vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

Aus den wiedergegebenen Bestimmungen ergibt sich, dass die dem Bw. entstandenen Kosten der Heilbehandlung für die belegmäßig nachgewiesenen Medikamente und Rezeptgebühren, Therapien und Kfz soweit sie mit seiner Behinderung zusammenhängen, ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen sind.

Der Berufung war daher Folge zu geben.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 22. November 2013