



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M.R., Angestellter, 1160Wien, vom 29. Jänner 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17, vertreten durch Amtsdirektor Eckhard Mold, vom 24. Jänner 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber übermittelte die **Erklärung** zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 am 20. Oktober 2006 dem Finanzamt. In dieser machte er unter anderem sonstige Werbungskosten in Höhe von € 2.320,36 für die Arbeit von zu Hause aus (Homeoffice) geltend. Beigelegt war eine Bestätigung der Fa. BV-GmbH., dass der Berufungswerber im Unternehmen, das seinen Sitz in Graz, habe als Vertriebsmitarbeiter beschäftigt sei. Der beigelegten Kostenaufstellung ist zu entnehmen, dass der Mietzins € 2.236,90, die Heizung € 549,17, Strom und Gas € 597,88 betrage, wovon der Berufungswerber 60 % für die Arbeit von zu Hause aus geltend machte.

Erklärend führte der Bw. aus, dass er seine berufliche Tätigkeit im Jahr 2005 überwiegend, jedoch nicht ausschließlich vom Homeoffice in 1160Wien aus durchgeführt habe. Zusätzlich seien Kosten für einen Bürosessel in Höhe von € 49,99 angefallen. Weiters legte er eine Bestätigung seiner voll berufstätigen Gattin vor, dergemäß der Berufungswerber sämtliche

Kosten für die Wohnung in Wien 16, Winterburgergasse bezahle. Im Jahr 2007 seien dies € 3.783,95 gewesen. Die beigelegten Endabrechnungen von Wiener Wohnen, Wien Energie und Fernheizwärme sind alle auf die Gattin des Berufungswerbers Frau I.R. ausgestellt sind.

Am 24. Jänner 2007 erließ das Finanzamt einen **Einkommensteuerbescheid** (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2005 in dem es die geltend gemachten Werbungskosten mit der Begründung nicht anerkannte, dass aus den vorgelegten Unterlagen hervorgehe, dass es am Sitz des Unternehmens einen Arbeitsplatz gebe und die berufliche Tätigkeit nicht ausschließlich vom Homeoffice aus durchgeführt werde. Somit sei keine Notwendigkeit der Anschaffung des als Homeoffice bezeichneten Arbeitszimmers gegeben. Die diesbezüglichen Aufwendungen seien daher nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Am 30. Jänner 2007 wurde eine **Berufung** eingebracht und ausgeführt, dass die seitens des Finanzamtes angeführte Begründung nicht den Tatsachen entspreche. Am 31.12.2004 seien Verwaltung und Lager der Fa. BV-GmbH am damaligen Standort in L aufgelöst worden. Seit dem 15.1.2005 arbeite der Berufungswerber ausschließlich von zu Hause aus. Aufgrund seiner Tätigkeit als Exportkaufmann habe er natürlich auch angeordnete Dienstreisen ins Ausland machen müssen. Fallweise sei er auch zu Vertriebsmeetings nach Graz (mit eigenem PKW ohne Kostenersatz) gefahren. Sein Arbeitsplatz sei jedoch bis dato das Homeoffice im 16. Bezirk.

Das Finanzamt ersuchte daraufhin den Berufungswerber mit **Schreiben vom 2. Februar 2007** den Dienstvertrag vorzulegen, aus dem ersichtlich sei, dass er seine Wohnung als Arbeitsplatz zugewiesen bekommen habe. Außerdem wurde der Berufungswerber ersucht einen Wohnungsplan vorzulegen und die beruflich genutzten Teile zu kennzeichnen.

In seinem **Antwortschreiben** vom 28. Februar 2007 teilte der Berufungswerber mit, dass er nicht in Besitz eines neuen Dienstvertrages sei. Als im Konzern die Entscheidung gefallen sei, dass der Standort L mit 31.12.2004 geschlossen werde, habe seines Wissens nach niemand einen neuen Dienstvertrag erhalten. Eine Bestätigung darüber, dass er von zu Hause aus arbeite, liege bereits vor.

Darüber hinaus machte der Berufungswerber nunmehr auch die Rechnung der Firma Telekom in Höhe von € 107,06 über die Herstellung eines Internetanschlusses für seinen Zweitwohnsitz in Hö für 2005 als Werbungskosten geltend. Da von der Geschäftsleitung erwartet werde, dass man auch an Wochenenden und im Urlaub arbeite, habe er für diese Zwecke den oben angeführten Anschluss machen lassen. Für sich privat hätte er nie einen Internetanschluss

gebraucht. Er ersuche dies zu berücksichtigen, da er nicht riskiere seinen Arbeitsplatz zu verlieren.

Dem beigelegten Wohnungsplan ist zu entnehmen, dass die Wohnung eine Gesamtgröße 53 m<sup>2</sup> aufweist. Diese entfallen auf Küche, Bad, WC, Schlafzimmer, Wohnzimmer und Vorzimmer. Das vom Berufungswerber als Homeoffice bezeichnete Arbeitszimmer ist ein Teil des Wohnzimmers des Ehepaares und befindet sich dort ein Computer, ein Arbeitstisch und Ablageflächen und ein Arbeitsstuhl.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 14. März 2007 wurde die Berufung gegen den Bescheid vom 24. Jänner 2007 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass trotz Aufforderung der Dienstvertrag nicht vorgelegt worden sei (ein neuer Dienstvertrag sei nicht abverlangt worden) und somit nicht festgestellt werden könne, dass die Einrichtung eines Arbeitszimmers erforderlich wäre. Überdies sei aus den vorgelegten Wohnungsskizzen nicht ersichtlich, dass eine Ausgliederung des auch beruflich genutzten Zimmers aus dem einheitlichen Wohnungsverband vorläge. Vielmehr handle es sich dabei um das für private Zwecke genutzte Wohnzimmer. Die berufsbedingte Herstellung eines Internetanschlusses am Zweitwohnsitz werde durch die bloße Behauptung, dass die berufliche Nutzung auch an Wochenenden und im Urlaub vom Dienstgeber gefordert werde, nicht nachgewiesen.

Am 3. April 2007 brachte der Berufungswerber einen **Vorlageantrag** ein. Sein Dienstverhältnis bestehe bereits seit 1.7.1987. Den diesbezüglichen Dienstvertrag lege er nunmehr in Kopie bei, wobei sich die Dienstorte bereits dreimal verändert hätte, ohne dass er je einen neuen Dienstvertrag erhalten habe. Als mit Ende 2004 seitens der Firmenleitung beschlossen worden sei, den Standort L zu schließen, sei einfach bestimmt worden, dass er ab Jänner 2005 von zu Hause aus arbeiten müsse. Er sei weder gefragt worden ob er einverstanden sei, noch ob ein entsprechender Platz vorhanden sei. Um seine Arbeit nicht zu verlieren, habe er das vormalige Wohnzimmer umfunktionieren und für das Homeoffice geeignet gestalten müssen. Einen eigenen Dienstvertrag über diese Änderung des Dienstverhältnis habe er nicht erhalten, aber es liege eine Bestätigung vor, demgemäß er abgesehen von Dienstreisen nur von zu Hause aus arbeite. Diese Bestätigung müsste doch Beweis genug sein. Da er leider über keine größere Wohnung verfüge, hätte er eben das Wohnzimmer als Büro einrichten müssen. Es sei Tatsache, dass sich seine Familie nur mehr in der Küche und im Schlafzimmer aufhalten könne, da er sehr oft bis spät in die Nacht arbeiten müsse, ebenso wie an Wochenenden und in den Urlaube. „Welcher Dienstgeber werde schon zugeben, dass er von seinem Dienstnehmer wesentlich mehr erwarte und verlange als nach den Buchstaben des Gesetzes erlaubt sei.“ Auch habe er 2005 fallweise zu Besprechungen ohne jeglichen Kostenersatz nach Graz fahren müssen, da er seit Oktober

2005 keine Diäten mehr erhalte. Da er in seinem Alter jedoch keine Chance mehr habe einen neuen Job zu bekommen, müsse er all diese Änderungen zur Kenntnis nehmen.

Dem vorgelegten **Dienstvertrag** ist unter Punkt 3 Tätigkeitsbereich zu entnehmen, dass der Berufungswerber als Exportgruppenleiter für diverse europäische und überseeische Exportmärkte eingesetzt wird. Der Dienstgeber behalte sich die organisatorische Eingliederung des Dienstnehmers (Abteilung-Organisationsschema) vor und sei berechtigt diese auch einseitig zu ändern bzw. an die jeweiligen Gegebenheiten anzupassen. Hinsichtlich der Arbeitszeit wird nur festgehalten, dass sich diese an den gesetzlichen Festlegungen orientiere. Hinweise darüber, dass der Berufungswerber auch gegebenenfalls am Wochenende bzw. im Urlaub tätig werden müsse, sind nicht zu entnehmen. Als Dienstort wurde (ursprünglich) das Büro bzw. das Lager in Wien vereinbart, wobei sich der Dienstgeber vorbehielt bei Bedarf zeit- und fallweise Dienstleistungen des Dienstnehmers im Rahmen seiner weiteren Betriebsstätten in Anspruch zu nehmen. Hinsichtlich der Reise- und Barauslagen ist unter Punkt 7 vereinbart, dass Tagesdiäten und Fahrtkosten für angeordnete Dienstreisen nach den abgabenrechtlich anerkannten Sätzen gegen Rechnungslegung vergütet würden. Bei Verwendung eines eigenen KFZ, was nur im Einvernehmen erfolgen dürfe, gebühre das amtliche Kilometergeld für nachgewiesene Fahrtstrecken. Ansprüche des Dienstnehmers auf Vergütung von Auslagen seien bei sonstigem Ausschluss des Ersatzanspruches spätestens am Letzten des Folgemonats geltend zu machen.

Eine **Besichtigung der Wohnung** des Bw. durch den UFS ergab, dass der Bw. lediglich in einer Ecke des Wohnzimmers einen Schreibtisch aufgestellt hat, von dem aus er seine Arbeit verrichtet. Im übrigen handelt es sich bei dem Homeoffice um ein mit Couch, Couchtisch, Fernseher und Wandverbau eingerichtetes Wohnzimmer, wobei letzterer (zumindest überwiegend) Bücher von allgemeinem Interesse enthält. (Die zum Nachweis aufgenommenen Fotos sind der Berufungsentscheidung beigelegt.)

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

Strittig ist, ob die auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden aliquoten Ausgaben in Höhe von 2.320,36 € bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit steuerrechtlich als Werbungskosten oder als private Ausgaben zu werten sind.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 bestimmt:

*Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:*

*Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. 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.*

Das bedeutet, dass seit dem Veranlagungsjahr 1996 Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer grundsätzlich unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG fallen, es sei denn, das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer bildet den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen.

Für die steuerliche Anerkennung eines Arbeitszimmers müssen somit zwei Voraussetzungen kumulativ (d.h. nebeneinander) vorliegen. Einerseits muss ein Arbeitszimmer vorliegen, andererseits muss dieses den Mittelpunkt der Tätigkeit bilden.

Bei einem nicht unter das Abzugsverbot der zitierten Gesetzesbestimmung fallenden, also hinreichend beruflich veranlassten Arbeitszimmer sind nach den von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nur dann anzuerkennen, wenn der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt und auch entsprechend eingerichtet ist (vgl. Doralt, EStG <sup>7</sup>, Kommentar, Band I, Tz. 104/8 zu § 20).

Die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen (Ausgaben) für ein häusliches Arbeitszimmer (und dessen Einrichtung) wird durch diese Bestimmung allerdings nicht versagt, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet.

Nach der Rechtsprechung des VwGH (20.1.1999, 98/13/0132) ist der Mittelpunkt einer Tätigkeit nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen;

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 27.5.1999, Zl. 97/15/0142, 3.7.2003, 99/15/0177) können Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer steuerlich nur dann berücksichtigt werden, wenn das Arbeitszimmer tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich bzw. beruflich genutzt wird und die ausgeübte Tätigkeit (Art und Umfang) ein ausschließlich beruflichen Zwecken dienendes Arbeitszimmer notwendig macht.

Die Tätigkeit des Bw. erstreckte sich auf den Aufgabenbereich Exportgruppenleiter für europäische und überseeische Märkte. Aufgrund der Übersiedlung seines Arbeitgebers nach Graz stand dem Bw. bei der Ausübung seiner einzig ausgeübten **Haupttätigkeit** somit kein von einem Arbeitgeber zur Verfügung gestellter Arbeitsplatz mehr zur Verfügung, sodass diese Voraussetzung als erfüllt anzusehen ist.

Zusätzlich sind aufgrund des Gesetzeswortlautes und nach den von der Rechtsprechung (vgl. VwGH vom 3.7.2003, 99/15/0177) entwickelten Kriterien die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer weiters nur dann anzuerkennen, wenn der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird und auch entsprechend eingerichtet ist.

Aus der vom Bw. vorgelegten Skizze seiner Wohnung geht hervor, dass die Wohnung aus zwei Zimmer samt Nebenräumen besteht. Die Besichtigung der Wohnung brachte zu Tage, dass es sich bei dem Arbeitszimmer (Homeoffice) um das, vom Vorraum zugängliche Wohnzimmer handelt, in dessen Ecke ein Arbeitsplatz (ohne jegliche räumliche Trennung) eingerichtet ist.

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer vorliegt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, zu erfolgen.

Es ist jedoch denkunmöglich, dass ein als Wohn- und Arbeitsraum eingerichteter und genutzter Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich als **Arbeitszimmer** genutzt wird. Eine Anerkennung lediglich der auf den Arbeitsplatz mit allen Einrichtungen und Geräten entfallenden Kosten ist nicht möglich, weil eine Teilfläche eines Raumes schon begrifflich kein **Arbeitszimmer** darstellt und zudem auch eine solche Aufteilung gegen das Aufteilungsverbot von „mit der Lebensführung verbundenen Aufwendungen“ gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 verstoßen werden würde.

Auch der Umstand, dass der Bw. über keinen anderen Arbeitsraum verfügt, weist dem Wohnzimmer nicht den Charakter eines häuslichen Arbeitszimmers, das den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit bildet, zu.

Gleiches gilt auch für den geltend gemachten **Arbeitsstuhl**, dessen Anschaffung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d und den obigen Ausführungen ebenfalls nicht steuerlich berücksichtigt werden kann.

Hinsichtlich der vom Bw. erst im Berufungsverfahren geltend gemachten Aufwendungen für einen **Internetanschluss** am Zweitwohnsitz wird nachfolgendes festgehalten.

Geräte der Unterhaltungs- und Freizeitindustrie sind typischerweise dem privaten Haushalt bzw. der Familiensphäre zuzuordnen. In diesen Bereich fällt zwischenzeitig auch ein Internetanschluss. Bei den Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, muss ein besonders strenger Maßstab angelegt werden (VwGH 21.10.1986, 86/14/0031).

Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll nämlich vermieden werden, dass auf Grund der Eigenschaft des Berufs eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeigeführt und somit Aufwendungen des Lebensführung steuerlich abzugsfähig gemacht werden können.

Das bedeutet, dass nicht jeder Aufwand, der mit den Einkünften in irgendeiner Form in Zusammenhang steht, auch steuerlich berücksichtigt werden kann.

Im Berufungsfall ist festzuhalten, dass der Tätigkeitsort des Bw sein Hauptwohnsitz ist, an dem ihm auch ein Computer und ein Internetanschluss vom seinem Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird. Die freiwillige Nutzung des Zweitwohnsitzes und eines dort installierten Internetanschlusses an Wochenenden und im Urlaub liegt im überwiegenden privaten Interesse des Steuerpflichtigen und ist folglich nicht (ausschließlich) beruflich bedingt, mit der Wirkung, dass die Aufwendungen für den Internetanschluss als nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung anzusehen sind.

Den gegenteiligen Nachweis, dass der am Zweitwohnsitz installierte Internetanschluss ausschließlich beruflich genutzt wird hat der Bw nicht erbracht. Die Behauptung, dass der Dienstgeber des Bw. erwarte, dass der Bw. auch in der Freizeit und im Urlaub für ihn arbeite ist zwar durchaus glaubhaft, aber nicht geeignet nachzuweisen, dass der Dienstnehmer dies auch tatsächlich und gegebenenfalls in welchem Ausmaß tut und wieso dies nicht von seinem Wohnort aus erfolgen kann.

Beilage: 1 Blatt Fotos

Wien, am 17. Juli 2007