



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 8

GZ. RV/2981-W/09

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vertreten durch Steuerberater, gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist von Beruf Wirtschaftsprüfer und Steuerberater. Seit Juli 2007 befindet er sich im Ruhestand.

In seiner für das Jahr 2007 eingereichten Einkommensteuererklärung machte der Bw u.a. Aufwendungen für ein Arbeitszimmer in der Größe von 17 m² als Werbungskosten geltend. Es handle sich um Werbungskosten für die Tätigkeit als Aufsichtsrat sowie als Funktionär der Kammer der Wirtschaftstreuhänder.

Mit Ergänzungersuchen vom 20. Jänner 2009 forderte das Finanzamt den Bw auf, die Höhe seiner Einkünfte aus der Tätigkeit als Aufsichtsrat und Funktionär der Kammer der Wirtschaftstreuhänder bekannt zu geben.

Dazu teilte der Bw mit Schreiben vom 24. Februar 2009 mit, dass er diese Tätigkeiten unentgeltlich ausübe, weil er noch nicht 65 Jahre alt sei und Nebeneinkünfte für die Pension schädlich wären. Ab dem 65. Lebensjahr würden jedoch Einkünfte bezogen, bis zu diesem

Zeitpunkt diene die unentgeltliche Tätigkeit zur Sicherung dieser Einkunftsart, da erfahrungsgemäß nach Ausscheiden aus dieser Funktion keine Wiederbestellung stattfinde.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Da die Funktionen unentgeltlich ausgeübt würden, liege keine Einkunftsquelle vor.

In seinem Vorlageantrag betonte der Bw erneut, dass er ab dem 65. Lebensjahr, somit ab Mitte 2009, Einkünfte aus seinen Funktionen beziehen werde. Zur Klarstellung werde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.2.2002, 98/13/0193, verwiesen, wonach ein häusliches Arbeitszimmer Mittelpunkt für die Tätigkeit eines Aufsichtsrats sein könne.

Mit Vorhalt vom 30. November 2009 ersuchte der unabhängige Finanzsenat den Bw u.a. um Bekanntgabe der Gesellschaften, bei denen er als Aufsichtsrat fungiere, und um Vorlage von Bestätigungen der betreffenden Gesellschaften sowie der Kammer über die Höhe der ihm seit Vollendung des 65. Lebensjahres gewährten Entgelte. Ferner wurde der Bw ersucht, nachvollziehbar darzulegen, warum ein Arbeitszimmer für die Wahrnehmung dieser Aufgaben notwendig sei, sowie welche konkreten Tätigkeiten er im Zusammenhang mit diesen Aufgaben im Arbeitszimmer ausübe und welches zeitliche Ausmaß diese Tätigkeiten einnehmen würden. Schließlich wurde der Bw auch ersucht, einen Bau- bzw. Wohnungsplan sowie Fotos vom Arbeitszimmer vorzulegen.

Mit Schreiben vom 15. Jänner und 3. Februar 2010 teilte der Bw dazu mit, dass er Vorstand der XY Privatstiftung sei und hieraus ab dem Jahr 2010 ein Honorar in Höhe von 2.600,00 € p.a. beziehe. Diese Tätigkeit umfasse die Teilnahme an 3-4 Sitzungen pro Jahr, inklusive Vorbereitung, die Unterstützung bei Erstellung des Jahresabschlusses, das Erstellen von Vorstandsberichten und die Beratung in Finanzierungsfragen. Der geschätzte Zeitaufwand betrage 40-50 Stunden p.a. Weiters sei er Beirat bei der Z-GmbH und beziehe hieraus ab dem Jahre 2010 ein Honorar in Höhe von 5.000,00 €. Diese Tätigkeit umfasse die Teilnahme an 4-5 Sitzungen pro Jahr, inklusive Vorbereitung, die Unterstützung bei Erstellung des Jahresabschlusses, Besprechungen mit Wirtschaftsprüfern und Rechtsanwälten (inkl. Protokollen), Gutachterliche Stellungnahmen zu Sonderproblemen sowie die Teilnahme an einem Finanzsymposium in Vertretung der Gesellschaft. Der geschätzte Zeitaufwand betrage 80-100 Stunden p.a. Als Mitglied des Fachsenats für Betriebswirtschaft und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder nehme er an 8 Sitzungen im Jahr teil. Das Honorar betrage null. Beigelegt seien ein Foto des Arbeitszimmers sowie eine Skizze des Lageplanes.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind; Aufwendungen zur Erzielung künftiger Betriebseinnahmen sind

nur dann Betriebsausgaben, wenn ein ausreichender Zusammenhang mit den künftigen Betriebseinnahmen besteht (VwGH 27.6.2000, 95/14/0134). Werbungskosten sind Wertabgaben, die durch die auf Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte ausgerichtete Tätigkeit veranlasst sind (Hofstätter/ Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 allgemein Tz 2); es muss ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der auf Einnahmenerzielung gerichteten außerbetrieblichen Tätigkeit und den Aufwendungen gegeben sein (VwGH 17.12.1998, 97/15/0011). Wird eine Funktion unentgeltlich ausgeübt, stellt diese Betätigung keine Einkunftsquelle (sondern nur eine Quelle von Aufwendungen) dar; solcherart können die durch die Funktionsausübung bedingten Aufwendungen keine einkommenssteuerliche Berücksichtigung finden (VwGH 26.7.2000, 2000/14/0084).

Der Bw hat im erstinstanzlichen Abgabenverfahren sowie in der Berufung bzw. im Vorlageantrag die strittigen Ausgaben für ein Arbeitszimmer mit im Jahr 2007 ausgeübten Tätigkeiten als Funktionär der Kammer der Wirtschaftstreuhänder sowie als Aufsichtsrat in Zusammenhang gebracht, Funktionen, die er im Jahr 2007, um eine schädliche Auswirkung auf seine Pension hintanzuhalten, unentgeltlich ausgeübt habe und für die er ab Vollendung des 65. Lebensjahres, das war am x.x.2009, Entgelte erhalten sollte.

Trotz des Vorhalts vom 30. November 2009 hat der Bw aber weder Gesellschaften, in denen er Aufsichtsrat gewesen wäre, noch von solchen nunmehr gewährte Entgelte bekannt gegeben, noch hat er dargelegt, welche konkreten Verrichtungen er im Zusammenhang mit Aufsichtsratsfunktionen im Arbeitszimmer ausgeführt hätte.

Als Funktionär der Kammer der Wirtschaftstreuhänder bezieht der Bw, entgegen seinem Vorbringen in der Berufung, auch im Jahr 2010 noch keine Funktionsgebühren. Außerdem hat er in der Vorhaltsbeantwortung vom 15. Jänner 2010 den Umfang der Betätigung als Kammerfunktionär (bloß) mit ca. 8 Sitzungen pro Jahr angegeben, ohne eine konkrete Nutzung des Arbeitszimmers im Zusammenhang mit dieser Funktion aufzuzeigen.

Der in der Berufung behauptete kausale Zusammenhang zwischen den im Jahr 2007 geltend gemachten Aufwendungen für ein Arbeitszimmer und auf Erzielung künftiger Einnahmen gerichteter Tätigkeiten als Kammerfunktionär und Aufsichtsrat ist daher nicht ersichtlich. Dass diese als die Aufwendungen des Berufungsjahrs veranlassend bezeichneten Betätigungen eine Quelle von Einkünften darstellen würden, hat der Bw nicht dargetan. Daran ändert der Umstand, dass der Bw im Jahr 2010 Einkünfte als Vorstand einer Privatstiftung und als Beirat erzielt, nichts. Die strittigen Aufwendungen können daher bereits aus diesem Grund nicht als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abgezogen werden.

Weiters können Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nur anerkannt werden, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen

notwendig ist und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird (z.B. VwGH 23.5.1996, 94/15/0063; VwGH 25.2.2004, 2003/13/0124). Die Kriterien für die Anerkennung der genannten Aufwendungen sind für die Abgrenzung der beruflichen Aufwendungen von der privaten Lebensführung maßgebend (VwGH 17.9.1997, 93/13/0033).

Als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind über Verlangen der Abgabenbehörde nach Art und Umfang nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen (VwGH 26.7.2007, 2006/15/0111; VwGH 31.1.2001, 96/14/0154). Es hat dabei derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend macht, im Hinblick auf seine Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche bzw. betriebliche Sphäre betreffen (VwGH 24.6.1999, 94/15/0196; VwGH 22.2.2007, 2006/14/0020).

Der Bw wurde im Vorhalt vom 30. November 2009 ersucht, Fotos vom Arbeitszimmer vorzulegen. Er hat demgegenüber ein Foto vorgelegt, auf dem nur ein kleiner Ausschnitt eines Raumes zu sehen ist, ein Eck, in dem sich ein Schreibtisch mit Bildschirm und Tastatur, ein Stuhl davor, und neben dem Schreibtisch ein ca. einen halben Meter breites und ca. zwei Meter hohes Regal mit Computer, Drucker, Papier und Ordnern befinden.

Ein Raum muss, um als Arbeitszimmer anerkannt werden zu können, ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich bzw. beruflich genutzt werden. Von einer solchen Nutzung ist nicht auszugehen, wenn sich in einem Raum privat genutzte Gegenstände in einem nicht vernachlässigbaren Ausmaß befinden (z.B. VwGH 14.9.1994, 91/13/0233). Darüber, ob und in welchem Umfang solche Gegenstände in dem als Arbeitszimmer geltend gemachten Raum vorhanden sind, hat der Bw dadurch, dass er nur einen kleinen Ausschnitt des Raumes fotografiert hat, keinen Einblick gewährt. Er ist damit seiner Obliegenheit, die ausschließliche oder nahezu ausschließliche betriebliche bzw. berufliche Nutzung von sich aus unter Beweis zu stellen, nicht nachgekommen.

Da der Bw zudem das Foto mit dem Bemerkung „Foto des Arbeitszimmers“ seiner Vorhaltsbeantwortung vom 3. Februar 2010 beigelegt hat, kann davon ausgegangen werden, dass es eben nur der auf dem Foto zu sehende eingeschränkte Bereich ist, auf den sich die Behauptung einer Nutzung als „Arbeitszimmer“ erstreckt. Dieser Bereich umfasst aber eine Fläche von höchstens rd. 4 m², weshalb die Feststellung getroffen werden kann, dass lediglich der weitaus geringere Teil des 17 m² großen Raumes für betriebliche bzw. berufliche Zwecke

verwendet wird. Von einer ausschließlichen oder nahezu ausschließlichen betrieblichen bzw. beruflichen Nutzung kann damit nicht gesprochen werden.

Einen Rückschluss auf die (nahezu) ausschließliche betriebliche oder berufliche Nutzung eines Raumes erlaubt auch das in einer Wohnung vorhandene Raumangebot. Ein Raum etwa, der als Durchgangszimmer zu privat genutzten Räumen durchquert werden muss, kann nicht als Arbeitszimmer angesehen werden (vgl. Jakom/Baldauf, EStG, 2009, § 20 Rz 44). Der Bw wurde ersucht, einen Bau- bzw. Wohnungsplan vorzulegen. Vorgelegt hat der Bw eine handschriftliche Skizze. Diese Skizze ist aber nicht aussagekräftig, weil sie außer der Bezeichnung „Arbeitszimmer“ keine weiteren Raumangaben enthält, auch sind keine Eingangs- und Verbindungstüren eingezeichnet, weshalb auch nicht beurteilt werden kann, ob der bezeichnete Raum allenfalls als Durchgangszimmer benutzt werden muss. Der Bw hat auch insoweit seiner Obliegenheit zur Nachweisführung nicht entsprochen.

Ein Raum muss ferner, um als Arbeitszimmer anerkannt werden zu können, nach Art der Tätigkeit notwendig sein. Dies erfordert eine entsprechende Auslastung eines Raumes (vgl. Jakom/Baldauf EStG, 2009, § 20 Rz 42). Die betriebliche bzw. berufliche Verwendung muss ein Ausmaß erreichen, das – nach der Verkehrsauffassung - das Vorhandensein eines Arbeitszimmer unbedingt notwendig erscheinen lässt (VwGH 27.8.1991, 91/14/0086). Eine gelegentliche betriebliche bzw. berufliche Nutzung reicht nicht aus (z.B. VwGH 12.9.1996, 94/15/0073). Der Bw wurde auch ersucht, die Notwendigkeit eines Arbeitszimmers für die Wahrnehmung seiner in der Berufung genannten Aufgaben als Aufsichtsrat und Kammerfunktionär nachvollziehbar darzulegen. Diesem Ersuchen ist der Bw nicht nachgekommen. Aufsichtsratstätigkeiten werden in den Vorhaltsbeantwortungen vom 15. Jänner und 3. Februar 2010 überhaupt nicht erwähnt, in Bezug auf die Tätigkeit als Funktionär der Kammer der Wirtschaftstreuhänder wird lediglich die Teilnahme an 8 Sitzungen im Jahr angeführt. Abgesehen davon, dass in der Berufung und im Vorlageantrag für die im Jahr 2007 geltend gemachten Aufwendungen für ein Arbeitszimmer Tätigkeiten als Aufsichtsrat und Kammerfunktionär als kausal bezeichnet wurden, hat der Bw auch hinsichtlich der in der Vorhaltsbeantwortung vom 15. Jänner 2010 erstmals angeführten, offenbar ab dem Jahr 2010 relevanten Tätigkeiten als Stiftungsvorstand und Beirat die Notwendigkeit eines Arbeitszimmers nicht dargetan. Der vom Bw für die Wahrnehmung dieser Aufgaben genannte Zeitaufwand von 80 bis 100 Stunden und 40 bis 50 Stunden pro Jahr lässt eine Notwendigkeit ebenfalls nicht erkennen. Selbst wenn man diese Stundenanzahl zur Gänze den Verrichtungen im Arbeitszimmer zuordnet, liegt mit einer durchschnittlichen wöchentlichen Anzahl von rd. 2,9 Stunden (150:52), bzw. unter der Annahme von 5 Urlaubswochen von rd. 3,2 Stunden (150:47), ein Arbeitsanfall vor, der nach der Verkehrsauffassung die Einrichtung eines eigenen Arbeitszimmers nicht notwendig macht. Zu

berücksichtigen ist zudem, dass sich diese Stundenanzahl um Teilnahmen an Sitzungen und Finanzsymposium, somit um Verrichtungen, die sich außerhalb des Arbeitszimmers zutragen, weiter reduziert. Es ist einem Steuerpflichtigen zuzumuten, Tätigkeiten von solch geringem Umfang in seinem Haushalt auszuführen.

Geht man davon aus, dass der in Rede stehende Raum im Wohnungsverband gelegen ist – ein Umstand, der sich anhand der vom Bw vorgelegten handschriftlichen Skizze ebenfalls nicht zweifelsfrei nachvollziehen lässt –, so ist für eine Abzugsfähigkeit gemäß § 20 Abs. 2 Z 2 lit. d EStG schließlich auch erforderlich, dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen bzw. beruflichen Tätigkeit bildet. Auch das Vorliegen dieser Voraussetzung hat der Bw nicht dargetan. Er hat zwar im Vorlageantrag darauf verwiesen, dass nach der Rechtsprechung ein häusliches Arbeitszimmer Mittelpunkt für die Tätigkeit eines Aufsichtsrats sein könne, er hat aber in keiner Weise erläutert, warum sich konkret der Mittelpunkt im Arbeitszimmer befinden solle. Zu allfälligen Aufsichtsratsfunktionen hat der Bw überhaupt keine Angaben gemacht, bezüglich seiner Kammerfunktion nur die Teilnahme an Sitzungen angeführt. Laut Berufung und Vorlageantrag liegt die behauptete Veranlassung für die Aufwendungen des Berufungsjahres zwar ohnehin in Tätigkeiten als Aufsichtsrat und Kammerfunktionär, aber auch hinsichtlich der Funktionen als Beirat und Stiftungsvorstand wurde nicht nachvollziehbar gemacht, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte dieser Tätigkeiten benutzt wird, weil sich die diesbezüglichen Zeitangaben pauschal auf sämtliche damit in Zusammenhang stehende Verrichtungen beziehen.

Da sich das Berufungsbegehren somit aus mehrfachen Gründen als nicht berechtigt erweist, war die Berufung spruchgemäß abzuweisen.

Wien, am 23. Februar 2010