



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Mag.KK, Angestellte, geb. 6. Oktober 1977, 1-W, R-Gasse, vom 7. November 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk, vertreten durch ADir. P, vom 24. Oktober 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw) bezog im Jahr 2004 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von insgesamt € 21.437,12 netto. Davon entfielen laut Lohnzettel € 13.042,09 auf ihre Tätigkeit bei der WBAG, weitere € 6.403,03 auf ihre Lehrtätigkeit an der UW (Zeitraum 1. März 2004 bis 31. Dezember 2004) und € 1.992,00 auf ihre Lehrtätigkeit an der UW im Rahmen eines den Zeitraum 1. Jänner 2004 bis 31. März 2004 betreffenden Bundesdienstverhältnisses.

Die Bw machte mit Eingabe vom 17. Oktober 2005 ua Kosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer in Höhe von insgesamt € 570,08 (80% der auf das Arbeitszimmer entfallenden Miet- und Betriebskosten) sowie an Internetkosten einen beruflichen Anteil in Höhe von € 336,00 geltend.

Mit Bescheid vom 24. Oktober 2005 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2004 unter Anerkennung eines Werbungskostenbetrages in Höhe von € 2.578,45 (davon € 176,00 Internetkosten) mit € 2.138,67 festgesetzt. An Sonderausgaben wurde ein Betrag in Höhe von € 60,00 (Pauschbetrag) anerkannt. Die für das Arbeitszimmer geltend gemachten Kosten in oa Höhe wurden von der Abgabenbehörde mit der Begründung nicht berücksichtigt, dass Werbungskosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung nur dann vorliegen würden, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Antragstellers bilde, diese Voraussetzung im vorliegenden Fall aber nicht gegeben sei.

In der Eingabe vom 17. Oktober 2005 wurde von der Bw diesbezüglich ausgeführt:

Die Prüfung, ob ein Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstelle, sei nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.5.1999, 98/15/010 (gemeint wohl 98/15/0100) nur aus Sicht der Einkunftsquelle vorzunehmen, für die das Arbeitszimmer notwendig sei. Es sei eine einkunftsquellenbezogene Betrachtung anzustellen, wobei im vorliegenden Fall zwei Einkunftsquellen zusammenträfen: nämlich eine solche, bei der der Mittelpunkt jedenfalls außerhalb eines Arbeitszimmers liege (Beschäftigung bei der WBAG) mit einer, bei der der Mittelpunkt in einem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer liege (Beschäftigung an der UW). Die Tätigkeit der Bw im Bereich Rechnungswesen/Controlling an der WBAG könne weder demselben Berufsbild noch demselben Fachgebiet zugeordnet werden wie die Tätigkeit als Lehrbeauftragte auf dem Gebiet Produktion und Logistik an der UW. Deshalb sei für die Prüfung der streitgegenständlichen Frage, ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit darstelle, lediglich die Tätigkeit an der UW wesentlich.

Warum die Tätigkeit als Lehrbeauftragte ihren Mittelpunkt in dem im Wohnverband gelegenen Arbeitszimmer habe, wurde von der Bw wie folgt begründet: Im Fall, dass sich eine Betätigung (Berufsfeld) in mehrere Tätigkeiten zerlegen lasse, erfordere eine Beurteilung nach der Verkehrsauffassung eine wertende Gewichtung dieser Teilkomponenten. Diese wertende Gewichtung führe im Ergebnis zu der Beurteilung, wo der Mittelpunkt (Schwerpunkt) einer Tätigkeit (eines Berufsbildes) gelegen sei. Das Berufsbild des Lehrbeauftragten an der UW lasse sich auf Grund der Betriebsvereinbarung der UW in mehrere Teilkomponenten, nämlich in die Vorbereitung der Lehrveranstaltung, das Abhalten der Lehrveranstaltung und in die Nachbereitung der Lehrveranstaltung einteilen. Für den Lehrauftrag (über 180 Semesterwochenstunden bzw 135 Arbeitsstunden pro Semester) sei von der UW in der Betriebsvereinbarung genau geregelt, wie diese Zeit aufzuteilen sei: pro 45 Minuten Vortragstätigkeit seien 90 Minuten Vorbereitung und 45 Minuten Nachbereitung vorgesehen.

Insgesamt stünden also 135 Minuten an Vor- und Nachbearbeitung lediglich 45 Minuten Vortragstätigkeit gegenüber, weshalb die Tätigkeit des Vortragens lediglich 25% des Berufsbildes ausmache, während 75% der anfallenden Arbeiten (Vor- und Nachbereitung) im Arbeitszimmer verrichtet würden. Nach den Lohnsteuerrichtlinien 2002, § 16 Rz 329 bzw der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sei im Zweifel darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt werde. Diese Voraussetzung sei gegeben bzw könne die auf das Arbeitszimmer entfallende Tätigkeitskomponente nicht bloß als unwesentlich bezeichnet werden. Der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit an der UW liege somit in diesem Arbeitszimmer. Darüber hinaus werde von Seiten der U kein Arbeitszimmer oder Schreibtisch zur Verfügung gestellt und das Arbeitszimmer wie der PC nahezu ausschließlich beruflich bzw für die berufsbedingte Weiterbildung genutzt.

In der Berufung gab die Bw ergänzend an, dass die Vor- und Nachbereitung der Lehrveranstaltungen beispielsweise folgende Aufgaben umfasse: Bearbeitung und Verbesserung des Skripts, Vortragsfolienerstellung, Hausübungsbeispielerstellung, Testerstellung, Betreuung des Anmeldesystems für die Lehrveranstaltung, der Homepage, des E-Learning Systems, Betreuung der Studenten via E-Mail, Korrektur von Übungen und Tests, Noteneingabe über SSH Client in das Verwaltungssystem der Fakultät, Veröffentlichung der Ergebnisse und Teilnahme an der Lehrevaluation. Sämtliche Arbeiten würden im Arbeitszimmer bzw an dem in diesem befindlichen Computer durchgeführt und auch Fachliteratur bzw Unterlagen vergangener Semester in diesem Arbeitszimmer aufbewahrt. Als absetzbare Kosten wurden in der Berufung zusätzlich zu den Miet- und Betriebskosten 80% der auf das Arbeitszimmer entfallenden Kosten für Strom und Gas (insgesamt mit € 629,76) beantragt.

Hinsichtlich der laufenden Kosten des Internetanschlusses für das Streitjahr 2004 wurde in der Berufung ausgeführt, dass deren Absetzung irrtümlich als Werbungskosten anstatt als Sonderausgaben beantragt worden sei. Internetzugänge mittels Breitbandtechnik seien laut Steuerhandbuch 2005 begünstigt, sofern Herstellung und Zahlung nach dem 30. April 2003 und vor dem 1. Jänner 2005 lägen. Am 10. Juni 2003 sei mit der Fa.T ein Vertrag über SC abgeschlossen und gleichzeitig der Internetanschluss auch in Betrieb genommen worden. Da die Herstellkosten demnach bereits im Jahr 2003 angefallen seien, werde im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004 ein Betrag von € 420 (12 mal 35 € Grundentgelte) als Sonderausgaben beantragt.

### ***Über den Rechtsstreit wurde erwogen:***

#### ***Arbeitszimmer:***

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 in der ab dem Veranlagungsjahr 1996 anzuwendenden Fassung des StruktAnpG 1996, BGBl. Nr. 201, dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG 1988 idF BGBl. Nr. 201 bestimmt, dass bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abgezogen werden dürfen. 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.

Die Bw war im Streitzeitraum 2004 laut eigenen Angaben einerseits im Bereich Controlling an der WBAG (20 Wochenstunden) und andererseits als Lehrbeauftragte für Produktion und Logistik an der UW tätig. Diese Angaben wurden von den beiden Dienstgebern (WBAG und UW) bestätigt. Von Seiten der UW wurde angegeben, dass die beiden im Streitjahr –infolge der Privatisierung der UW –getrennt ausgestellten Lohnzettel (über den Zeitraum 1.1.2004 bis 31. Dezember 2004) dasselbe Dienstverhältnis der Bw zur UW betrafen.

Dem Grundgedanken des § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 betreffend die Nichtabzugsfähigkeit von durchaus für die Tätigkeit des Steuerpflichtigen förderlichen, von der privaten Lebensführung aber nicht abgrenzbaren Aufwendungen folgend, hat der Gesetzgeber besondere Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit eines im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers geschaffen (vgl. VwGH 20.1.1999, 98/13/0132). Ein Arbeitszimmer im steuerlichen Sinn (§ 20 Abs. 1 lit. d EStG) liegt nur bei einer zumindest nahezu ausschließlichen beruflichen Nutzung eines Raumes vor, andernfalls ein gemischt genutzter Raum anzunehmen wäre, welcher schon unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zu fallen hätte (vgl. VwGH 2.6.2004, 2003/13/0166; 25.2.2004, 2003/13/0124). Darauf ist im Hinblick auf den von der Bw selbst mit 80% angesetzten Anteil der auf das Arbeitszimmer (m<sup>2</sup> 10,19% der Gesamtwohnfläche) entfallenden Kosten zu verweisen. Von Seiten der Abgabenbehörde wurde eine private Nutzung des unbestritten im Wohnungsverband gelegenen Raumes nicht angenommen.

Wie von Abgabenbehörde und Berufungswerberin zutreffend angeführt, ist für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nach der für das Streitjahr geltenden Rechtslage entscheidend, ob dieses Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet. Die Prüfung des Mittel-

punktes einer Tätigkeit iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit d zweiter Satz EStG 1988 ist nach ihrem materiellen Schwergewicht zu beurteilen, wobei im Zweifel darauf abzustellen ist, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle genutzt wird (vgl. Hofstätter-Reichel, EStG 1988, Band III, Tz 6.1 zu § 20). Ein Arbeitszimmer ist darüber hinaus nur anzuerkennen, wenn Art und Umfang der Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt notwendig macht (vgl. VwGH 25.11.1997, 93/14/0193; 24.6.1999, 97/15/0070).

Die Bw führt aus, dass sie das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte ihrer Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle "Lehrauftrag" genutzt habe. In ihrem Fall treffe eine Einkunftsquelle, bei der der Mittelpunkt jedenfalls außerhalb des Arbeitszimmers liege (Beschäftigung bei der WBAG), mit einer Einkunftsquelle, bei der der Mittelpunkt in einem Arbeitszimmer liege (Lehrtätigkeit an der UW), zusammen. Insoweit als sich die Bw unter Bezugnahme auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 27.5.1999, 98/15/0100 darauf beruft, dass infolge des Fehlens eines Zusammenhanges (nach Berufsbild und Fachgebiet) zwischen den beiden genannten Einkunftsquellen lediglich die Lehrtätigkeit an der U für die Bestimmung des Mittelpunktes der betrieblichen und beruflichen Tätigkeit maßgeblich sei, ist ihr die Abgabenbehörde nicht entgegen getreten. In diesem Zusammenhang ist festzustellen, dass die bei der U erzielten Einkünfte des Streitjahres rund 38% und die Einkünfte aus der Tätigkeit bei der WBAG rund 62% der Gesamteinkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit ausmachten. Mit ihrer im Vorlageantrag angeführten Ansicht, dass für eine Vortragende an der U auf Grund des Berufsbildes die U den Tätigkeitsmittelpunkt darstelle, befindet sich die Abgabenbehörde im Recht. Die Bw übersieht bei ihrer auf die Lohnsteuerrichtlinien und die Erkenntnisse des VwGH vom 27.5.1999, 98/15/0100 und vom 8.5.2003, 2000/15/0176 gestützten Argumentation nämlich, dass auch die von ihr ins Treffen geführte gesonderte Betrachtung ihrer Tätigkeit an der U (im Bereich Produktion und Logistik) im Sinne einer mit der zweiten Einkunftsquelle (Controllingtätigkeit bei der WBAG) weder in berufsbildmäßiger noch in fachlicher Hinsicht im Zusammenhang stehenden eigenen Einkunftsquelle, im Ergebnis zur Nichtabzugsfähigkeit der Kosten für das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer führen musste. Als Mittelpunkt einer Lehrtätigkeit ist nach der Verkehrsauffassung nämlich zweifellos jener Ort anzusehen, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt. Eine solche Lehrtätigkeit kann naturgemäß nicht in einem im häuslichen Wohnungsverband befindlichen Arbeitszimmer der an der U vortragenden Berufungswerberin vorgenommen werden. Auch wenn für die Lehrtätigkeit eine Vorbereitungszeit bzw Nachbereitungszeit sowie Zeit für die Beurteilung vorzulegender schriftlicher Arbeiten der Studenten etc erforderlich ist, so stellt die Ausübung dieser Tätigkeit –wie immer sie auch vorgenommen wird –nicht den Mittelpunkt der Lehrtätig-

keit, also die unmittelbare Vermittlung von Wissen und Können an die Studenten, dar (vgl. VwGH vom 20.1.1999, 98/13/0132, 26.5.1999, 98/13/0138; 29.1.2003, 99/13/0076; 22.1.2004, 2001/14/0004; 2.7.2003, 99/15/0177; 27.5.1999, 98/15/0100). Aus den angeführten Gründen war auf die Ausführungen der Bw hinsichtlich der betriebsvereinbarungsgemäßen zeitlichen Aufteilung der vom Dienstgeber abgegoltenen Semesterstunden bzw deren zeitmäßige Gewichtung in reine Vortragszeit sowie Vorbereitungs- und Nachbereitungszeiten sowie auf die Ausführungen betreffend die von einem Lehrauftrag üblicherweise umfassten Aufgaben wie Testvorbereitung, Studentenbetreuung, Korrekturarbeiten etc nicht mehr einzugehen.

### ***Grundentgelte für den Internetzugang***

Nach § 124 b Z 81 EStG in der für den gegenständlichen Rechtsstreit geltenden Fassung BGBl I 71/2003 sind als Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 absetzbar:

Ausgaben für die erstmalige Herstellung eines Internetzuganges mittels Breitbandtechnik bis zu einem Betrag von maximal 50 € und die laufenden Grundentgelte für den Internetzugang mittels Breitbandtechnik bis zu einem Betrag von maximal 40 € monatlich.

Breitbandtechnik liegt vor, wenn eine physikalische Downloadbandbreite von mindestens 256 kbit/Sekunde gegeben und ein ständiger Internetzugang gegen ein zeitunabhängiges, laufendes Grundentgelt vereinbart ist. Voraussetzung ist, dass die erstmalige Herstellung des Internetzuganges nach dem 30. April 2003 erfolgt und die Ausgaben vor dem 1. Jänner 2005 anfallen.

Die Bw hat den Nachweis für das Vorliegen der hier angeführten Voraussetzungen vorgelegt. Laut Vertrag mit der UT wurde der Internetzugang (SC ) zum Termin 10. Juni 2003 installiert. Die von der Bw mit insgesamt € 420,00 (€ 35,00 monatlich) beantragten Grundentgelte wurden durch die diesbezüglichen Rechnungen vom 12. Jänner 2004 und vom 9. Dezember 2004 nachgewiesen. Die Downloadbandbreite des hier in Rede stehenden Internetanschlusses wurde von der Fa. UT mit etwa 4 Megabit/Sekunde angegeben. Die laufenden Grundentgelte für das Jahr 2004 waren daher –wie die Abgabenbehörde im Vorlageantrag auch angeführt hat –als Sonderausgaben anzuerkennen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 15. Mai 2006

**Einkommensteuer 2004 (in Euro):**

|                                                               |            |            |
|---------------------------------------------------------------|------------|------------|
| Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit laut Lohnzettel (245) |            |            |
|                                                               |            |            |
| WBAG                                                          | 13.042,09  |            |
| UW                                                            | 6.403,03   |            |
| BD                                                            | 1.992,00   |            |
| Werbungskosten                                                | - 2.402,45 |            |
|                                                               |            |            |
| Gesamtbetrag der Einkünfte                                    | 19.034,67  | 19.034,67  |
| Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988)                               |            |            |
| Pauschbetrag für Sonderausgaben                               |            | -60,00     |
| Kirchenbeitrag                                                |            | -75,00     |
| Grundentgelte für Internetzugang                              |            | -420,00    |
| Einkommen                                                     |            | 18.479,67  |
| Die Einkommensteuer beträgt:                                  |            |            |
| 0% für die ersten 3.640,00                                    |            | 0,00       |
| 21% für die weiteren 3.630,00                                 |            | 762,30     |
| 31% für die restlichen 11.209,67                              |            | 3.475,00   |
| Steuer vor Abzug der Absetzbeträge                            |            | 4.237,30   |
| Allgemeiner Steuerabsetzbetrag                                |            | -740,05    |
| Verkehrsabsetzbetrag                                          |            | -291,00    |
| Arbeitnehmerabsetzbetrag                                      |            | -54,00     |
| Steuer nach Abzug der Absetzbeträge                           |            | 3.152,25   |
| Steuer sonstige Bezüge mit 6%                                 |            | 164,93     |
| Einkommensteuer                                               |            | 3.317,18   |
| Anrechenbare Lohnsteuer                                       |            | - 1.254,15 |
| <b>Festgesetzte Einkommensteuer</b>                           |            | 2.063,03   |
| Einkommensteuer bisher                                        |            | 2.138,67   |
| Abgabengutschrift                                             |            | 75,64      |