



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Szabo & Partner, Steuerberater, 1210 Wien, Floridsdorfer Hauptstr. 29/5, gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 und 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielte in den Streitjahren neben seinen Pensionseinkünften Einkünfte aus selbständiger Arbeit ("*Unterrichtsvergütung und Sicherheitstechnik*") und machte in diesem Zusammenhang die Kosten eines Arbeitszimmers als Betriebsausgaben geltend.

Das FA versagte den geltend gemachten Kosten mit folgender Begründung die Anerkennung:
"Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt iSd § 20 Abs 1 Z 2 lit. d Einkommensteuergesetz darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen. Lässt sich eine Betätigung (Berufsbild) in mehrere (Tätigkeits-)Komponenten zerlegen, erfordert eine Beurteilung nach der Verkehrsauffassung eine wertende Gewichtung dieser Teilkomponenten. Diese wertende Gewichtung führt im Ergebnis zu der Beurteilung, wo der Mittelpunkt (Schwerpunkt) einer Tätigkeit (eines Berufsbildes) gelegen ist. Im vorliegenden Fall bildet das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt Ihrer gesamten betrieblichen Tätigkeit, weshalb die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit

nicht erfüllt sind....Auf die ausführliche Begründung der Berufungsentscheidung betreffend die Einkommensteuer 1998 wird hingewiesen."

Dagegen wurde Berufung erhoben und eingewendet, das Arbeitszimmer sei seit der Pensionierung des Bw. im Jahr 1998 die Basis und einzige Möglichkeit, seine Tätigkeit auszuüben. Nur hier habe er die erforderliche Ruhe und Ausstattung mit EDV und Fachliteratur, die zur Erstellung der Skripten, Overheadfolien, Dias, Fachartikel und sonstiger Unterlagen nötig sei. Ohne diese von ihm erarbeiteten Dokumentationen wären weder die Vorträge beim WIFI noch seine Mitarbeit im Normenausschuss möglich. Der Unterricht sei demnach lediglich ein Ausfluss seiner im Arbeitszimmer erdachten und EDV-mäßig festgehaltenen oftmals wissenschaftlichen Arbeiten und daher auch kein Mittelpunkt seiner Tätigkeit.

Aus der beiliegenden Tabelle (Anm.: diese betrifft das Jahr 2002) könnten die für die verschiedenen Tätigkeiten verbrauchten Zeiten entnommen werden. Unterrichts- und Prüfungszeiten beliefen sich auf 352 Stunden, demnach bloß 31 % des gesamten Zeitaufwandes. Die Betreuungszeiten von 132 Stunden beträfen Arbeitsplatzuntersuchungen auf Risiken und Gefahrensituationen in verschiedenen Unternehmungen, die Sitzungen seine Arbeit im Normenausschuss. Die Vorbereitungszeiten würden die Unterrichts- und Prüfungszeiten bei weitem übersteigen:

2002		
Nach Stunden		
Unterricht Wifi	224	
Unterricht Lenkerausbildung	91	315
Prüfungen	37	
Betreuungszeiten	132	
Sitzungen Normenausschuss	196	
Vorbereitungszeiten	286	651
Summe		966
hiervon entfallen auf Unterricht		32,61
hiervon entfallen auf andere Tätigkeiten		67,39
Nach Einnahmen		
Vorträge	7.467,78	32,61
Sonstige Einnahmen	15.433,40	67,39
	22.901,18	

Das Arbeitszimmer sei daher die unbedingte Voraussetzung zur Erzielung seiner Einnahmen und auch nach den Theorien des VwGH der einzige berufliche Mittelpunkt. Es diene auch gemäß seiner Einrichtung ausschließlich der beruflichen Tätigkeit und in keiner Weise privaten Zwecken.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. Juni 2005 wies das FA die Berufung als unbegründet ab:

"Der Berufungswerber bringt vor, dass der Mittelpunkt seiner Tätigkeit als Vortragender in seinem häuslichen Arbeitszimmer liege, weil er dort die gesamte Vorbereitung für seine Kurse bzw. seine Mitarbeit am Normenausschuss erledige und diese Tätigkeit weitaus mehr Zeit in Anspruch nehme als die Wissensvermittlung in den Kursen selbst bzw. den Arbeitsplatzuntersuchungen. Dabei verkennt der Berufungswerber, dass der Mittelpunkt einer Vortragstätigkeit nach der Verkehrsauffassung stets jener Ort ist, an dem die Abhaltung des Vortrages, somit die unmittelbare Vermittlung des Wissens an die Zuhörer, erfolgt. Dass die Vorträge auch in seinem im Wohnungsverband befindlichen Arbeitszimmer stattgefunden haben, behauptet der Berufungswerber nicht. Wenn also auch die Vorbereitungszeit zweifellos eine gewisse Vorbereitungszeit erfordert, stellt sie dennoch nicht den Mittelpunkt der Vortragstätigkeit, also die unmittelbare Vermittlung des Wissens an die Zuhörer, dar. Diese Ansicht wurde bereits mehrfach in Erkenntnissen des VwGH dargelegt (siehe z.B. 26.5.1999, Zl.98/13/0138)."

In seinem Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz wies der Bw. darauf hin, dass über die Frage des Arbeitszimmers – für die damals anders gelagerte berufliche Situation des Bw. – schon einmal mit Berufungsentscheidung der FLD vom 7. Mai 2001 (negativ) beschieden worden sei. Indessen hätten sich die Einkommensverhältnisse des Bw. für 2000 und 2001 geändert (er sei in Pension) und auch die damalige Begründung sei mangelhaft und unrichtig gewesen.

Es sei unrichtig gewesen, die Vortrags- und Sachverständigentätigkeit als eine einzige Einkunftsquelle zu betrachten und dann das damalige Überwiegen der Einkünfte aus Unterrichtstätigkeit mit der eines Lehrers zu vergleichen. Übersehen habe man die mangelnde Vergleichbarkeit, weil einem Lehrer auch ein Lehrerzimmer zur Verfügung stehe und dieser in aller Regel bloß das in seinem Kopf fest verankerte (oft Jahrzehnte lang unveränderte) Wissen vortrage. Im Bereich der Vortragstätigkeit des Bw. würde von den Organisationen (WIFI u. dgl.) kein Vorbereitungs- bzw. Lehrerzimmer zur Verfügung gestellt.

Im Fachbereich des Bw. änderten sich aber laufend die nationalen Vorgaben und die internationalen der europäischen Übereinkommen der Europäischen Gemeinschaft sowie der Vereinten Nationen. All das erfordere laufende Information, Neubearbeitung und Interpretation, sodass diese Tätigkeit eher mit der eines (Fach-)Schriftstellers vergleichbar sei und ein Skriptum oder Vortrag nur den letzten und zeitmäßig keineswegs aufwändigsten Teil darstelle.

Die Sachverständigentätigkeit sei ganz anders geartet und stelle somit eine eigene und abgesonderte Tätigkeit dar. Schon sie allein bedürfte zwingend eines Büros mit der vollen technischen und kommunikationstauglichen Ausstattung (Büromöbel, EDV-Ausstattung, Internet usw.).

Wie bereits in der Berufung ausgeführt, überwiegen die Zeiten, die gemäß Zeitaufzeichnungen im Arbeitszimmer aufgewendet werden, die Zeiten der Vorträge und Prüfungen bei weitem. Es sei daher auch unrichtig, das jeweilige Einkommen als Maßstab heranzuziehen, weil dies auftrags- und marktabhängig sei und stark variere und kausal nichts mit dem Bedarf eines Arbeitszimmers zu tun habe.

Wenn ein (Fach-)Schriftsteller monatelang an einer Arbeit schreibe, brauche er dazu einen ruhigen Ort und entsprechende Ausstattung. Seine Tätigkeit finde also dort und nicht in der Buchhandlung oder beim Leser statt. Es komme bei diesen Tätigkeiten – im Gegensatz zu einem Lehrer – niemals auf den Ort der Wissensvermittlung an, sondern auf jenen, wo das Werk produziert werde. Und wenn eine Art von Werken höhere (weil regelmäßigere) Einnahmen einbringe und eine andere Art geringere (gelegentliche Aufträge, unregelmäßig), dann besage dies nichts über den zeitlichen Aufwand in einem Arbeitszimmer und die dafür erforderliche Ausstattung.

Wenn in der BVE die alten Argumente, die auf den Sonderfall der Lehrer zutreffen mögen nochmals wiederholt werden, werden sie deshalb nicht richtiger. Dies zeige auch, dass die Verhältnisse des Bw. nicht ausreichend erhoben oder nicht richtig gewürdigt worden seien, sondern der leichte Weg über unbestimmte Formulierungen wie „typisierende Betrachtungsweise“ und „Verkehrsauffassung“ gewählt worden seien. Weder das eine noch das andere würde aber die Tätigkeit eines hoch spezialisierten Sachverständigen mit der eines Lehrers (mit Lehrerzimmer, Halbtagsbeschäftigung und drei Monate Ferien, über Jahrzehnte gleich bleibender Stoff) gleichsetzen.

Mit Ergänzungsersuchen des UFS vom 21. Mai 2007 wurde der Bw. aufgefordert, die (Sachverständigen)Tätigkeit detailliert zu beschreiben und die wesentlichen inhaltlichen Unterschiede zur übrigen Tätigkeit darzulegen, weiters eine Zuordnung der Honorare zur Sachverständigen- bzw. zur (Fach)Schriftstellertätigkeit vorzunehmen und die diesbezüglichen Honorarnoten vorzulegen.

Daraufhin übermittelte der Bw. ein Konvolut von Unterlagen (Anlagen 1 bis 3) und wies nochmals darauf hin, dass die Tätigkeit als Sachverständiger und Verfasser bzw. Autor von Skripten sowohl bei den Einnahmen als auch in zeitlicher Hinsicht gegenüber der reinen Vortragstätigkeit überwiege, ihm aber auch für die Vortragstätigkeit kein Vorbereitungszimmer zur Verfügung stünde.

Anlage 1: *Detaillierte Beschreibung der Sachverständigentätigkeit und Darlegung der wesentlichen Unterschiede zur übrigen Tätigkeit:*

„Tätigkeiten als Sachverständiger

Tätigkeit als Sicherheitstechniker: Arbeitnehmerschutz (ANS)

- Beratung und Durchführung der Evaluierungen mit EDV-Programm und deren Dokumentation wie Sicherheits- und Gesundheitsschutzdokumente
- Erstellung von Aufnahmeprotokollen für Arbeitsstätten
- Planung von Arbeitsstätten, Änderung von Arbeitsmittel und Arbeitsstoffen
- Erprobung und Auswahl von persönlichen Schutzausrüstungen
- Behandlung von arbeitsphysiologischen, arbeitspsychologischen und ergonomischen sowie arbeitshygienischen Fragen
- Organisation des Brandschutzes, Ersten Hilfe und Kennzeichnung des Arbeitsplatzes
- Organisation der Unterweisung und Mithilfe bei der Erstellung von Betriebsanweisungen
- Laufende Begehungen der Arbeitsstätten
- Teilnahme an den Arbeitsschutzausschüssen
- Beratung und Information der Arbeitgeber bezüglich neuer Gesetze und Normen....
- Abwicklung von Behördenverfahren..
- Zusammenstellung der Mängellisten

Teilnahme an ON Ausschüssen: - Straßenfahrzeuge, - Arbeitsschutz- und Sicherheitstechnik, - Bremsen (Vorsitz)

Alle Dokumente werden von den Fachnormausschüssen per Email und per Post übermittelt. Vorbereitungen, Lesungen und Bearbeitungen von allen Dokumenten werden im Arbeitszimmer durchgeführt.

Internationale Organisationen

UNO-Dokumente von WP15 (in Englischer Sprache) und Dokumente der Gemeinsame Tagung ADR/ADN/RIDThema: Transport gefährlicher Güter...

ADR: Europäisches Übereinkommen über die internationale Beförderung gefährlicher Güter auf der Straße.

ADN: Europäisches Übereinkommen über die internationale Beförderung gefährlicher Güter im Binnenschiffverkehr.

RID: Ordnung für die internationale Eisenbahnbeförderung gefährlicher Güter.

UIC-Dokumente (in Englischer Sprache)... Thema: Arbeitnehmerschutz Erstellung einer internationalen Risikoliste..

UIC: Union Internat. des Chemins de fer...

Alle Dokumente werden von den internationalen Organisationen elektronisch, per Email bzw. per Post an meine Adresse übermittelt. Die Bearbeitung von allen Dokumenten wird im eigenen Arbeitszimmer auf einem PC mit Internet-Anschluss ausgeführt.

Arbeiten mit dem Bundesministerium für Verkehr:

Bearbeitungen der Dokumente für den Transport gefährlicher Güter im Bereich ADR, RID und ADN:

- Mithilfe und technische Beratung für die Sitzungen von internationalen Organisationen
- Vorbereitung und Lesung der Dokumente und Erstellung von Einsprüchen
- Stellungnahme von Gesetzesentwürfen für Gefahrgut und Arbeitnehmerschutz
- Mithilfe bei der Erstellung der Fragenkataloge für die Gefahrgut Beauftragtenausbildung
- Einsatz als behördlicher Prüfer bei Gefahrgutbeauftragten Ausbildung
- Ausarbeitung von Prüfungsaufgaben

Erstellung von Skripten und Vortragsunterlagen für die Gefahrgut Ausbildung:

Lenkerausbildung bei ÖBB und WIFI: Erstellung eines Praxis Handbuches für den Transport gefährlicher Güter. Erstellung von Unterlagen wie Overheadfolien, Dias und Praxis Videofilmen. Erstellung von Skripten und Folder. Erstellung der grundsätzlichen Vortragsterminpläne. Erstellung von Prüfungsfragen.....

Gefahrgutbeauftragter bei WIFI: Vorbereitungsarbeiten für die Gefahrgutbeauftragten Ausbildung. Registrierblätter für Beauftragten-Ausbildung da behördliche Aufzeichnungspflicht besteht.....

Werkmeisterkurs bei WIFI: Fachrechnen – Vorbereitung von Übungsbeispielen sowie Erstellung von Overheadfolien. Fachzeichnen – Vorbereitung von Übungsbeispielen sowie Erstellung von Overheadfolien.....

Alle Registrierarbeiten für Ein- und Ausgaben und sonstigen Aufzeichnungen und Abrechnung bezüglich meines Gewerbes. Alle diese Arbeiten ergeben einen mehrfachen und daher überwiegenden Zeitaufwand für meine Bürotätigkeit in meinem Arbeitszimmer, als der Zeitaufwand der für Vorträge aufgewendet wird.

Registrierte Skriptenliste bei der WIFI: Nr. 559 Lehrbehelf für die Gefahrgutlenkerausbildung nach ADR und GGBG; Nr. 1237 Praxishandbuch für Transport gefährliche Güter; Farbtafeln der Gefahrzettel (für jeden Kurs am PC ausgedruckt); Nr. 558 Verhalten und Maßnahmen nach Unfällen; Nr. 785 Ausbildung der Gefahrgutlenker – Fortbildungsschulung; Nr. 610 Gefahrgutausbildung für die Mitarbeiter; Nr. 837 EG-Richtlinien; Nr. 843 Schulungsbehelf ADR; Nr. 841 Erweiterung zum Gefahrgutbeauftragten Schiene RID; Nr. 810 Schulungsbehelf ADN Übersicht; Nr. 938 Behelf für die Umstrukturierung des ADR; Nr. 1364 Ausblick auf die Neuerungen 2007; Skriptum Arbeitnehmerschutzgesetz; Lehrunterlagen für Fachrechnen und Fachzeichnen.

Tätigkeiten als Vortragender:

In den Jahren 2000 und 2001 wurden die Vortragstätigkeiten in der WIFI-Wien durchgeführt. Im Bereich meiner Vortragstätigkeit wird von der Organisation WIFI-Wien ein Vorbereitungs- bzw. Lehrerzimmer nicht zur Verfügung gestellt.

Für die ÖBB Kurse wurde von der Landesregierung Wien ein Bescheid für die Gefahrgutlenkerausbildung für die Lehrsäle der Kraftwagenbetriebsleitung 1200 Wien, der Kraftwagenbetriebsleitung Salzburg sowie in der Kraftwagenbetriebsleitung Wolfurt erteilt und es standen auch hier kein Vorbereitungs- bzw. Lehrerzimmer zur Verfügung.

Büroräume zur Vorbereitung gab es ebenfalls nicht, da ich schon seit 1. Oktober 1998 bei den ÖBB in den Ruhestand versetzt wurde.

Vortragstätigkeiten bei folgenden Kursen:

- Gefahrgut Lenker Basiskurs.
- Gefahrgut Lenker Aufbaukurs Tank.
- Gefahrgut Lenker Aufbaukurs Klasse 1.
- Gefahrgut Lenker Aufbaukurs Klasse 7.
- Gefahrgut Lenker Fortbildungskurs.
- Gefahrgut Beauftragten Basiskurs.
- Gefahrgut Beauftragten Fortbildungskurs.
- Gefahrgutschulung für Mitarbeiter.
- Werkmeisterkurs Fachrechnen.
- Werkmeisterkurs Fachzeichnen.
- Werkmeisterkurs Sicherheitsbestimmungen ANS.“

Anlage 2: Aufstellung welche Honorare aus der Sachverständigen-Tätigkeit und welche Honorare aus der Schriftstellertätigkeit sind:

	Einnahmen gesamt	Vortrag	Prüfung	Skripten	Sicherheitsb.	Sonstige
2000	368.942,70	170.279,00	34.935,50	49.770,00	108.000,00	5.958,20
2001	341.460,20	149.395,00	28.467,00	36.860,00	108.000,00	18.738,20

Anlage 3: Kopien Honorarnoten zur Sachverständigen- und Schriftstellertätigkeit***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 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 abzugsfähig.

Die Prüfung, ob ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG darstellt, ist nur aus der Sicht der Einkunftsquelle vorzunehmen, für die das Arbeitszimmer notwendig ist (vgl. VwGH 27.5.1999, 98/15/0100). Die Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer kommt daher nur bei der Tätigkeit bzw. Einkunftsquelle in Betracht, für die (berufsbildbezogen) der Mittelpunkt der Tätigkeit jedenfalls in einem Arbeitszimmer liegt (vgl. VwGH 8. 5. 2003, 2000/15/0176).

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung und damit nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen. Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen. Für Tätigkeiten mit nicht eindeutig festlegbarem materiellen Schwerpunkt ist im Zweifelsfall darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (vgl. VwGH 28.11.2000, Zl. 99/14/0008; vom 19.12.2000, Zl. 99/14/0283).

Die Abzugsfähigkeit ist nicht gegeben, wenn die betriebliche/berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird (z. B. bei Politikern, Richtern, Lehrern oder Außendienstvertretern). Die mit einer derartigen Tätigkeit verbundenen Komponenten, die auf das Arbeitszimmer entfallen – etwa Vorbereitungsarbeiten, Korrekturtätigkeiten, Literaturstudium u. dgl. – sind demnach bei der Beurteilung des Berufsbildes nicht wesentlich (vgl. VwGH 24.6.2004, 2001/15/0052; 20.1.1999, 98/13/0132; 3.7.2003, 99/15/0177).

Eine einkunftsquellenbezogene Betrachtungsweise erfordert bei mehreren Tätigkeiten die Beurteilung, ob nur eine einzige oder mehrere Einkunftsquellen vorliegen.

In den Streitjahren erzielte der Bw. Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit von S 368.942,70 (2000) bzw. S 341.460,20 (2001), die er laut Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen wie folgt detaillierte:

	2000	2001
Kurs Kfz-Meister Wifi	22.080,00	24.078,20
Kurs Gefahrengut Mitarbeiter		1.840,00
Gefahrengut Lenkerausbildung Wifi	146.029,00	40.676,00
Kurs Gefahrengut Beauftragte		54.030,00
Kurs Umstrukturierung ADR		5.836,00
Spesengutschrift Wifi Burgenland	4.471,70	
Honorare Lenkerausbildung	55.900,00	107.000,00
Honorare Sicherheitstechnik	108.000,00	108.000,00
Honorare Prüfungen	32.462,00	
Gesamt	368.942,70	341.460,20

Weiters legte der Bw. für die Streitjahre folgende Stundenaufstellungen vor:

2000		
Nach Stunden		
Unterricht Wifi	287	
Unterricht Lenkerausbildung	100	387
Prüfungen	103	
Betreuungszeiten (= <i>Arbeitsplatzuntersuchungen</i>)	162	
Sitzungen Normenausschuss	181	
Vorbereitungszeiten	497	943
Summe		1330
hiervon entfallen auf Unterricht		29,1
hiervon entfallen auf andere Tätigkeiten		70,9
Nach Einnahmen		
Vorträge	167.879,00	45,5
Sonstige Einnahmen	201.942,70	54,5
	368.942,70	
2001		
Nach Stunden		
Unterricht Wifi	198	
Unterricht Lenkerausbildung	117	315
Prüfungen	24	
Betreuungszeiten	98	
Sitzungen Normenausschuss	181	
Vorbereitungszeiten	288	591
Summe		906
hiervon entfallen auf Unterricht		34,80
hiervon entfallen auf andere Tätigkeiten		65,20
Nach Einnahmen		
Vorträge	98.395,00	28,80
Sonstige Einnahmen	243.065,20	71,20
	341.460,20	

Wie der Bw. dargelegt hat, erfolgt im Arbeitszimmer die Erstellung der Skripten, Overheadfolien, Fachartikel und sonstiger Unterlagen, ohne die weder seine Vorträge beim WIFI noch seine Mitarbeit im Normenausschuss möglich wären. Danach sei der Unterricht lediglich ein Ausfluss seiner im Arbeitszimmer erdachten und EDV-mäßig festgehaltenen Arbeiten.

Die in der Berufungsentscheidung der FLD vom 7. Mai 2001 vertretene Rechtsansicht, die Vortrags- und Sachverständigentätigkeit als eine einzige Einkunftsquelle zu betrachten und

dann das damalige Überwiegen der Einkünfte aus Unterrichtstätigkeit mit der eines Lehrers zu vergleichen, sei unrichtig gewesen. Im Gegensatz zu einem Lehrer würden ihm von den diversen Organisationen (WIFI u. dgl.) weder ein Vorbereitungs- noch ein Lehrerzimmer zur Verfügung gestellt.

Sein Fachbereich erfordere aufgrund von ständigen Änderungen der nationalen und internationalen Vorgaben laufende Information, Neubearbeitung und Interpretation, sodass seine Tätigkeit eher mit der eines (Fach-)Schriftstellers vergleichbar sei. Die Sachverständigentätigkeit sei ganz anders geartet, stelle eine eigene abgesonderte Tätigkeit dar und bedürfe zwingend eines Büros mit der vollen technischen und kommunikationstauglichen Ausstattung.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens des UFS übermittelte er ein Konvolut von Unterlagen und teilte mit, dass die Tätigkeit als Sachverständiger und Verfasser bzw. Autor von Skripten sowohl bei den Einnahmen als auch in zeitlicher Hinsicht gegenüber der reinen Vortragstätigkeit überwiege. Danach ergebe sich folgende Zuordnung der Honorare zu den einzelnen Tätigkeitsbereichen:

	Einnahmen gesamt	Vortrag	Prüfung	Skripten	Sicherheitsb.	Sonstige
2000	368.942,70	170.279,00	34.935,50	49.770,00	108.000,00	5.958,20
2001	341.460,20	149.395,00	28.467,00	36.860,00	108.000,00	18.738,20

Wie aus den dem UFS vorliegenden Unterlagen hervorgeht, erzielte der Bw. in den Streitjahren zum einen Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Sicherheitsbeauftragter für das Österreichische Normungsinstitut (Honorarnote über S 108.000,00 für „*Tätigkeit im Jahr 2000*“ (bzw. 2001) *betreffend Sicherheitsfachkraft nach ASchG*“) und zum anderen Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Vortragender für insb. WIFI und ÖBB.

Insoweit der Bw. eine Aufteilung der Vortragshonorare in „Vortrag“, „Prüfung“, „Skripten“ und auch „Sonstige“ (Stempelmarken etc.) vornimmt, ist darauf hinzuweisen, dass derartige Komponenten jedenfalls Bestandteile der Vortragstätigkeit sind und im Übrigen eine derartige Zuordnung den vorgelegten Honorarnoten nicht entnommen werden kann. Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits wiederholt zu Lehrtätigkeiten (20.1.1999, 98/13/0132, 26.5.1999, 98/13/0138, 29.1.2003, 99/13/0076, 0077, 24.6.2004, 2001/15/0052 und 9.9.2004, 2001/15/0181) und auch zu Vortragstätigkeiten (3.7.2003, 99/15/0177, 22.1.2004, 2001/14/0004) Stellung genommen und ausgesprochen, „*dass der Mittelpunkt dieser Tätigkeiten – auch ungeachtet der zeitlichen Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers – vom materiellen Gehalt her nach der Verkehrsauffassung nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt, sondern an jenem Ort, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt*“ (19.4.2006, 2002/13/0202). Liegt aber nach dem typischen Berufsbild einer Tätigkeit

deren materieller Schwerpunkt zweifellos nicht im häuslichen Arbeitszimmer, kommt es auch nicht darauf an, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht zu mehr als der Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (25.10.2006, 2004/15/0148).

Übt ein Steuerpflichtiger mehrere Tätigkeiten aus, ist nach der einkunftsquellenbezogenen Betrachtungsweise zu beurteilen, ob nur eine einzige oder mehrere Einkunftsquellen vorliegen. Innerhalb einer Einkunftsart sind jene Tätigkeitsbereiche, die in einem engen sachlichen Wirkungszusammenhang stehen einer einzigen Einkunftsquelle zuzuordnen und zwar auch dann, wenn sie nach außen in unterschiedlichen Leistungen in Erscheinung treten (z. B. schriftstellerische und vortragende Tätigkeit auf einem bestimmten Fachgebiet).

Wie der Bw. auch darauf hingewiesen hat, hat sich der Berufungssenat VIIa der FLD für Wien, NÖ und Bgld. bereits einmal mit der gegenständlichen Streitfrage befasst und ist in der Berufungsentscheidung vom 7. Mai 2001 zu dem Schluss gelangt, dass das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Bw. bilde und daher die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Kosten nicht erfüllt seien:

„..... Im Streitjahr 1998 erzielte der Bw. laut Beilage zur Einkommensteuererklärung insgesamt Einnahmen aus seiner selbständigen Tätigkeit iHv S 353.897,--. Davon entfielen laut Erklärung S 240.909,-- auf Unterrichtsvergütungen und S 112.988,-- betrafen Einnahmen infolge der Arbeiten im Zusammenhang mit der Sicherheitstechnik (Österreichischer Normenausschuss). Eine einkunftsquellenbezogene Betrachtungsweise erfordert bei mehreren Tätigkeiten die Beurteilung, ob nur eine einzige oder mehrere eigenständige Einkunftsquellen vorliegen. Nach Auffassung des Berufungssenates VIIa stehen unter Bedachtnahme auf die vom Bw. vorgelegte Zusammenstellung die streitgegenständlichen Tätigkeitsbereiche in einem engen sachlichen Wirkungszusammenhang, zumal in beiden Bereichen die zentralen Themen jeweils Arbeitnehmerschutz, Gefahrguttransporte, Gefahrgutausbildung etc. darstellen, weshalb daher vom Vorliegen einer einzigen Einkunftsquelle auszugehen ist. Fest steht jedenfalls, dass die vom Bw. bezogenen Unterrichtsvergütungen im Zusammenhang mit der Vortragstätigkeit rd. 68 % der Gesamteinnahmen ausmachen und daher in jedem Fall innerhalb der Einkunftsquelle überwiegen....“

Ausgehend von den detaillierten Beschreibungen des Bw., steht für den UFS fest, dass die vom damals zuständigen Berufungssenat für das Jahr 1998 vertretene Rechtsansicht, die Tätigkeitsbereiche des Bw. – als Sicherheitstechniker zum einen und als Vortragender zum anderen – stünden in einem engen sachlichen Wirkungszusammenhang und sei daher von einer einzigen Einkunftsquelle auszugehen, auch für die Streitjahre zutreffend ist.

Doch auch für den Fall, dass die beiden Tätigkeitsbereiche als unterschiedliche Einkunftsquellen anzusehen wären, ist für den Bw. nichts zu gewinnen, da nach Ansicht des UFS die Tätigkeit als Sicherheitsbeauftragter nach dem ASchG schwerpunktmäßig ebenfalls nicht im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt wird.

Nach ASchG haben die Fachkräfte für Arbeitssicherheit die Aufgabe, den Arbeitgeber beim Arbeitsschutz und bei der Unfallverhütung in allen Fragen der Arbeitssicherheit einschließlich

der menschengerechten Gestaltung der Arbeit zu unterstützen. Sie haben insbesondere (§ 11 Abs. 1 ASchG) *in allen Fragen der Sicherheit und des Gesundheitsschutzes*

- 1. die Arbeitnehmer zu informieren, zu beraten und zu unterstützen,*
- 2. die Belegschaftsorgane zu informieren, zu beraten und zu unterstützen und mit ihnen zusammenzuarbeiten,*
- 3. in Abstimmung mit den Belegschaftsorganen die Interessen der Arbeitnehmer gegenüber den Arbeitgebern, den zuständigen Behörden und sonstigen Stellen zu vertreten,*
- 4. die Arbeitgeber bei der Durchführung des Arbeitnehmerschutzes zu beraten,*
- 5. auf das Vorhandensein der entsprechenden Einrichtungen und Vorkehrungen zu achten und die Arbeitgeber über bestehende Mängel zu informieren,*
- 6. auf die Anwendung der gebotenen Schutzmaßnahmen zu achten,*
- 7. mit den Sicherheitsfachkräften und den Arbeitsmedizinern zusammenzuarbeiten.*

Darauf folgt, dass die wesentlichen Komponenten und damit auch der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers gelegen sind. Dies bestätigt der Bw. auch selbst, wenn er unter Bezugnahme auf die der Berufung beigelegte (das Jahr 2002 betreffende) Stundenaufstellung dargelegt, dass die „*Betreuungszeiten*“ (132 Stunden), *Arbeitsplatzuntersuchungen auf Risiken und Gefahrensituationen in verschiedenen Unternehmungen* betroffen hätten und weitere 196 Stunden auf seine Teilnahme an den *Sitzungen des Normenausschusses* entfallen seien. Mit welchem Anteil die mit 286 Stunden veranschlagten „*Vorbereitungszeiten*“ auf die Vortragstätigkeit bzw. auf die Tätigkeit als Sicherheitsbeauftragter entfallen, hat der Bw. nicht erläutert. In Summe überwiegt der Zeitaufwand für die außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübten Tätigkeiten (Unterricht, Prüfungen, *Betreuungszeiten* und *Sitzungen*) – insgesamt 771 Stunden – die im Arbeitszimmer ausgeübten (*Vorbereitungszeiten*) jedenfalls erheblich, sodass von einer überwiegenden zeitlichen Nutzung des Arbeitszimmers ohnehin nicht gesprochen werden kann.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 8. August 2007