



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Hackl & Co Wirtschaftsrethand- und Steuerberatungsgesellschaft, 1070 Wien, Halbgasse 3-5, vom 23. Oktober 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes XY. vom 24. September 2009 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) ist als Facharzt für Interne Medizin im klinischen Bereich an der Medizinischen Universität Wien (AKH Wien) angestellt. Er erzielte im streitgegenständlichen Jahr ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus seiner Tätigkeit am AKH Wien und selbständiger Arbeit aus Sonderklassegebühren.

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 machte der Bw. u.a. Aufwendungen für ein Arbeitszimmer gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 geltend, welche die Amtspartei im diesbezüglich erlassenen Einkommensteuerbescheid nicht anerkannte. In der Begründung führte sie aus, dass das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer und dessen Einrichtung nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Bw. bilde und daher die Aufwendungen als Betriebsausgaben nicht zu berücksichtigen seien.

In der rechtzeitig elektronisch eingebrachten **Berufung** wurde vorgebracht, dass die Tätigkeit des Bw. folgende Bereiche umfasse: Patientenversorgung, wissenschaftliche Tätigkeit und Lehrtätigkeit.

An der Frauenklinik Wien (= AKH Wien) sei der Bw. Ansprechpartner für sämtliche internistische Fragen. Durch die Bereitschaftsdienste müsse er 24 Stunden pro Tag erreichbar sein. Aus diesem Grund habe der Bw. auch Fachliteratur und Patientendaten zur Beantwortung von Spezialfragen zu Hause.

Seine wissenschaftliche Tätigkeit umfasse eine Reihe von Publikationen in Fachzeitschriften und Fachbüchern, wobei die Ausarbeitung dieser wissenschaftlichen Abhandlungen ausschließlich im häuslichen Arbeitszimmer geschehe.

Die Lehrtätigkeit an der Medizinischen Universität Wien würde eine intensive Vorbereitung zu den Vorträgen und die dazu gehörige Ausarbeitung der nötigen Unterlagen bedürfen. Diese Vorbereitungen seien in seinem häuslichen Arbeitszimmer durchgeführt worden.

Ebenso betreue der Bw. in seinem Arbeitszimmer zu Hause Diplomanten zur Erstellung ihrer Facharbeit.

Per Fax übermittelte der Bw. die Dienstpläne der Frauenklinik für die Monate September 2008 bis Dezember 2008, eine Publikationsliste, Buchbeiträge, Abstracts und eine Aufstellung der Lehrtätigkeit an der Medizinischen Universität Wien.

Mit **Schriftsatz vom 11. Februar 2009** ergänzte der Bw., dass er im Rahmen seiner Tätigkeit an der Universitätsfrauenklinik als Internist für alle fachlichen Angelegenheiten zuständig sei. Fachfragen seien vom Bw. in seinem Arbeitszimmer zu Hause ausgearbeitet worden. Die Betreuung von Patienten finde zwar nicht im Arbeitszimmer statt, doch sei er von der Universitätsfrauenklinik angehalten worden, fachspezifische Abhandlungen und Publikationen in Fachzeitschriften zu veröffentlichen. Für die Ausarbeitung dieser Fachartikel verwende der Bw. sein häusliches Arbeitszimmer, denn seine Aufgabe sei, der fachliche Rückhalt der Klinik in Spezialfragen zu sein.

Neben der Tätigkeit als Internist an der Universitätsfrauenklinik betreue der Bw. Studenten bei deren Diplomarbeitserstellung und führe diese zeitaufwendige Betreuung ebenfalls in seinem häuslichen Arbeitszimmer durch.

Im Rahmen eines vom Finanzamt im April 2010 durchgeführten **Erhebungsdienstes** betreffend das häusliche Arbeitszimmer stellte es fest, dass sich dieses in der ca. 200 m<sup>2</sup> großen, privaten Maisonette-Wohnung im Dachboden des Hauses in W. befindet. In dieser Wohnung wohnen der Bw., seine Ehefrau und seine zwei Kinder.

Die Dienstzeit des Bw. im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit beginne um 7:30 Uhr und ende um 15:30 Uhr. Während dieser Zeit betreue er Patienten, forsche und halte Seminare und Vorlesungen an der Medizinischen Universität. Für diese Tätigkeit habe er am AKH ein Behandlungszimmer zur Verfügung. Nach Dienstschluss und auch an Wochenenden sei er abwechselnd mit einem Kollegen für die fachliche Beratung an der Frauenklinik zuständig und müsse in dieser Zeit ständig für Konsultationen von Kollegen erreichbar sein (Bereitschaftsdienst) und bei komplizierten Fällen ins Spital gehen. Während des Bereitschaftsdienstes halte er sich überwiegend im Arbeitszimmer im Bereich der Privatwohnung auf. In diesem Arbeitszimmer stehe ein Bücherschrank mit umfangreicher Fachliteratur zur Verfügung, führe er Therapieberechnungen durch und gebe fachliche Auskünfte detaillierter Art.

Das häusliche Arbeitszimmer befindet sich im unteren Stockwerk der Maisonettewohnung und sei mit einer Art Schreibtisch mit Laptop, diversen Ablagetischen mit gestapelten Vortragsunterlagen und mit einem größeren Bücherschrank mit diverser Fachliteratur eingerichtet gewesen. Der Anteil der beruflich genutzten Fläche der Wohnung sei mit 10 % des Gesamtausmaßes der Wohnung geschätzt worden.

Diese Feststellungen wurden dem **Bw. zur Stellungnahme** übermittelt und führte er hiezu aus, dass die Ausführungen des Außenbeamten inhaltlich richtig wieder gegeben seien. Die Tätigkeit des Bw. stelle sich äußerst umfangreich dar und sei deshalb das häusliche Arbeitszimmer für seine gesamte Tätigkeit notwendig.

Das Arbeitszimmer sei ein gesonderter Bereich in der Wohnung, der ganz klar als Arbeitsbereich strukturiert sei. Eine notwendige Telefon- und Internetvernetzung mit der Klinik sei vorhanden und auch die notwendige Fachliteratur, Bücher, Unterlagen sowie Aufzeichnungen der in der Klinik stationär untergebrachten Patienten, würden sich im Arbeitszimmer befinden. Während des Bereitschaftsdienstes gebe es andauernd diagnostische und therapeutische Rückfragen seitens der Klinik.

Der Bw. sei Internist im AKH Wien und für die internistische Betreuung der Patienten der Universitätsklinik für Frauenheilkunde zuständig. Dies umfasse insbesondere während der Bereitschaftsdienste die Stationen 15B, 15C, 15D, 15E, 16B, 16D, 16E sowie die pränatale Station 9C und den Kreissaal.

In der Regel habe der Bw. von 7:30 Uhr bis 15:30 Uhr Spitalsdienst, danach beginne der Bereitschaftsdienst von 15:30 Uhr bis 7:30 Uhr früh. Ungefähr während der Hälfte des Jahres seien Bereitschaftsdienste auch an Feiertagen und an Wochenenden eingeteilt.

Der Bereitschaftsdienst werde vom Arbeitszimmer im Wohnbereich ausgeübt, wobei es immer wieder vorkomme, dass der Bw. bei komplizierteren Fällen persönlich in die Klinik komme. Dies sei auch der Grund, dass der Bw. seinen Wohnort in der Nähe des AKH gewählt habe.

Das Arbeitszimmer sei auch für eine Reihe anderer Tätigkeiten genutzt worden, wie etwa die Erstellung wissenschaftlicher Arbeiten, die Vorbereitung seiner Vortragstätigkeit und seiner Lehrtätigkeit für Pflegepersonal und Patientenschulungen.

Während der Bereitschaft komme es seitens der Klinik rund um die Uhr zu unzähligen Anfragen per Telefon oder per Mail. Sehr oft seien Akutfälle zu beantworten, wo ohne Vorlaufzeit Tag und Nacht diagnostische und therapeutische Fragen zu beantworten und Entscheidungen zu treffen seien, die für die Patienten von großer Tragweite seien. Ein solcher Bereitschaftsdienst ohne die räumliche Nähe zum AKH und ohne die technischen und patientenbezogenen Unterlagen sei praktisch denkunmöglich.

Der Bw. verwende das häusliche Arbeitszimmer ebenso für seine wissenschaftlich publikatorische Tätigkeit, für die Erstellung von Publikationen in internationalen Journals und sei die Lehrtätigkeit an der Medizinischen Universität Wien als Ergebnis dieser wissenschaftlichen Publikationen anzusehen.

Er halte eine Reihe von Vorlesungen über allgemeine innere Medizin und Hämatologie, seine Lehrtätigkeit umfasse bis zu 37 unterschiedliche Vorlesungen, Kurse, Praktiken und Schulungen. Auch sei der Bw. sowohl im Inland als auch im Ausland zu Fachvorträgen eingeladen worden, die Ausfluss aus seiner wissenschaftlichen Tätigkeit seien.

Zusammenfassend sei daher das genannte Arbeitszimmer ein unerlässlicher Teil in der Gesamttätigkeit des Bw. und könne das wiedergegebene Berufsbild ohne dieses Arbeitszimmer nicht ausgeübt werden. Aus den dargelegten Tätigkeitskomponenten zeige sich die Notwendigkeit des Arbeitszimmers, welches auch künftig für die selbständige Tätigkeit als Facharzt für Innere Medizin genutzt werde.

Abschließend beantragte der Bw. eine mündliche Verhandlung vor dem Berufungssenat anzuberaumen.

Anlässlich der **Verständigung über die Vorlage der Berufung** an den **unabhängigen Finanzsenat** (UFS) ergänzte der Bw., dass es sich bei dem Arbeitszimmer um ein gesondertes Arbeitszimmer handle, welches dadurch entstanden sei, dass ein großes Zimmer geteilt worden sei. Aus dem daraus entstandenen einen Teil sei ein Arbeitszimmer mit einem gesonderten Eingang errichtet worden, welches vom übrigen Bereich der Wohnung getrennt sei. Es sei kein Teil eines im Wohnungsverband gelegenen Zimmers, welches sich in einer

Ecke des Wohnzimmers befindet; es sei ein mit allen erforderlichen technischen Hilfsmitteln voll eingerichtetes Arbeitszimmer.

Nach Meinung des Bw. sei im Vorlagebericht der Amtspartei seine Tätigkeit sehr oberflächlich beschrieben worden, sodass er abermals seine Tätigkeiten umfangreich darstellte.

Das Behandlungszimmer im AKH Wien sei nur auf die Tätigkeit als Internist für einen eingeschränkten Bereich der Klinik für Frauenheilkunde ausgerichtet und nicht für die Bereitschaftsdienste der gesamten Klinik mit vier Abteilungen und neun Stationen.

Für den Bereitschaftsdienst bilde das gegenständliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt dieser beruflichen Tätigkeit und sei dieses auch für weitere andere Tätigkeiten wie schriftstellerische Arbeiten, Publikationen, Habilitationen etc. genutzt worden. Die für die Bereitschaftsdienste notwendigen Unterlagen und technischen Hilfsmittel seien im Arbeitszimmer untergebracht und sei das Berufsbild der Bereitschaftsdienste ohne dieses Arbeitszimmer nicht auszuüben.

Es sei nicht nur unzumutbar zu verlangen, die Bereitschaftsdienste vom Behandlungszimmer im AKH auszuüben, es sei schlicht unmöglich.

Mit **UFS - Vorhalt** vom 4. Mai 2011 wurde ersucht, das Vorbringen des Bw., das Behandlungszimmer im AKH sei nur auf die Tätigkeit als Internist für einen eingeschränkten Bereich der Klinik für Frauenheilkunde ausgerichtet, näher zu begründen und durch entsprechende Beweismittel zu untermauern.

In **Beantwortung** des UFS-Vorhaltes brachte der Bw. vor, dass sich seine berufliche Tätigkeit in zwei Bereiche teile: Einerseits arbeite er als Internist an der Universitätsklinik für Frauenheilkunde mit persönlicher Anwesenheitspflicht in einem dafür zur Verfügung stehenden Internisten-Behandlungszimmer und andererseits absolviere er die vom Dienstgeber geforderten Bereitschaftsdienste, bei denen eine persönliche Anwesenheit im AKH nicht vorgesehen ist. Diese Bereitschaftsdienste übe er vom Arbeitszimmer zu Hause aus.

Als Internist mit persönlicher Anwesenheit im AKH sei er von Montag bis Freitag von 7:30 Uhr bis 15:30 Uhr, also 40 Stunden in der Woche an der Universitätsklinik für Frauenheilkunde tätig.

Die vom Dienstgeber geforderten Bereitschaftsdienste würden zeitlich einen wesentlich größeren Arbeitsbereich umfassen als die Tätigkeit als Internist im AKH. Die Rufbereitschaft wochentags umfasse den Zeitraum von 15:30 Uhr bis 7:30 Uhr nächster Tag, an Feiertagen von 8:00 morgens bis 8:00 morgens nächster Tag 8:00 und an Wochenenden von Samstag 8:00 morgens bis Montag 8:00 morgens. Während dieser Rufbereitschaft gebe es von der Klinik rund um die Uhr unzählige Anfragen, wie zum Beispiel internistisch-medizinische

Fragen, Akutfragen und Notfälle, wo ohne Vorlaufzeit und Tag und Nacht Anfragen zu diagnostischen und therapeutischen Fragen zu beantworten und für das diensthabende Ärzteteam vor Ort am Krankenbett von großer Tragweite seien. Ein solcher Bereitschaftsdienst sei ohne die räumliche, technische und patientenbezogene Assoziation zur Klinik undenkbar. Ein Arbeitsplatz sei für diese Tätigkeit erforderlich und hat sich der Bw. aus diesem Grund seine jetzige Wohnung in der Nähe des AKHs angeschafft.

Diese Bereitschaftsdienste seien vom Dienstgeber explizit als notwendige und unverzichtbare Dienste definiert worden. Diese Planstelle sei extra und als besondere Konstellation innerhalb der Organisationseinheit der Frauenklinik als Internistenstelle geschaffen worden, damit ein nichtfrauenärztlicher Fachexperte rund um die Uhr zur Verfügung stehe.

Die Wichtigkeit dieser besonderen Stellenkonstellation sei dadurch verdeutlicht, dass in Zeiten der Stellenreduktion und der Geldeinsparungen diese spezielle Dienstschiene der Bereitschaftsdienste vom ärztlichen Leiter als unverzichtbar definiert worden sei.

Die Bereitschaftsdienste, die man von zu Hause ausübe, kämen dem Dienstgeber wesentlich günstiger, als eine medizinische Unterstützung in Form eines persönlich physischen Anwesenheitsdienstes.

Für die Bereitschaftsdienste erhalte der Bw. unterschiedlich hohe Beträge ausbezahlt und repräsentierten diese ein zusätzliches Einkommen zum Monatsgehalt der medizinischen Tätigkeit als Internist im AKH Wien.

Die Einteilung zum Bereitschaftsdienst erfolge von der Universitäts-Frauenklinik und übermittelte der Bw. u.a. die Dienstpläne für September 2008, Oktober 2008, November 2008 und Dezember 2008. Die Spalten 1 bis 9 würden die Journal-Dienstschiene der Frauenärzte zeigen, an welchen Stationen welcher Arzt in welcher Position körperlich anwesend sei und die Spalte ganz rechts auf dem Dienstplan beinhaltete die Dienstschiene des Internisten mit seiner persönlichen Festnetz-Telefonnummer-Wohnung (Arbeitszimmer zu Hause) und seiner persönlichen Handy-Telefonnummer. Der Bw. übe diese Beschäftigungsschiene in einem Umfang von 50 % des Jahres aus.

Die Universitätsklinik für Frauenheilkunde im AKH Wien gehöre zu den größten Kliniken und Organisationseinheiten der Medizinischen Universität Wien und biete spitzenmedizinische Leistungen in hochspezialisierten Abteilungen an. Aus den vom Bw. angeführten Aufgabenbereichen lasse sich eine notwendige internistische Zusammenarbeit und fächerübergreifende internistische Betreuung der Patientinnen ableiten.

Im Rahmen der Bereitschaftsdienste stehe der Bw. der gesamten Dienstmannschaft der Frauenärzte, Hebammen und Pflegepersonal, bis hin zu den dienstzugeteilten Anästhesisten im Kreissaal für internistische Fragen zur Verfügung. Die Zuständigkeit und Verantwortlichkeit des Bw. umfasse eine Gesamtbettenanzahl von 165 Betten.

Während der Bereitschaftsdienste komme es tagsüber und auch nachts seitens der behandelnden Ärzte und Stationen zu Anfragen, die eine umfassende Unterstützung in der Inneren Medizin benötigen. Natürlich komme es immer wieder vor, dass der Bw. bei komplexen und komplizierten Fällen in die Klinik müsse, weshalb er auch seinen Wohnort in erster Linie in der Nähe des AKH gewählt habe.

Insbesondere an Wochenenden und Feiertagen erfolge während der Rufbereitschaft eine Abberufung zur Dienstverrichtung an die Klinik.

Das Arbeitszimmer zu Hause sei klar als Arbeitsbereich strukturiert, es gebe für die Kommunikation die notwendige Telefon- und FAX-Vernetzung mit der Klinik, sowie eine für spezifische medizinische Fragestellungen eingerichtete Vernetzung zu Medizin-Datenbanken und zur Klinik. Im häuslichen Arbeitszimmer befänden sich weiters notwendige Fachliteratur und strukturierte Unterlagen und Aufzeichnungen betreffend medizinischer Eckdaten, Parameter und Kennzahlen der Patientinnen, die jeweils an der Frauenklinik mit den internistischen Fragstellungen, Problemen und Hintergründe aufgenommen und behandelt worden seien.

Alle Anfragen, Fragen und Patientenkontakte, die im Rahmen des Bereitschaftsdienstes erfolgt und durchgeführt worden seien, seien genauestens protokolliert. Dies sei einerseits der Tätigkeitsnachweis des Bw. und andererseits deshalb notwendig, weil Diagnosen, Therapieentscheidungen und Behandlungsvorschläge auch im Patientenakt aufgezeichnet und dokumentiert würden. Diese Nachweise könnten jederzeit persönlich vorgelegt werden und seien auch dem den Erhebungsdienst durchführenden Finanzbeamten zur Kenntnis gebracht worden.

Auf Grund des speziellen Tätigkeitsprofils des Bw. als Internist an der Universitäts-Frauenklinik (= AKH Wien) mit den vom Dienstgeber ausdrücklich geforderten außerordentlichen und im zeitlichen Umfang außergewöhnlich zu bewertenden Bereitschaftdiensten und vor dem Hintergrund hochkomplexer und hochspezialisierter medizinischer Abläufe stelle ein häusliches Arbeitszimmer ein unerlässlicher Teil in der Tätigkeit des Bw. dar, welcher ohne dieses Arbeitszimmer nicht auszuüben sei.

In seinem **letzten Schriftsatz** verwies der Bw. auf das VwGH-Erkenntnis vom 31.5.2011, ZI. 2008/15/0126, welches für die Beurteilung des gegenständlichen Falles hilfreich sei, da der

Bw. neben seiner Krankenhaustätigkeit ebenso wie der Beschwerdeführer des zitierten Erkenntnisses wissenschaftlich tätig sei und sein häusliches Arbeitszimmer sowohl für wissenschaftliche Tätigkeiten als auch für die dargestellten Bereitschaftsdienste verwende.

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

Entscheidungsrelevanter Sachverhalt:

Im streitgegenständlichen Jahr wohnte der Bw. mit seiner Ehefrau und seinen zwei Kindern in einer Maisonette-Wohnung, deren Wohnnutzfläche ca. 200 m<sup>2</sup> betrug.

Ein großes Zimmer dieser Wohnung, welches zwei getrennte Ein- bzw. Ausgänge hatte, wurde mittels eines Bücherschranks geteilt, sodass beide Teile des Zimmers jeweils einen gesonderten Eingang hatten. Der eine Teil des Zimmers war mit einem Schreibtisch mit Laptop, diversen Ablagetischen, einem großen Bücherschrank mit Fachliteratur, Vortragsunterlagen und mit für die Bereitschaftsdienste notwendigen Unterlagen eingerichtet und mit einer für die Kommunikation mit dem Dienstgeber notwendigen Telefon-, FAX- und Internetvernetzung vorgesehen.

Im streitgegenständlichen Jahr war der Bw. als Facharzt im klinischen Bereich an der Universitätsklinik für Innere Medizin I der Medizinischen Universität Wien angestellt (siehe Arbeitsvertrag vom 5. September 2007 samt den dazugehörigen Nachträgen). Sein Arbeitsort war die Medizinische Universität Wien (AKH Wien) und verfügte der Bw. im AKH Wien über einen eigenen Internisten-Behandlungsraum. Gemäß Punkt 4 des Arbeitsvertrages diente das Arbeitsverhältnis der Vertiefung und Erweiterung der fachlichen Bildung und Vorbereitung auf eine allfällige weitere universitäre Karriere. Zu den Aufgaben des Bw. als Dienstnehmer der Medizinischen Universität Wien zählten insbesondere: Selbständige Forschung, Mitwirkung an Forschungsprojekten der Organisationseinheit, Vorbereitung und Abhaltung von Lehrveranstaltungen nach Maßgabe der Betrauung durch das Rektorat, die damit zusammenhängende Betreuung von Studierenden (einschließlich Sprechstunden), Abnahme von Prüfungen, Betreuung und Begutachtung von wissenschaftlichen Arbeiten, insbesondere Diplomarbeiten, Mitwirkung an Evaluierungsmaßnahmen, die mit den universitären Aufgaben verbundene Verwaltungstätigkeit, Mitwirkung an der Erfüllung der Aufgaben der Organisationseinheit als Einrichtung einer Krankenanstalt.

Des Weiteren war der Bw. laut Arbeitsvertrag verpflichtet nach Maßgabe klinischer Notwendigkeit und unter Einhaltung der arbeitszeitrechtlichen Bestimmungen Journal- und Rufbereitschaftsdienste zu leisten.

Der Bw. hatte einen Anspruch auf ein Jahresbruttoentgelt, mit dem alle Leistungen einschließlich allfälliger Mehrarbeit oder Überstunden mit Ausnahme von ärztlichen Journaldiensten und Rufbereitschaften abgegolten waren.

Die Abgeltung der vom Bw. geleisteten und nicht durch Freizeit ausgeglichenen Zeiten ärztlicher Journaldienste hatte bis zum Inkrafttreten des Kollektivvertrages für die Universitätsangehörigen in sinngemäßer Anwendung der Journaldienstzulagen-Verordnung des Bundesministers für Bildung, Wissenschaft und Kultur zu erfolgen.

Dem Bw. gebührte für die Leistung einer Rufbereitschaft eine Entschädigung in Höhe der jeweils für Bundesbedienstete maßgeblichen Sätze. Wurde der Bw. während der Rufbereitschaft tatsächlich zur Dienstverrichtung an die Univ.-Klinik für Frauenheilkunde abberufen, war diese Arbeitszeit als Mehrleistung/Überstunde abzugelten.

Die Rufbereitschaftsdienste umfassten wochentags einen Zeitraum von 15:30 Uhr bis 7:30 Uhr nächster Tag, feiertags einen Zeitraum von 8:00 Uhr bis 8:00 Uhr nächster Tag und am Wochenende einen Zeitraum von Samstag 8:00 Uhr bis Montag 8:00 Uhr.

Laut den vom Bw. vorgelegten Dienstplänen der Frauenklinik machte der Bw. von Jänner 2008 bis August 2008 keine Rufbereitschaftsdienste; im September 2008 machte der Bw. 16 Rufbereitschaften, wobei diese auf 4 Tage an Wochenenden und 12 Wochentage fielen, im Oktober 2008 machte der Bw. 14 Rufbereitschaften, wobei diese auf 4 Tage an Wochenenden und 10 Wochentage fielen; im November 2008 machte der Bw. 20 Rufbereitschaften, wobei diese auf 6 Tage an Wochenenden und 14 Wochentage fielen; im Dezember 2008 machte der Bw. 15 Rufbereitschaften, wobei diese auf 2 Tage an Wochenenden, 3 Feiertage und 10 Wochentage fielen.

Die vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen für den Teil des im Wohnungsverband gelegenen Zimmers sind nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates steuerlich nicht abzugsfähig.

Rechtliche Beurteilung:

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.

Wenn der Bw. in der Berufung vorbringt, seine Tätigkeit umfasse die Patientenversorgung, die wissenschaftliche Tätigkeit und die Lehrtätigkeit, ist dies insoweit zutreffend, da laut Arbeitsvertrag vom 5. September 2007 und den Nachträgen zum Arbeitsvertrag vom 30. Oktober 2007, vom 4. April 2008, vom 6. Juni 2008 und vom 11. August 2008 unter Punkt 4 des jeweiligen Vertragsverhältnisses die Verwendung des Bw. festgehalten ist und in weiterer Folge die Tätigkeiten aufgezählt sind, die zu seinen Aufgaben zählen: Darin sind u.a. die selbständige Forschung, die Mitwirkung an Forschungsprojekten der Organisationseinheit, Vorbereitung und Abhaltung von Lehrveranstaltungen genannt.

Soweit der Bw. vorbringt, seine wissenschaftliche Tätigkeit umfasse die Ausarbeitung von wissenschaftlichen Abhandlungen, die er in Fachzeitschriften und Fachbüchern publiziere und diese Tätigkeit geschehe im häuslichen Arbeitszimmer, ist darauf hinzuweisen, dass dieser Teil des Zimmers nicht Mittelpunkt einer anderen, von der ärztlichen Tätigkeit im Krankenhaus getrennt zu betrachtenden Einkunftsquelle bildet. Der Bw. erzielte im streitgegenständlichen Jahr ein Entgelt von der Medizinischen Universität Wien und waren seine wissenschaftlichen Arbeiten Teil seiner nichtselbständigen Tätigkeit, deren Arbeitsort die Medizinische Universität Wien (AKH Wien) ist.

Der Bw. führt in der Berufung weiters aus, dass er in seinem häuslichen Arbeitszimmer eine intensive Vorbereitung und Ausarbeitung der benötigten Unterlagen für die Lehrtätigkeit an der Medizinischen Universität Wien durchführe. Diesem Vorbringen ist zu erwidern, dass der Bw. mit dieser Vortragstätigkeit ebenfalls keine eigene Einkunftsquelle begründet, da diese Tätigkeit als unmittelbarer Ausfluss der Tätigkeit im Rahmen seines Dienstvertrages zu sehen ist und im gegenständlichen Fall mit der Vorbereitung und Abhaltung von Lehrveranstaltungen nicht von zwei unterschiedlichen Berufsbildern auszugehen ist; zumal Mittelpunkt einer Vortragstätigkeit jener Ort ist, an dem die Vermittlung von Wissen und Können erfolgt (vgl. VwGH vom 3.7.2003, Zl. 99/15/0177).

Auch die Betreuung von Diplomanten zur Erstellung ihrer Facharbeit ist ein Teil der Aufgaben, die der Bw. als angestellter Arzt an der Medizinischen Universität zu erfüllen hat und begründet dieser Teil der Tätigkeit des Bw. keinen weiteren Mittelpunkt in seiner Wohnung.

Wenn der Bw. ausführt, er sei von seinem Dienstgeber angehalten worden, fachspezifische Abhandlungen und Publikationen in Fachzeitschriften zu veröffentlichen, weil seine Aufgabe sei, der fachliche Rückhalt der Klinik in Spezialfragen zu sein, und die Ausarbeitung dieser fachspezifischen Abhandlungen habe er in seinem häuslichen Arbeitszimmer durchgeführt, ist darauf hinzuweisen, dass diese Betätigung ebenso als Teil seiner ärztlichen Verpflichtung gegenüber seinem Dienstgeber anzusehen ist und mit dieser Tätigkeit kein weiterer Mittelpunkt im Wohnungsverband gelegenem Zimmer begründet wird.

Soweit der Bw. in der Stellungnahme zu den Feststellungen des Finanzamtes anlässlich der Besichtigung des häuslichen Arbeitszimmers die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung vor dem Berufungssenat beantragt, ist darauf hinzuweisen, dass gem. § 284 Abs. 1 BAO eine mündliche Verhandlung über die Berufung dann stattzufinden hat, wenn es in der Berufung (§ 250), im Vorlageantrag (§ 276 Abs. 2) oder in der Beitrittserklärung (§ 258 Abs. 1) beantragt wird. Im vorliegenden Fall ist weder ein Vorlageantrag eingebracht noch eine Beitrittserklärung abgegeben worden, sodass für die Frage der Durchführung einer mündlichen Verhandlung lediglich das Vorbringen im Berufungsschriftsatz maßgeblich ist. Da im Berufungsschriftsatz die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung ohne Zweifel nicht beantragt wurde, sondern erstmals in der Stellungnahme zu den Feststellungen des Finanzamtes anlässlich der Besichtigung des häuslichen Arbeitszimmers ein diesbezüglicher Antrag gestellt wurde, ist dieser als verspätet anzusehen. Eine mündliche Verhandlung war somit nicht anzuberaumen.

Wenn der Bw. anlässlich der Verständigung über die Berufungsvorlage ergänzt, das Arbeitszimmer sei dadurch entstanden, dass ein großes Zimmer geteilt worden sei und aus dem daraus entstandene Teil des Zimmers sei sein Arbeitszimmer mit einem gesonderten Eingang errichtet worden, welches vom übrigen Bereich der Wohnung getrennt sei und damit kein Teil eines im Wohnungsverband gelegenes Zimmer darstelle, welches sich in einer Ecke des Wohnzimmers befindet, ist zu bemerken, dass dieser Teil des Zimmers sehr wohl als ein im Wohnungsverband gelegenes Zimmer zu beurteilen ist. Wesentlich ist nämlich, dass das Zimmer nach der Verkehrsauffassung einen Teil der Wohnung darstellt. Dafür spricht im vorliegenden Fall, dass der Teil des Zimmers von der Wohnung aus begehbar ist.

Soweit der Bw. ausführt, das Behandlungszimmer im AKH Wien sei nur auf die Tätigkeit als Internist für einen eingeschränkten Bereich der Klinik für Frauenheilkunde ausgerichtet und nicht für die Bereitschaftsdienste der gesamten Klinik mit vier Abteilungen und neun Stationen, wurde dieser ersucht dieses Vorbringen näher zu erläutern und durch entsprechende Beweismittel zu untermauern. In Beantwortung dieses Vorhalts brachte der Bw. vor, dass sich seine berufliche Tätigkeit für die Universitätsklinik Wien in zwei Bereiche teile: Jener Bereich, in dem er im Internisten-Behandlungszimmer des AKHs seinem Dienstgeber zur Verfügung stehe und jener Bereich, in dem seine persönliche Anwesenheit im AKH Wien nicht vorgesehen ist (Rufbereitschaftsdienste). Diese Rufbereitschaftsdienste übe er von seinem Arbeitszimmer von zu Hause aus. Mit diesem Vorbringen hat der Bw. jedoch nicht einsichtig gemacht, aus welchen Gründen das Internisten-Behandlungszimmer im AKH Wien nur für einen eingeschränkten Bereich der Klinik für Frauenheilkunde ausgerichtet sei.

Hinsichtlich der ärztlichen Bereitschaftsdienste ist nämlich auszuführen, dass sich diese u.a. in Journaldienste und Rufbereitschaften aufteilen. Während beim Journaldienst die Verpflichtung des Arbeitnehmers sich an einem vom Arbeitgeber bestimmten Ort zur jederzeitigen Arbeitsaufnahme bereitzuhalten im Vordergrund steht (VwGH vom 30.9.1993, ZI. 92/18/0118), muss beim Bereitschaftsdienst in Form der Rufbereitschaft der Arbeitnehmer lediglich für den Arbeitgeber erreichbar sein. Der Arbeitnehmer kann seinen Aufenthaltsort selbst wählen und über die Verwendung solcher Zeiten im Wesentlichen auch frei entscheiden (OGH vom 19.6.1991, 9 Ob A 96/91). Wenn nun der Bw. vorbringt, die Rufbereitschaft übe er vom Arbeitszimmer zu Hause aus, weil er zur Beantwortung der diversen Fragen teilweise Fachliteratur aber auch patientenbezogene Unterlagen benötige, ist zu erwidern, dass dieser Einwand für die Beurteilung eines Raumes als steuerlich anerkanntes Arbeitszimmer nicht entscheidungswesentlich ist, denn für die Rufbereitschaft ist die freie Wahl des Aufenthaltsortes, sowie das Mischverhältnis zwischen Arbeit und Freizeit charakteristisch. Auch wenn der Bw. ein Zimmer im Wohnungsverband für die Durchführung der Rufbereitschaft für notwendig erachte, ist dieser Rufbereitschaftsdienst Ausfluss aus seinem Dienstverhältnis und kann nicht zu einem weiteren Mittelpunkt seiner Tätigkeit als angestellter Arzt werden.

Der Bw. ergänzt weiters, dass ohne die räumliche, technische und patientenbezogene Assoziation zur Klinik ein solcher Bereitschaftsdienst undenkbar wäre und er aus diesem Grund seine jetzige Wohnung in der Nähe des AKHs angeschafft habe. Diesem Vorbringen ist entgegenzuhalten, dass zwar für die rasche und richtige Beantwortung ein Bereich für die Aufbewahrung patientenbezogener Daten ohne Zweifel von Vorteil ist, jedoch ist nicht zu übersehen, dass während der Rufbereitschaft der Arbeitnehmer frei wählen kann, welcher Beschäftigung er nachgeht und wo er sich aufhält. Es muss lediglich die jederzeitige Erreichbarkeit des rufbereitschaftsdiensthabenden Arztes gewährleistet sein. Allein die Wahl des Wohnortes in der Nähe des Dienstortes macht einen in der Wohnung befindlichen Raum noch nicht zu einem beruflich Raum.

Wenn der Bw. vermeint, für die Bereitschaftsdienste erhalte er unterschiedlich hohe Beträge und dies sei ein zusätzliches Einkommen zum Monatsgehalt der medizinischen Tätigkeit als Internist des AKHs, ist darauf hinzuweisen, dass eine diesbezügliche Rufbereitschaftentschädigung im Dienstvertrag vereinbart ist. Wie schon erwähnt haben die Bereitschaftsdienste, dazu gehört auch die Rufbereitschaft, den Zweck einen geordneten Krankenhausbetrieb sicherzustellen und stellen keine gesonderte Tätigkeit eines in einem Krankenhaus angestellten Arztes dar. Die Bereitschaftsdienste sind daher im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Beschäftigung eines Arztes zu sehen und ist der Mittelpunkt der ärztlichen Tätigkeit jener Ort, an dem die ärztliche Untersuchung und Betreuung von

Patienten erfolgt (VwGH vom 17.2.2004, Zl. 2001/14/0004). Wird nun der Bw. während seiner Rufbereitschaft von einem im AKH Wien diensthabenden Arzt zu Hause kontaktiert, dann reichen auch zahllose telefonische Beantwortungen des Bw. nicht aus, einen neuen Mittelpunkt seiner ärztlichen Tätigkeit zu begründen.

Hinsichtlich des Einwandes des Bw., er übe die Rufbereitschaftsdienste in einem Umfang von 50 % des Jahres aus, ist darauf hinzuweisen, dass auch der unbestritten große Umfang der vom Bw. übernommenen Rufbereitschaften diese Tätigkeit nicht zu einer eigenen Art der Beschäftigung macht. Weder die gesonderten Vergütungen noch die große Anzahl der angenommenen Rufbereitschaftsdienste führen dazu, dass eine eigene Einkunftsquelle begründet wird.

Die umfangreiche Zuständigkeit des Bw. für vier Abteilungen und neun Stationen der Medizinischen Universität Wien und seine damit verbundene große Verantwortung während des Rufbereitschaftsdienstes wird seitens des Unabhängigen Finanzsenates nicht in Zweifel gezogen; dies allein genügt jedoch nicht, die Rufbereitschaftsdienste des Bw. als solche von seiner internistischen Tätigkeit im Spital abgesonderte Beschäftigungsschiene zu beurteilen.

Wenn der Bw. zur Beurteilung seiner Tätigkeit auf das VwGH – Erkenntnis vom 31.5.2011, Zl. 2008/15/0126 verweist und die Ansicht vertritt, dass dieses Erkenntnis für die Beurteilung seiner beruflichen Tätigkeit hilfreich sei, weil in diesem zitierten Erkenntnis gehe es auch um ein Arbeitszimmer eines Arztes, der neben seiner Krankenhaustätigkeit wissenschaftlich tätig sei und der Bw. verwende sein Arbeitszimmer neben der dargestellten Bereitschaftsdienste auch für seine wissenschaftlichen Tätigkeiten, ist entgegenzuhalten, dass in dem zitierten Erkenntnis die Feststellung der belangten Behörde, ein ausschließlich betrieblich genutztes Arbeitszimmer sei für die wissenschaftliche Tätigkeit des Beschwerdeführers nicht notwendig, bekämpft wurde. Im gegenständlichen Berufungsfall geht aber der Unabhängige Finanzsenat nicht davon aus, dass ein häusliches Arbeitszimmer nicht notwendig sei, sondern mangels Vorliegens einer eigenen dementsprechenden Einkunftsquelle kommt es zu keiner Beurteilung über den Mittelpunkt einer wissenschaftlichen Tätigkeit; zumal der Bw. auch laut Dienstvertrag u.a. zur selbständigen Forschung und Mitwirkung an Forschungsprojekten der Organisationseinheit verpflichtet ist.

Soweit der Bw. abschließend vermeint, auf Grund seines Tätigkeitsprofils als Internist an der Universitäts-Frauenklinik Wien und den im zeitlichen Umfang außergewöhnlich zu bewertenden Rufbereitschaftsdiensten stelle ein häusliches Arbeitszimmer einen unerlässlichen Teil seiner Tätigkeit dar, welcher ohne dem häuslichen Arbeitszimmer nicht auszuüben sei, ist zu erwidern, dass im vorliegenden Berufungsfall nicht die Frage der Notwendigkeit eines im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers zu beurteilen ist,

sondern ob sich der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Bw. (Internist an der Universitäts-Frauenklinik Wien samt umfangreicher Rufbereitschaftsdienste) in seinem häuslichen Arbeitszimmer befindet. Der Unabhängige Finanzsenat gelangt somit - wie mehrfach ausgeführt - zur Ansicht, dass die Rufbereitschaft des Bw. unabhängig von ihrem Umfang und ihrer Anzahl der Ausfluss des mit dem Dienstgeber abgeschlossenen Arbeitsvertrages ist und kein von der ärztlichen Tätigkeit im AKH Wien getrennt zu betrachtendes Berufsbild darstellt.

Die Berufung war somit als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 2. November 2011