

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1997 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben ergeben sich gegenüber den am 13. Dezember 2000 erlassenen Berufungsvorentscheidungen keine Änderungen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als AHS-Lehrer für Leibeserziehung und Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Lehrbeauftragter an der Universität, wo er Sportmethodik unterrichtete. Strittig ist im

gegenständlichen Berufungsverfahren

- 1) ob dem Bw. für seine beiden aus seiner geschiedenen Ehe stammenden Söhne in den Jahren 1996 und 1997 Unterhaltsabsetzbeträge zustanden oder ob die Söhne in diesem Zeitraum dem Haushalt des Bw. zugehörten und
- 2) ob es sich bei dem vom Bw. genutzten Arbeitszimmer in einer Wohnung in der A-Gasse 12 in den Jahren 1996 und 1997 um ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer im Sinn des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 201/1996 handelte.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Unterhaltsabsetzbeträge

Gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 steht einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind, das nicht seinem Haushalt zugehört und für das weder ihm noch seinem von ihm nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird, den gesetzlichen Unterhalt leistet, ein Unterhaltsabsetzbetrag zu.

Strittig ist, ob die beiden Söhne des Bw., Ma. und Mi., in den Jahren 1996 und 1997 dem Haushalt des Bw. zugehörten. Gegenüber der Abgabenbehörde hatte der Bw. bereits seit Jahren die Anschrift A-Gasse 12 als Wohnort angegeben. Dieselbe Anschrift scheint auch auf zahlreichen, der Abgabenbehörde vorgelegten Belegen auf (zB Bestätigung über geleistete Krankenversicherungsprämien, Honorarbestätigungen der Universität und des Landesschulrates, Zahlungsbelege betreffend Kirchenbeiträge). Als Wohnort der beiden Söhne war stets B-Gasse 23A angegeben worden (ersichtlich ua. aus den vorgelegten Auszügen ihrer Studienbücher). Im Verfahren betreffend Veranlagung der Einkommensteuer des Jahres 1997 gab der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 13. April 1999 erstmals ausdrücklich an, er wohne (ebenfalls) in der B-Gasse 23A. Diese Angabe wurde in der gegenständlichen Berufung insofern bestätigt, als ausgeführt wurde, der Bw. befriedige sein Wohnbedürfnis in der B-Gasse 23A, während sich in der A-Gasse 12 nur sein Arbeitszimmer befindet. Den Vorhalt des Finanzamtes, dass sich laut Auskunft des Meldeamtes der Hauptwohnsitz des Sohnes Ma. seit 19. April 1999 in der A-Gasse 12 befindet, beantwortete der Bw. mit Schreiben vom 20. April 2000 dahingehend, dass laut Meldezettel nicht nur Ma., sondern auch Mi. seinen Hauptwohnsitz in der A-Gasse 12 habe, während die Anschrift B-Gasse 23A jeweils nur als Zweitwohnsitz aufscheine. Tatsächlich habe aber keiner der Söhne in der A-Gasse 12 gewohnt, sondern ihr Hauptwohnsitz sei weiterhin in der B-Gasse 23A gewesen, wie auch ihren Studienbüchern zu entnehmen sei. Die Anmeldungen in der A-Gasse 12 seien nur

aufgrund von Überlegungen einer möglichen Mietrechtsnachfolge sowie aus "parkgenehmigungstechnischen" Gründen erfolgt. In einem weiteren Vorhalt betreffend das gegenständliche Berufungsverfahren vom 9. Oktober 2000 führte das Finanzamt aus, dass sich aus dem bisherigen Vorbringen des Bw. ergebe, dass in den Streitjahren sowohl seine beiden Söhne als auch er selbst in der B-Gasse 23A gewohnt haben. Da somit der Bw. und seine beiden Söhne in den Streitjahren ein und demselben Haushalt zugehörig gewesen seien, sei eine der gesetzlichen Voraussetzungen für die Gewährung von Unterhaltsabsetzbeträgen nicht gegeben. In der Berufungsvorentscheidung gewährte das Finanzamt den Unterhaltsabsetzbetrag daher nur mehr für die drei nicht dem Haushalt des Bw. zugehörigen Kinder. Im Vorlageantrag vom 15. Februar 2001 führte der Bw. ua. aus, dass er die Berufung hinsichtlich der Gewährung der Unterhaltsabsetzbeträge fallen lasse. In einem ergänzenden Schreiben vom 17. April 2001 wurde jedoch ausgeführt, dass die Unterhaltsabsetzbeträge für die beiden Söhne Ma. und Mi. in den Streitjahren dennoch zu Recht beantragt worden seien, weil wie bereits in den Einkommensteuererklärungen ab dem Jahr 1994 dargelegt worden sei, der Bw. und seine beiden Söhne nicht ein und demselben Haushalt zugehörig gewesen seien. Der Bw. habe von 1995 bis dato (2001!) die Anschrift A-Gasse 12 als Hauptwohnsitz beim Meldeamt angegeben. Sein Sohn Ma. sei im Dezember 1995 in der B-Gasse 23A gemeldet worden, wobei die A-Gasse 12 als weiterer Wohnsitz angegeben worden sei. Ma. habe für das Wintersemester 1993/1994 ein Erasmusstipendium an der Universität von Montpellier (Frankreich) erhalten (die entsprechende Bestätigung für dieses eine Semester wurde vorgelegt) und das Studium für weitere Jahre an dieser Universität fortgesetzt. Er sei in dieser Zeit lediglich für die Ablegung von Prüfungen nach G. gekommen und habe dann in der Wohnung seiner Freundin (S. 15) gewohnt. Mi. habe wie sein Bruder bis 1995 im Haushalt seiner Mutter, anschließend bis 22. April 1998 in der B-Gasse 23A und dann in der F-Straße 9 gewohnt.

Aufgrund des Vorbringens des Bw. ist als erwiesen anzusehen, dass der Bw. in den Jahren 1996 und 1997 sowohl in der A-Gasse 12 als auch in der B-Gasse 23A einen Wohnsitz hatte. Im Einzelnen geht das aus den Angaben des Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 13. April 1999 (der Bw. wohne in der B-Gasse 23A), aus den Angaben in der Berufung (das Wohnbedürfnis werde in der B-Gasse 23A befriedigt) und aus den Abgabenerklärungen der Streitjahre und den dazu vorgelegten Beilagen (in denen jeweils die A-Gasse 12 als Wohnort angegeben ist) sowie dem ergänzenden Vorbringen des Bw. vom 17. April 2001 (von 1985 bis dato Hauptwohnsitz A-Gasse 12) hervor. Bei welchem dieser Wohnsitze es sich um den Hauptwohnsitz im Sinn des Melderechtes handelte, ist für steuerliche Zwecke nicht relevant.

Unbestritten ist, dass der Sohn Mi. seinen Wohnsitz in der Zeit von 1995 bis 22. April 1998 ebenfalls in der B-Gasse 23A hatte (siehe dazu das Schreiben des Bw. vom 17. April 2001 sowie die Kopien aus dem Studienbuch). Der Sohn Ma. studierte nachweislich im Wintersemester 1993/1994 im Ausland. Für ein weiteres Studium im Ausland wurde kein Nachweis erbracht. Der Bw. gab jedoch an, sein Sohn Ma. habe in der Zeit nach diesem Auslandssemester wieder Prüfungen an der Universität in G. abgelegt. Tatsächlich war Ma. in den Jahren 1996 und 1997 als ordentlicher Hörer an der Technischen Universität in G. inskribiert und gab laut Kopie des Studienbuches als Heimatadresse B-Gasse 23A an. Somit ist als erwiesen anzusehen, dass auch Ma. in den Streitjahren einen Wohnsitz in der B-Gasse 23A hatte. Da kein Indiz für die Aufgabe dieses Wohnsitzes in den Streitjahren vorliegt, kann es sich bei der angegebenen Adresse der Freundin von Ma. lediglich um einen (fallweise benutzten) weiteren Wohnsitz handeln. Da somit sowohl der Bw. als auch seine Söhne Ma. und Mi. in den Streitjahren einen (und damit einen gemeinsamen) Wohnsitz in der B-Gasse 23A hatten, stehen dem Bw. die Unterhaltsabsetzbeträge gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 für diese beiden Söhne in den Streitjahren nicht zu.

2) Arbeitszimmer

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 201/1996 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.

Strittig ist im vorliegenden Fall die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen in Höhe von S 19.314,50 (1996) bzw. von S 21.981,28 (1997) für ein vom Bw. im Rahmen seines Lehrauftrages genutztes, in der Wohnung in der A-Gasse 12 gelegenes Arbeitszimmer. Nach Ansicht des Bw. handelte es sich bei diesem Arbeitszimmer in den Streitjahren nicht um ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer im Sinn des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988, weil er in der B-Gasse 23A gewohnt habe. Die Räume in der A-Gasse 12 seien zwar als Wohnung konzipiert (mit Vorraum, Küche und Bad), diese Räume seien jedoch nur als Arbeitszimmer genutzt worden. Aufgrund eines alten Bestandvertrages stehen dem Bw. die Räume in der A-Gasse 12 zur Verfügung und er nutze diese als Arbeitszimmer in Ermangelung von universitären Räumen. Sein Wohnbedürfnis werde in der B-Gasse 23A befriedigt. Den Vorhalt

des Finanzamtes, laut Auskunft des Meldeamtes habe Ma., einer der Söhne des Bw., seit 6. Dezember 1995 in der A-Gasse 12 seinen Hauptwohnsitz gemeldet, beantwortete der Bw. – wie bereits unter Punkt 1) ausgeführt wurde - damit, dass laut Meldezettel nicht nur sein Sohn Ma., sondern auch sein Sohn Mi. seinen Hauptwohnsitz in der A-Gasse 12 habe. Tatsächlich habe aber keiner der Söhne in der A-Gasse 12 gewohnt, sondern ihr Hauptwohnsitz sei weiterhin in der B-Gasse 23A gewesen. Dem Vorhalt des Finanzamtes, der Tätigkeitsmittelpunkt von Lehrern und Vortragenden befindet sich laut Rechtsprechung (Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.1.1999, 98/13/0132) nicht im häuslichen Arbeitszimmer, sondern am Ort der Wissensvermittlung, entgegnete der Bw., er nutze die Räume in der A-Gasse 12 auch als Universitätsarbeitsraum, weil ihm an der Universität kein eigenes Arbeitszimmer zur Verfügung gestellt werde. In der A-Gasse 12 nehme er daher nicht nur Vorbereitungs- und Nacharbeiten vor, sondern halte auch Prüfungen ab. Die im Arbeitszimmer durchgeführten Arbeiten seien im Einzelnen das Abhalten von mündlichen Prüfungen, die Korrektur von Prüfungsarbeiten, die Vorbereitung von Vorlesungen, das Archivieren von Bildmaterial, das Vorführen von Dias für Studenten sowie die Vornahme sonstiger Verwaltungstätigkeiten, wodurch sich ein wöchentlicher Umfang von 50 Stunden ergäbe. Es seien nur 32,47% der Wohnungskosten steuerlich geltend gemacht worden, weil der Prüfer bei der letzten abgabenbehördlichen Prüfung nur die Aufwendungen für die betriebsnotwendigen Räume zum Abzug zugelassen habe. Im Vorlageantrag wiederholte der Bw., dass er die Räume in der A-Gasse 12 in keiner Weise zu Wohnzwecken nutze und legte einen Plan dieser Wohnung bei, in dem er zum Teil die Ausstattung bzw. den Verwendungszweck der einzelnen Räume vermerkte. Im Gegensatz dazu gab der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 17. April 2001 an, seit dem Jahr 1994 sei er mit seinen Söhnen Ma. und Mi., die – laut Vorhaltsbeantwortung vom 20. April 2000 - ihren Hauptwohnsitz in der B-Gasse 23A hatten, nicht ein und demselben Haushalt zugehörig. Sein Hauptwohnsitz sei seit dem Jahr 1985 vielmehr in der A-Gasse 12 gewesen.

Wie aus dem Einkommensteuerakt des Bw. hervorgeht hatte der Bw. bereits vor dem Jahr 1985 seinen Wohnsitz in der B-Gasse 23A. Infolge der Beendigung seiner Ehe mit der Mutter seiner Söhne Ma. und Mi. begründete er den Wohnsitz in der A-Gasse 12. Seiner geschiedenen Ehegattin stand die Wohnung in der B-Gasse 23A jedoch nur bis zum 31. Juli 1990 zur Verfügung. Wie aus den Angaben des Bw. im gegenständlichen Berufungsverfahren hervorgeht begründete der Bw. offensichtlich in der Zeit danach selbst wieder einen Wohnsitz in der B-Gasse 23A, wobei der Zeitpunkt dafür vom Bw. nicht bekannt gegeben wurde. Für den Zeitraum der Streitjahre führte der Bw. jedenfalls mehrmals aus,

dass sein Wohnbedürfnis in der B-Gasse 23A befriedigt werde. Dafür, dass der Bw. seinen Wohnsitz in der A-Gasse 12 zum Zeitpunkt der (neuerlichen) Begründung seines Wohnsitzes in der B-Gasse 23A aufgegeben hat, gibt es jedoch keinen Hinweis. Der Bw. hat vielmehr auch weiterhin sowohl gegenüber der Abgabenbehörde (siehe dazu die Abgabenerklärungen der Streitjahre sowie der Jahre davor und insbesondere die Vorhaltsbeantwortung vom 17. April 2001) als auch gegenüber der Meldebehörde (eine Kopie des Meldezettels wurde dem Finanzamt vorgelegt) die Wohnung in der A-Gasse 12 als seinen (Haupt)Wohnsitz angegeben. Es ist daher davon auszugehen, dass der Bw. in den Streitjahren sowohl in der B-Gasse 23A als auch in der A-Gasse 12 einen Wohnsitz hatte. Auch mehrere Wohnungen können (gleichzeitig) das dauernde Wohnbedürfnis befriedigen. Damit aber handelt es sich bei dem vom Bw. genutzten Arbeitszimmer in der A-Gasse 12 um ein in einem Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer im Sinn des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF BGBI. I Nr. 201/1996.

Für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer ist nach der für die Streitjahre geltenden Rechtslage entscheidend, ob dieses Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Bw. bildet. Der Mittelpunkt einer Lehrtätigkeit befindet sich nach der Verkehrsauffassung an jenem Ort, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt (vgl. VwGH vom 20.1.1999, 98/13/0132 und vom 26.5.1999, 98/13/0138). Der Bw. hat zwar vorgebracht, er nutze das Arbeitszimmer in der A-Gasse 12 nicht nur für Vorbereitungs- und Nacharbeiten, sondern auch als "Universitätsarbeitsraum", weil ihm an der Universität kein eigenes Arbeitszimmer zur Verfügung gestellt werden könne. Er hat jedoch nicht vorgebracht, er halte in der A-Gasse 12 auch seine Lehrveranstaltungen ab. Die vom Bw. aufgezählten Tätigkeiten – einschließlich dem Abhalten von mündlichen Prüfungen – stellen nicht den Mittelpunkt einer Lehrtätigkeit dar, weil es sich bei diesen Tätigkeiten nicht um die unmittelbare Vermittlung von Wissen und Können an die Studenten handelt. Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für das Arbeitszimmer des Bw. sind daher nicht erfüllt.

Von der Vornahme des vom Bw. im Jahr 2001 beantragten Augenscheins wurde abgesehen, weil eine Besichtigung der Wohnung im Jahr 2001 (bzw. danach) nicht zum Nachweis darüber geeignet ist, ob der Bw. in den Streitjahren in dieser Wohnung einen Wohnsitz hatte.

Graz, 4. April 2003