



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 1

GZ. RV/1891-L/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz betreffend Einkommensteuer 2001 und Einkommensteuervorauszahlung für 2002 vom 31. Mai 2002 entschieden: Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Bescheiden angeführten Abgabe bleiben unverändert. Die Fälligkeit dieser Abgabe erfährt keine Änderung.

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 Bw. bezieht neben seiner Beteiligung an einer Rechtsanwaltsgemeinschaft noch Einkünfte als Vortragender an einer Fachhochschule sowie negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

In der Einkommensteuererklärung für 2001 machte er 53.384,40 S als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit geltend.

In dem vom Finanzamt Linz erlassenen Einkommensteuerbescheid für 2001 vom 31. Mai 2002 wurden die Aufwendungen für ein Arbeitszimmer in Höhe von 32.939,40 S nicht anerkannt und die beantragten Tagesgelder um 4.600,00 S gekürzt.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass Werbungskosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nur dann vorliegen, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit bilde. Da diese Voraussetzung im gegenständlichen Fall nicht gegeben sei, können die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden. Tagesgelder können nur für die Anfangsphase von 15 Tagen gewährt werden, da die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit anzunehmen sei, weil sich die Dienstverrichtung durchgehend und wiederkehrend über einen längeren Zeitraum erstreckt habe.

Gegen den Einkommensteuerbescheid für 2001 sowie den Vorauszahlungsbescheid betreffend Einkommensteuer für 2002, jeweils vom 31. Mai 2002 erhob der Bw. am 4. Juli 2002 Berufung und führte im Wesentlichen an:

Die Tätigkeit werde in Form von Vorträgen für den Studiengang "Kommunales Management" der Fachhochschule Technikum Kärnten in Spittal an der Drau erbracht. Laut Dienstvertrag, der auch vorgelegt werde, bestehe keine Verpflichtung zur Verrichtung der Vorträge an einem bestimmten Ort. Dieser könne vom Vortragenden mangels Beschränkung frei gewählt werden, was insbesondere auch für Exkursionen wesentlich sei.

Es bestehe auch keine Verpflichtung zur persönlichen Anwesenheit, im Gegenteil sei eine jederzeitige Vertretung durch andere Vortragende oder sogar Abdeckung ganzer Teile des Lehrstoffes durch andere Vortragende möglich. Der Inhalt des Vertrages sei daher nicht eine Lehrtätigkeit zu festgelegten Zeiten an einem festgelegten Ort, sondern die Erbringung verschiedener Leistungen wie Wissensvermittlung, aber auch Prüfungen, Korrektur von schriftlichen Arbeiten ohne zeitliche, örtliche oder persönliche Beschränkung.

Auch inhaltlich gesehen sei die Vorbereitung der Vorträge deren Abhaltung durchaus gleichwertig, da die eigentliche geistige Arbeit, für die ein Entgelt bezahlt werde, in der Vorbereitung und nicht im Herunterlesen der vorbereiteten Texte oder in der bloßen Anwesenheit im Hörsaal stecke.

Die Vortragstätigkeit bedinge, dass, wenn die Lehrveranstaltungen persönlich abgehalten werden, eine Anreise nach Spittal an der Drau erfolge. Da weder aus zeitlichen, noch aus fachlichen Gründen die jeweiligen Lehrveranstaltungen in Kärnten am Standort der Fachhochschule vorbereitet werden können, sei für diese Tätigkeit ein Arbeitszimmer mit

Computer und Bibliothek notwendig. Insbesondere seien für die verschiedenen und ständig wechselnden Lehrveranstaltungen laufend neue Fälle und Lernunterlagen vorzubereiten. Dies bedinge nicht nur einen größeren Zeitaufwand, sondern auch einen eigenen Arbeitsbereich.

Auch in zeitlicher Hinsicht übersteige der Zeitaufwand für die Vorbereitung der jeweiligen Vortragsstunden die eigentliche Lehrtätigkeit um ein Mehrfaches. So seien im Schnitt pro abgehaltener Vortrageinheit rund zwei bis drei Stunden Vorbereitungszeit erforderlich. In Summe betrage der Zeitaufwand für Vorbereitung und Nachbereitung der Vorträge einschließlich der Korrektur schriftlicher Arbeiten etwa das drei- bis vierfache der reinen Vortragszeit.

Das Arbeitszimmer, welches im Übrigen auch ausschließlich betrieblich genutzt werde, stelle daher sowohl in zeitlicher und auch in materieller Hinsicht den Mittelpunkt der unselbstständigen Tätigkeit dar.

Auch das Erkenntnis des VwGH vom 20.1.1999, 98/13/0132 stehe dieser Beurteilung nicht entgegen. Entgegen dem entscheidungswesentlichen Sachverhalt im zitierten Erkenntnis liege hier keine unselbstständige und persönlich wahrzunehmende Lehrtätigkeit, vergleichbar der eines AHS-Lehrers, sondern eine weitgehend selbstständige Vortragstätigkeit vor. Laut Dienstvertrag werde ausdrücklich nicht der bloße Zeitaufwand für Vorträge, sondern der gesamte in Verbindung mit der Erreichung aller vorgesehenen Ziele verbundene Zeitaufwand ohne inhaltliche Differenzierung honoriert.

Demgemäss habe der VwGH in den später als das zitierte Erkenntnis ergangenen Entscheidungen (vom 19.12.2000, 99/14/0283; 28.11.2000, 99/14/0008) ausgesprochen, dass bei der Berücksichtigung des Aufwandes für ein Arbeitszimmer im Zweifel darauf abzustellen sei, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt werde. Dies treffe im gegenständlichen Fall eindeutig zu.

In einer Besprechung bei der Berufungsbehörde wurden am 31. Jänner 2003 die unterschiedlichen Standpunkte noch einmal besprochen. Der Bw. beharrte dabei auf seiner Ansicht, dass die Aufwendungen für das Arbeitszimmer abzugsfähig seien, weil das Arbeitszimmer vor allem zeitlich betrachtet den Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt. Ergänzend führte er noch an, dass auch einem Vorstands-Vorsitzenden einer großen Gesellschaft in einem Ausnahmefall die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer zugesprochen worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Aufwendungen für das Arbeitszimmer abzugsfähig sind oder nicht.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 in der ab dem Veranlagungsjahr 1996 anzuwendenden Fassung des StruktAnpG 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 Abgabepflichtigen**, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

In der Berufung wurde insbesondere ausgeführt, dass das Arbeitszimmer sowohl in zeitlicher als auch in materieller Hinsicht den Mittelpunkt der Vortragstätigkeit darstellt.

Gegenstand des im Berufungsverfahren vorgelegten freien Dienstvertrages ist (unter Punkt zwei) die Abhaltung von Lehrveranstaltungen. Der Vortragende hat sich im Rahmen seiner Vortragstätigkeit lediglich am Lehrplan zu orientieren und lehrplankonform vorzubereiten.

Dass der Bw. diese Leistung ohne persönlicher Abhängigkeit und frei von Beschränkungen erbringen kann, ist unstrittig.

Mit seinen umfangreichen Berufungsausführungen verkennt der Bw. aber, dass nach Lehre (vgl. Doralt, ESt-Kommentar, § 20, Tz. 104/6, WUV-Universitätsverlag, Wien) und Rechtsprechung der **Mittelpunkt einer Lehrtätigkeit nach der Verkehrsauffassung zweifellos jener Ort ist, an dem die Vermittlung von Wissen und Können selbst erfolgt**. Eine solche Lehrtätigkeit kann naturgemäß nicht in einem im häuslichen Wohnungsverband befindlichen Arbeitszimmer des an einer Fachhochschule Vortragenden vorgenommen werden. Der Unabhängige Finanzsenat teilt in diesem Zusammenhang nicht die vom Bw. vertretene Ansicht, dass die eigentliche geistige Arbeit für die ein Entgelt bezahlt wird, in der Vorbereitung und nicht im Unterricht liegt.

Die Vermittlung juristischen (rechtlichen) Wissens durch den Bw. an seine Studenten bedarf einer entsprechenden Einrichtung wie eines Hörsaales oder Seminarraumes.

Auch wenn die Vortragstätigkeit des Bw eine umfangreiche Vor- und Nachbereitungszeit erfordert, deren gesamtes Ausmaß höher als die reine Vortragszeit ist, so stellt die Ausübung dieser Tätigkeiten im Arbeitszimmer – wie immer sie auch ausgestaltet wird – nicht den

Mittelpunkt der Tätigkeit, also die unmittelbare Vermittlung von Wissen und Können an die Studenten dar.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt bestätigt, dass bei Lehrtätigkeiten, die außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübte Tätigkeitskomponente das Berufsbild entscheidend prägt. Die mit der Lehrtätigkeit auch verbundenen umfangreichen Vor- und Nachbereitungszeiten, die im Arbeitszimmer ausgeübt werden, sind bei der Beurteilung des Berufsbildes typischerweise nicht wesentlich. (vgl. VwGH vom 20.1.1999, 98/13/0132 und vom 26.5.1999, 98/13/0138).

Wenn der Bw. vermeint, dass im Zweifel darauf abzustellen sei, "ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt werde", ist darauf hinzuweisen, dass dies nur für jene Fälle zutrifft, in denen der Tätigkeitsschwerpunkt nach dem Berufsbild in einem Arbeitszimmer liegen kann (z.B. Gutachter, Teleworker, Versicherungsmakler; vgl. Doralt, aaO., § 20, Tz. 104/6 und VwGH vom 28.11.2000, 99/14/0008).

Entgegen der Auffassung des Bw ist auch eine Vergleichbarkeit mit dem Erkenntnis des VwGH vom 26.5.1999, 98/13/0138 betreffend die Nichtanerkennung des Arbeitszimmers eines AHS-Lehrers gegeben, da für die Beurteilung, dass der Mittelpunkt der Tätigkeit nur der Ort sein kann an dem die Wissensvermittlung an die Schüler bzw. Studenten erfolgt, die vertragliche Gestaltung (z.B. selbstständig oder unselbstständig, AHS- oder FHS-Lehrer) der zu erbringenden Lehrtätigkeit unmaßgeblich ist. Grundsätzlich haben sich alle Lehrer am Lehrplan zu orientieren, wobei die Unterrichtsgestaltung aber dem jeweiligen Lehrer obliegt. Vorbereitungs- und Korrekturarbeiten sind üblicherweise im Gehalt abgegolten.

Der lange Anfahrtsweg zur Fachhochschule sowie die Möglichkeit sich bei den Lehrveranstaltungen vertreten zu lassen, vermögen ebenfalls nichts daran ändern, dass das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt seiner Lehrtätigkeit darstellt. Ergänzend wird dazu noch bemerkt, dass nach den vorgelegten Unterlagen die Vorlesungseinheiten im Streitjahr durch den Bw. selbst wahrgenommen wurden.

Unter Berücksichtigung aller Umstände sind daher die Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, 21. März 2003