



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Bettina Maihart, Steuerberaterin, 1060 Wien, Fillgradergasse 7/6, vom 14. Dezember 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 14. November 2012 betreffend Einkommensteuer 2011 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist als Universitätsprofessor (-assistent) nicht selbständig tätig. In der Einkommensteuererklärung für 2011 machte er Werbungskosten in Höhe von € 2.889,85,- geltend (Afa, Finanzierungskosten, Betriebskosten etc.).

Mit Vorhalt wurde der Bw. um Darlegung der Notwendigkeit eines Arbeitszimmers außerhalb der Universität und um Aufgliederung der einzelnen Tätigkeiten (Unterricht und Forschung etc.) sowie Angabe der durchschnittlichen wöchentlichen Gesamtarbeitszeit ersucht; weiters um die Vorlage einer Kopie des Wohnungsplanes mit Einzeichnung der einzelnen Einrichtungsgegenstände, Bestätigung des Arbeitgebers über das zeitliche Ausmaß des an der Universität zur Verfügung stehenden Arbeitsplatzes, in welchem zeitlichen Ausmaß das häusliche Arbeitszimmer benutzt wird.

Mit Vorhaltbeantwortung teilte die steuerliche Vertreterin mit, dass sich das angegebene Büro außerhalb des Wohnungsverbandes befindet und daher kein häusliches Arbeitszimmer sei. Es würde ausschließlich beruflich genutzt und sei dementsprechend ausgestattet. Eine Kopie des geforderten Wohnungsplanes wurde beigelegt.

Die Adresse der Wohnung und des Arbeitszimmers wäre zwar gleich, jedoch liegen sie in verschiedenen Stockwerken und weisen unterschiedliche Türnummern auf – die Wohnung Top 45 und das Büro Top 5-6.

Für zur Gänze beruflich genutzte Zweitwohnungen gelte § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nicht, ebenso wenig für Arbeitszimmer außerhalb des Wohnungsverbandes (UFS 28.05.10, RV/1467-L/08). Somit kann nicht vom Vorliegen eines häuslichen Arbeitszimmers i.S.d. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 ausgegangen werden.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Wie bereits im Schreiben vom 13.5.2012 festgehalten, bilde die Hauptaufgabe des Bw. als Universitätsassistent die Dienstpflicht zur selbständigen Forschungstätigkeit. Dies beinhaltet u.a. umfangreiche fachschriftstellerische Tätigkeiten, die Tätigkeit als Gutachter und die Antragstellung bzw. Mitarbeit bei Forschungsprojekten. Dies erfordere Arbeiten bis in die späten Abendstunden und an den Wochenenden, um mit der internationalen Konkurrenz mithalten zu können. Des Weiteren nütze er das Arbeitszimmer regelmäßig ganztägig als Arbeitsplatz. Da seine zukünftige berufliche Entwicklung ausschließlich von der regelmäßigen Evaluierung seiner selbständigen Forschungsleistung abhängig sei, wäre das Arbeitszimmer unbedingt erforderlich.

Die Notwendigkeit sei nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht zu eng zu sehen, sondern die entsprechenden Ausgaben bereits dann als erforderlich anzusehen, wenn sie nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für eine bestimmte Tätigkeit unzweifelhaft sinnvoll sind. Lässt ein Aufwand hingegen seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen, kommt dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit überhaupt keine entscheidende Bedeutung zu (VwGH 12.04.1994, 91/14/0024; UFS 20.07.11, RV/0438-G/08).

Gemäß UFS-Rechtssatz vom 6.3.2010, RV/0493-W/12 Stamm-RS 1 stehe es dem nichtselbständig Erwerbstätigen offen, seine Arbeitsmittel frei zu wählen. Soweit es sich um kein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer handelt und damit eine private Mitveranlassung bzw. ein Zusammenhang der Ausgaben mit der Lebensführung ausscheidet, steht dem Abzug der Mietkosten für außerhalb der Wohnung gelegener Büroräumlichkeiten

auch der Umstand nicht entgegen, dass der Bw. beim Arbeitgeber ebenfalls über einen Büroparkplatz verfügt.

Daraus ergäbe sich, dass es nicht relevant sei, ob und in welchem zeitlichen Ausmaß an der Universität ein Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 14.11.2012 anerkannte das Finanzamt die Kosten für das geltend gemachte Arbeitszimmer aus folgenden Gründen nicht an.

"Das Finanzamt geht auf Grund des vorliegenden Arbeitsvertrages laut Punkt 3, wonach der Dienstort die Veterinärmedizinische Universität samt Außenstellen ist, soweit der Gegenstand der Arbeitsleistung nicht anderes erfordert, davon aus, dass Sie ihre Arbeitsleistungen vollständig am Dienstort laut Vertrag erbringen können, da in den Beantwortungen zu den Ersuchen um Ergänzung keine zusätzlichen Vereinbarungen mit dem Dienstgeber betreffend des Ortes der Erbringung von Arbeitsleistungen bekannt gegeben worden sind. Auch wenn es zutreffen mag, dass Sie Teile Ihrer Arbeitsleistungen tatsächlich im Arbeitsraum erbringen, so liegt eine berufliche Veranlassung (Notwendigkeit) für die Verrichtung von Arbeitsleistungen im Arbeitsraum nicht vor. Diese Rechtsansicht wird auch vom Verwaltungsgerichtshof (VwGH im Erkenntnis vom 14.11.1990, 89/13/0145) vertreten. Das im Schreiben vom 10.9.2012 zitierte Erkenntnis des VwGH vom 12.4.1994, 91/14/0024 ist für diesen Sachverhalt nicht relevant, da dabei nicht über die Abzugsfähigkeit eines Arbeitsraum entschieden wurde. Die Aufwendungen für den Arbeitsraum stellen daher keine Werbungskosten dar."

In der rechtzeitig erhobenen Berufung (Vorlageantrag) wurde ergänzend eingewendet, dass "sich das angegebene Büro außerhalb des Wohnungsverbandes befindet und daher kein häusliches Arbeitszimmer ist. Es würde ausschließlich beruflich genutzt und ist dementsprechend ausgestattet. Eine Kopie des geforderten Wohnungsplanes haben wir am 10.9.2012 beigelegt.

Die Aufwendungen für den Arbeitsraum stellen somit Werbungskosten dar und wird die Berücksichtigung der erklärten gesamten Werbungskosten beantragt."

Über die Berufung wurde erwogen:

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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.

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.

Nach der Verkehrsauffassung ist als Arbeitsmittelpunkt eines Hochschullehrers die Universität anzusehen, wo ihm vom Dienstgeber ein Arbeitszimmer zur Verfügung gestellt wird. Dabei wird auf das typische Berufsbild eines Hochschulprofessors, nämlich Forschung und Lehre und nicht nach den Gegebenheiten des Einzelfalls abgestellt. Nicht zuletzt handelte es sich bei dem angeführten Projekt auch um einen Forschungsauftrag (vgl. VwGH 16.12.2003, 2001/15/0197).

Unbestritten ist, dass der Bw. im selben Haus (anderes Stockwerk), in dem sich die privat genutzte Wohnung befindet, eine weitere Wohnung mit Küche, Bad und zwei Arbeitszimmern nutzt. Diese Wohnung verfügt über einen eigenen Eingang und grenzt auch nicht unmittelbar an die privat genutzte Wohnung. Bei dieser Wohnung handelt es sich nach Judikatur (vgl. insb. VwGH 13.10.1999, 99/13/0093) und Literatur (vgl. zB Jakom/Baldauf EStG, 2011, § 20 Rz 47) daher nicht um ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer. Die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d leg.cit. ist auf den vorliegenden Fall somit nicht anwendbar. Die Frage, ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Bw. bildet, ist nicht entscheidend.

Das Finanzamt vertritt in der Berufungsvorentscheidung die Ansicht, dass die Aufwendungen für das Arbeitszimmer (laufende Betriebskosten und Afa sowie Finanzierungskosten) nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden können, weil es an der beruflichen Notwendigkeit für ein privates Arbeitszimmer fehle. Der Bw. könne lt. Arbeitsvertrag am Dienstort seine Arbeitsleistung erbringen und wurden vom Bw. keine zusätzlichen Vereinbarungen mit dem Dienstgeber betreffend den Ort der Erbringung von Arbeitsleistungen bekannt gegeben.

Zutreffend ist, dass in Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, ein bedeutendes Indiz ist, ob Aufwendungen für die Erwerbstätigkeit notwendig sind (vgl. Zorn/Hörtnagl-Seidner in Hofstätter/Reichel, EStG 1988, Kommentar, § 20 Rz 3.4). Die Notwendigkeit ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aber nicht dahingehend zu verstehen, dass eine berufliche Tätigkeit ohne die strittigen Aufwendungen unter keinen Umständen denkbar wäre, sondern die entsprechenden Aufwendungen sind vielmehr bereits dann als erforderlich anzusehen, wenn sie nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für eine bestimmte Tätigkeit unzweifelhaft sinnvoll sind (vgl. VwGH

12.04.1994, 91/14/0024; siehe dazu auch Jakom/Baldauf EStG, 2013, § 20 Rz 19: "Die Entscheidung über die Zweckmäßigkeit von Aufwendungen muss dem Steuerpflichtigen überlassen bleiben."). Lässt ein Aufwand hingegen seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen, kommt dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit überhaupt keine entscheidende Bedeutung zu (vgl. nochmals Zorn/Hörtnagl-Seidner in Hofstätter/Reichel, EStG 1988, Kommentar, § 20 Rz 3.4, sowie die dort zitierte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, insbesondere VwGH 30.05.2001, 95/13/0288).

Die als private Arbeitszimmer genutzte (Zweit)Wohnung des Bw. befindet sich unbestrittenmaßen außerhalb des Wohnungsverbandes des Bw. Dennoch handelt es sich bei dieser Wohnung um ein Wirtschaftsgut, das eine private Nutzung zumindest nahe legt. Der Ansicht des Finanzamtes, die berufliche Notwendigkeit der Aufwendungen für das Arbeitszimmer sei ein bedeutendes Indiz für deren steuerliche Abzugsfähigkeit, ist daher zuzustimmen. Zuzustimmen ist auch der Ansicht des Finanzamtes, der Bw. habe die Notwendigkeit der Aufwendungen für das private Arbeitszimmer in Bezug auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht überzeugend dargelegt.

Der Bw. brachte vor, dass die Hauptaufgabe des Bw. als Universitätsassistent die Dienstpflicht zur selbständigen Forschungstätigkeit beinhalte mit umfangreicher fachschriftstellerischen Tätigkeit, die Tätigkeit als Gutachter und die Mitarbeit bei Forschungsprojekten. Dies erfordere Arbeiten bis in die späten Abendstunden und an den Wochenenden und würde das Arbeitszimmer regelmäßig ganztätig als Arbeitsplatz benutzt. Dem Steuerpflichtigen stehe es frei seine Arbeitsmittel frei zu wählen. Da es sich um kein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer handelt und damit eine private Mitveranlassung ausscheide, stehe dem Abzug der Mietaufwendungen für das außerhalb der Wohnung gelegene Arbeitszimmer bzw. Büro auch der Umstand nicht entgegen, dass der Bw. beim Arbeitgeber über einen Büroparkplatz verfüge.

Das bedeutet somit nicht, dass dem Bw. kein Büroarbeitsplatz am Dienstort zur Verfügung steht und die übrige Arbeitszeit außerhalb ihres Arbeitszimmers an der Universität verbringen müsste, sondern nur, dass er dazu die Möglichkeit hat und dem Bw. ein Arbeitszimmer an der Universität jedenfalls zur Verfügung steht.

Ob das Arbeitszimmer für die Forschungsarbeit wirklich notwendig war, kann somit dahingestellt bleiben. Bezogen auf die gesamte nicht selbständige Tätigkeit, im Rahmen derer auch Forschungstätigkeiten abgewickelt werden, ist jedenfalls die Universität als Mittelpunkt der Tätigkeit anzusehen. Die geltend gemachten Aufwendungen für das Arbeitszimmer sind daher nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 9. August 2013