



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 6. Oktober 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt, vom 6. September 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezieht als Assistenzarzt an der Abteilung für Hämatologie der Medizinischen Universitätsklinik X sowie für die StudentInnenausbildung/Lehre an der Medizinischen Universität X Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Im Rahmen seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 machte er unter dem Titel „Arbeitsmittel“ Aufwendungen für ein Arbeitszimmer in Höhe von 1.710,43 € [= anteilige Miet- und Stromkosten für ein 16,40 m² großes, in der Wohnung (84 m²) gelegenes Arbeitszimmer] sowie für eine am 11. Mai 2002 angeschaffte Digitalkamera in Höhe von 322,45 € (= 50% der Anschaffungskosten) als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend.

Nachdem das Finanzamt diese Aufwendungen in dem am 6. September 2006 erlassenen Einkommensteuerbescheid 2002 nicht zum Abzug als Werbungskosten zugelassen hatte, wurde vom Bw. dagegen mit nachstehender Begründung Berufung erhoben:

Ad Arbeitszimmer:

Zu seinen Aufgaben als Assistenzarzt würden *neben* der klinischen Tätigkeit auch die Forschung und Lehre gehören und seien die beiden letzten Punkte – da er eine universitäre Karriere anstrebe – von großer Wichtigkeit. Von Seiten seines Arbeitgebers stünde ihm dafür aber kein entsprechender Raum zur Verfügung, weshalb er sich in seiner Wohnung einen eigenen, zu 100% beruflich durchschnittlich mit 50 Stunden pro Woche genutzten Arbeitsraum schaffen habe müssen. Die darin ausgeübten Tätigkeiten würden das Vorbereiten von Lehrveranstaltungen, das Verfassen wissenschaftlicher Projektanträge, Kongressbeiträgen und Publikationen, wissenschaftliche Korrespondenz und Ähnliches sein. Zum Nachweis dieser Arbeit dienten – so der Bw. – „mein beiliegender Lebenslauf und meine Publikationsliste“. Es werde betont, dass diese „Leistungen außerhalb meiner Tätigkeit an der Klinik erbracht werden müssen“.

Ad Digitalkamera:

Diese Kamera werde zumindest – wie von ihm beantragt – zu 50% beruflich genutzt. Er habe im Jahr 2002 begonnen, eine Sammlung klinischer Fotografien anzulegen, die eine Auswahl aus dem breiten Spektrum von Krankheitsbildern der Inneren Medizin und der Hämatologie repräsentierten. In seinen Vorlesungen verwende er diese Fotografien häufig, da sie für Studenten wichtige Anreize für differentialdiagnostische Überlegungen bieten. Auch für Illustrationen in seinen Vorträgen und Kongresspräsentationen würde er viele Digitalfotografien einsetzen.

Nach abweisender Berufungsvorentscheidung beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Darin wendet er sich ua. gegen die Begründung in der Berufungsvorentscheidung, worin das Finanzamt die mit seiner Tätigkeit verbundene, auf das *Arbeitszimmer* entfallende Komponente (gemeint sei Forschung und Vorbereitung der Lehre) gegenüber dem klinischen Teil seiner Tätigkeit als „nicht wesentlich“ erachtet habe. Würde er diesen Satz für wahr nehmen, müsste er „unfreiwillig“ aus seinem Dienstverhältnis an der Universitätsklinik X ausscheiden, da für seine „Anstellung die Forschung Bedingung“ gewesen wäre.

Er empfehle – so der Bw. weiter – dem Finanzamt daher eine Rücksprache mit seinem Klinikvorstand, inwiefern seine Tätigkeit in der Lehre und Forschung nicht wesentliche Komponenten seiner beruflichen Aufgaben wären.

Zu den in der Berufungsvorentscheidung vom Finanzamt unter Bezugnahme auf das Aufteilungsverbot nicht als Werbungskosten anerkannten 50% der Anschaffungskosten für die *Digitalkamera* führte der Bw. aus, dass die Bescheidebegründung seines Erachtens „unzulässig“ sei. Es fehle auch eine „diesbezügliche Referenz der Begründung“.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad Arbeitszimmer:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 in der Fassung BGBl. Nr. 201/1996 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Bildet jedoch 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 Ansicht des VwGH (vgl. das Erkenntnis vom 27. Mai 1999, 98/15/0100) ist die Prüfung der Frage, ob ein Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstellt, aus der Sicht der jeweiligen Einkunftsquelle vorzunehmen. Es ist zu untersuchen, ob für eine konkrete Tätigkeit der nach dem typischen Berufsbild zu bestimmende materielle Schwerpunkt ein Arbeitszimmer erforderlich macht (vgl. ua. VwGH 25.10.2005, 2001/13/0272 mit zahlreichen Verweisen); nur im Zweifel ist darauf abzustellen, ob eine Tätigkeit in zeitlicher Hinsicht notwendigerweise zu mehr als der Hälfte im Arbeitszimmer ausgeübt wird (vgl. VwGH 28.11.2000, 99/14/0008 und VwGH 19.4.2006, 2002/13/0202).

Lässt sich eine Betätigung (ein Berufsbild) in mehrere (Tätigkeits-)Komponenten zerlegen, erfordert eine Beurteilung nach der Verkehrsauffassung eine wertende Gewichtung dieser Teilkomponenten. Diese wertende Gewichtung führt letztlich im Ergebnis zu der Beurteilung, wo der Mittelpunkt (Schwerpunkt) einer Tätigkeit (eines Berufsbildes) gelegen ist.

Im vorliegenden Fall bezieht der Bw. aus seinem Beschäftigungsverhältnis zur Universitätsklinik X Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Dieses Beschäftigungsverhältnis des Bw. umfasst nicht nur seine klinische, patientenbezogene Tätigkeit an der Universitätsklinik, sondern auch seine Tätigkeit in Lehre und Forschung.

Nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates bestimmen nun im Beschäftigungsverhältnis des Bw. zur Universitätsklinik die *außerhalb des Arbeitszimmers* ausgeübten (Tätigkeits-)Komponenten das Berufsbild *ganz entscheidend bzw. stellen diese den materiellen Schwerpunkt (Tätigkeitsschwerpunkt) dar*. Dazu gehören nicht nur die als Assistenzarzt in den Räumlichkeiten der Universitätsklinik vorzunehmenden Behandlungen und die Betreuung von Patienten (vgl. VwGH 22.1.2004, 2001/14/0004), sondern auch der Bereich der Forschung und die Abhaltung von Lehrveranstaltungen an der Universitätsklinik (Medizinischen Universität X). Die mit den letztgenannten Tätigkeiten im Zusammenhang stehenden, auf das Arbeitszimmer entfallenden Tätigkeitskomponenten (Vorbereiten von

Lehrveranstaltungen, Verfassen wissenschaftlicher Projektanträge, Kongressbeiträgen und Publikationen, wissenschaftliche Korrespondenz, etc.) sind demgegenüber bei der Beurteilung des *Berufsbildes* typischerweise nicht wesentlich.

Das bedeutet – entgegen den Ausführungen im Vorlageantrag – keineswegs, dass die Tätigkeit in der Lehre und Forschung als solche - isoliert betrachtet - nicht (auch) als wesentliche Komponente seiner beruflichen Aufgaben erachtet würde. Allerdings handelt es sich gerade dabei um Tätigkeiten, deren materieller Mittelpunkt ebenfalls außerhalb des Arbeitszimmers gelegen ist. Eine Auffassung, die im Übrigen der Verwaltungsgerichtshof bereits in seinem, das Arbeitszimmer eines Universitätsprofessors betreffenden Erkenntnis vom 16. Dezember 2003, 2001/15/0197, vertreten hat:

Danach ist der materielle Schwerpunkt einer die Forschung und Lehre umfassenden Gesamttätigkeit eines Universitätsprofessors nicht im häuslichen Arbeitszimmer, sondern nach der allgemeinen Verkehrsauffassung *im Bereich der Universität* gelegen.

Diese Auffassung hat der VwGH in seinem jüngst ergangenen Erkenntnis vom 25. Oktober 2006, 2004/15/0148, wonach der für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer relevante Mittelpunkt der Tätigkeit bei Lehr- und Vortragstätigkeiten vom materiellen Gehalt her nach der Verkehrsauffassung nicht im häuslichen Arbeitszimmer liege, bestätigt.

Im vorliegenden Streitfall kommt nun noch gleichsam „erschwerend“ hinzu, dass der Bw. – neben seiner Forschungs- und Lehrtätigkeit – als Assistenzarzt an einer Universitätsklinik tätig ist und daher unbestrittenermaßen auch die in der Klinik vorzunehmende Behandlung und Betreuung von Patienten zu seinem Aufgabenbereich zählt. Ein Tätigkeitsbereich, der sich - wie die obigen Ausführungen deutlich gemacht haben - wohl nur schwer in sein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer verlagern ließe.

Wenn daher – wie im vorliegenden Fall – eindeutig feststeht, dass der *materielle Mittelpunkt der Tätigkeiten (Tätigkeitsschwerpunkte) außerhalb des Arbeitszimmers gelegen ist*, kommt es nicht mehr darauf an, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht zu mehr als der Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird; nur dann, wenn bei einer Tätigkeit ein materieller Schwerpunkt nicht eindeutig feststellbar ist, ist – wie bereits ausgeführt – im Zweifel auf eine überwiegende zeitliche Nutzung des Arbeitszimmers abzustellen (vgl. ua. VwGH 25.10.2006, 2004/15/0148).

Angewendet auf den gegenständlichen Fall bedeutet dies, dass sich selbst dann, wenn der Bw. – wie von ihm behauptet worden ist – das Arbeitszimmer durchschnittlich 50 (!) Stunden pro Woche zu 100% beruflich nutzen würde und es dadurch zu einem (zeitlichen) Überwiegen dieser Tätigkeitskomponenten gegenüber den *außerhalb* des Arbeitszimmers erbrachten

Tätigkeiten käme, an der rechtlichen Beurteilung des vorliegenden Sachverhaltes nichts ändern würde.

Auf Basis dieser Sach- und Rechtslage bleibt daher für eine Berücksichtigung der für das Arbeitszimmer geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten kein Platz.

Ad Digitalkamera:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Gemäß Z 7 dieser Gesetzesstelle sind insbesondere die Aufwendungen für Arbeitsmittel als Werbungskosten abzuziehen.

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

Die wesentliche Aussage dieser zuletzt zitierten Bestimmung besteht darin, dass Aufwendungen, die teils privat und teils beruflich veranlasst sind, zur Gänze nicht abzugsfähig sind (sog. Aufteilungsverbot). Damit wird im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verhindert, dass Steuerpflichtige durch eine mehr oder weniger zufällige oder bewusst herbeigeführte Verbindung zwischen beruflichen oder privaten Interessen Aufwendungen deshalb zum Teil in einen einkommensteuerrechtlich relevanten Bereich verlegen können, weil sie einen Beruf haben, der dies ermöglicht, während andere Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen aus zu versteuernden Einkünften decken müssen.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird in der Regel bei Anschaffung eines Wirtschaftsgutes der tatsächliche Verwendungszweck im Einzelfall geprüft werden müssen. Dabei ist jedoch eine typisierende Betrachtungsweise anzuwenden. Nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung ist allein als erheblich anzusehen. Für Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen, ist ein strenger Maßstab anzulegen (VwGH 28.2.1995, 91/14/0231). Auch wenn die Vermutung bei derartigen Wirtschaftsgütern dafür spricht, dass sie dem privaten Bereich angehören, besteht für den Steuerpflichtigen die Möglichkeit, diese Vermutung zu widerlegen.

Eine Digitalkamera ist nun geradezu ein klassisches Beispiel für ein Wirtschaftsgut, das für Hobby und Freizeit Verwendung findet und der privaten Sphäre zuzurechnen ist. Eine andere Beurteilung wäre nur möglich, wenn feststeht, dass das Wirtschaftsgut ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird.

Von ausschließlicher oder nahezu ausschließlicher beruflicher Nutzung kann nun im gegenständlichen Fall - der Bw. selbst spricht von einer bloß 50%-igen beruflichen Nutzung dieser Kamera – keine Rede sein.

Aus den genannten Gründen konnte daher der Berufung auch in diesem strittigen Punkt – wie im Spruch ersichtlich – kein Erfolg beschieden sein.

Graz, am 10. Juli 2007