



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der B, vom 24. April 2007 und vom 12. Dezember 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 18. April 2007 und vom 4. Dezember 2007 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen. Diese bilden einen Bestandteil des Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielte in den Streitjahren als Assistenzprofessorin an der Universität Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und als wissenschaftliche Evaluatorin auf dem Gebiet der Pädagogik, als Gutachterin, Vortragende und Schriftstellerin Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 machte die Bw. ua. Werbungskosten in Höhe von 662,50 Euro für ein Arbeitszimmer (Betriebskosten von monatlich 118,50 Euro und Stromkosten von monatlich 14,00 Euro) geltend. Das Arbeitszimmer werde seit August 2005 genutzt. Für das Jahr 2006 machte die Bw. Werbungskosten in Höhe von 1.585,20 Euro

(Betriebskosten von monatlich 118,50 Euro sowie AfA für Büromöbel in Höhe von 163,20 Euro) für das Arbeitszimmer geltend.

Bei der Veranlagung der Einkommensteuer der Jahre 2005 und 2006 wurden die Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht als Werbungskosten anerkannt, weil das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit der Antragstellerin bilde.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 wurde vorgebracht, das Arbeitszimmer diene vorwiegend der Erzielung der betrieblichen Einkünfte der Bw. als Evaluatorin. Das Arbeitszimmer (Top 10) sei vom Wohnbereich (Top 12) durch einen separaten Eingang getrennt und werde ausschließlich für den Beruf genutzt. Im Rahmen der beruflichen Tätigkeit als Assistenzprofessorin seien auch Gutachten zu erstellen und wissenschaftliche Arbeiten zu verfassen. Diese Tätigkeiten erforderten auch Arbeiten in der Zeit von 20:00 Uhr bis 24:00 Uhr sowie am Wochenende, wobei die Arbeitszeit als Assistenzprofessorin rund 50 Stunden pro Woche betrage. Für die selbständige Tätigkeit als Evaluatorin sowie für einen Teil der Tätigkeit als Assistenzprofessorin sei das Arbeitszimmer daher unbedingt erforderlich.

In einer Ergänzung der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 sowie in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 wurde vorgebracht, die private Wohnung der Bw. (Top 12) habe 60m<sup>2</sup>. Im Jahr 2005 habe die Bw. eine Garconniere (Top 10) mit einer Wohnfläche von 36m<sup>2</sup> erworben, die – durch eine weitere Wohnung getrennt – ihrer Wohnung gegenüber liege. Die Garconniere werde von der Bw. nicht für Wohnzwecke oder andere private Zwecke, sondern ausschließlich beruflich genutzt. Die Einrichtung des Arbeitszimmers (Garconniere) sei büromäßig gestaltet und könne im Rahmen eines Lokalaugenscheins besichtigt werden. Die Wohnung Top 10 diene auch keiner künftigen privaten Wohnvorsorge, weil die Bw. nicht verheiratet sei und ihre private Wohnung (Top 12) für ihre Wohnbedürfnisse groß genug sei. Als Assistenzprofessorin habe sie – wie aus der beiliegenden Bestätigung des Institutsleiters hervorgehe - eine Anwesenheitspflicht von rund 25 Stunden an der Universität. Die übrige Dienstzeit sowie die Zeit für die zusätzlichen Arbeiten verbringe die Bw. in ihrem Arbeitszimmer in der Y-gasse 11a (Top 10). Da sich dieses Arbeitszimmer nicht in ihrem Wohnungsverband befinde, sei die Bestimmung des [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988](#) in ihrem Fall nicht anwendbar.

Die abweisenden Berufungsvorentscheidungen des Finanzamtes wurden damit begründet, dass auch bei einem außerhalb des Wohnungsverbandes liegenden Arbeitszimmer die berufliche Verwendung notwendig sein und ein Ausmaß erreichen müsse, das ein eigenes Arbeitszimmer rechtfertige. Stehe einem Arbeitnehmer ein Büro an seinem Arbeitsplatz zur

Verfügung, bleibe für eine allfällige Nutzung eines (privaten) Arbeitszimmers im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit nur ein untergeordneter Zeitraum, weshalb kein steuerlich anzuerkennendes Arbeitszimmer vorliege. Da der Bw. für ihre Tätigkeit als Assistenzprofessorin ein Büro an ihrem Arbeitsplatz zur Verfügung stehe, liege keine berufliche Notwendigkeit für ein privates Arbeitszimmer vor. Die Aufwendungen für das Arbeitszimmer könnten daher nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

Im Vorlageantrag brachte die Bw. vor, in der Begründung der abweisenden Berufungsvorentscheidungen sei auf die Notwendigkeit der Verwendung eines Arbeitszimmers außerhalb ihres Arbeitsplatzes nicht eingegangen worden. Auch ein Lokalaugenschein sei nicht vorgenommen worden. Unter Hinweis auf ihr bisheriges Vorbringen wiederholte die Bw., dass sich das Arbeitszimmer nicht im Wohnungsverband befinde und in ihrer beruflichen Situation unbedingt notwendig sei. Ergänzend brachte sie vor, dass sie, um internationale Standards halten zu können, auch am Sonntag arbeiten müsse. Auch sei sie selbständig als wissenschaftliche Evaluatorin im Zusammenhang mit diversen Schulversuchen tätig, erstelle Gutachten und sei schriftstellerisch tätig. Für diese Tätigkeiten benötige sie unzweifelhaft eine Betriebsstätte und diese befinde sich in ihrem Arbeitszimmer in der Y-gasse. Das Arbeitszimmer bilde damit den Mittelpunkt ihrer wissenschaftlichen Tätigkeiten. Die Bw. beantragte abschließend daher nochmals, die Aufwendungen für ihr Arbeitszimmer steuerlich anzuerkennen.

### ***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.

Unbestritten ist, dass die Bw. im selben Haus und im selben Stockwerk, in dem sich ihre privat genutzte Wohnung befindet, eine weitere Wohnung in der Größe von 36m<sup>2</sup> als Arbeitszimmer 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. insbesondere 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 EStG 1988](#) ist auf den vorliegenden Fall somit nicht anwendbar. Die Frage, ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit der Bw. bildet, ist nicht entscheidend.

Diese Ansicht wird zwar auch vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung geteilt, die Aufwendungen für das Arbeitszimmer (laufende Betriebskosten und Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände) wurden aber dennoch nicht als Werbungskosten berücksichtigt, weil es an der beruflichen Notwendigkeit für ein privates Arbeitszimmer fehle.

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, 2011, § 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 privates Arbeitszimmer genutzte Garconniere der Bw. befindet sich unbestrittenermaßen außerhalb des Wohnungsverbandes der 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, die Bw. habe die Notwendigkeit der Aufwendungen für das private Arbeitszimmer in Bezug auf ihre Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht überzeugend darlegen können. Die Bw. brachte zwar vor, sie habe bei einem Beschäftigungsausmaß von 40 Wochenstunden und einer tatsächlichen Arbeitszeit von rund 50 Wochenstunden in den Streitjahren nur eine verpflichtende Anwesenheit an der Universität von rund 25 Wochenstunden (so genannte „Blockzeit“) gehabt. Das bedeutet jedoch nicht, dass die Bw. die übrige Arbeitszeit außerhalb ihres Arbeitszimmers an der Universität verbringen musste, sondern nur, dass sie dazu die Möglichkeit hatte, zumal der zeitliche Rahmen für die Absolvierung der so genannten „Blockzeit“ laut der von der Bw. vorgelegten Bestätigung von Montag bis Freitag in der Zeit von 06:00 Uhr bis 24:00 Uhr und am Samstag in der Zeit von 06:00 Uhr bis 12:30 Uhr lag, weshalb der Bw. das Arbeitszimmer an der Universität in dieser Zeit jedenfalls zur Verfügung stand.

Zu berücksichtigen ist aber, dass im Berufungsverfahren wiederholt vorgebracht wurde, die Bw. habe in den Streitjahren auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit als wissenschaftliche Evaluatorin diverser Schulversuche, als Gutachterin und Schriftstellerin erzielt, wobei ihr für diese Tätigkeiten ausschließlich ihr privates Arbeitszimmer zur Verfügung gestanden sei. Auch wenn die Bw. die Aufwendungen für das private Arbeitszimmer zunächst als Werbungskosten im Rahmen ihrer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit geltend machte, ist im Berufungsverfahren auf Grund dieses Vorbringens zu prüfen, ob es sich bei den Aufwendungen für das Arbeitszimmer um Betriebsausgaben im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit handelt.

Die Notwendigkeit der Aufwendungen für das private Arbeitszimmer der Bw. ist im Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften aus selbständiger Arbeit nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates gegeben, weil der Bw. für die Ausübung ihrer Tätigkeit als wissenschaftliche Evaluatorin, Gutachterin und Schriftstellerin kein anderer Ort zur Verfügung stand. Die tatsächliche berufliche bzw. betriebliche Nutzung der Wohnung wird ebenfalls nicht in Zweifel gezogen. Die Höhe der Aufwendungen für das Arbeitszimmer wurde von der Bw. nachgewiesen.

Die Aufwendungen von 662,50 Euro (für das Jahr 2005) bzw. von 1.585,20 Euro (für das Jahr 2006) sind daher als Betriebsausgaben bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu berücksichtigen. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit betragen in den Streitjahren daher 139,73 Euro (2005) bzw. -811,99 Euro (2006).

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Graz, am 20. Juli 2011