

GZ. RV/1503-W/02

GZ. RV/1377-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg in Wien betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1997 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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 Jahren 1996 und 1997 neben Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit (in Höhe von rd. S 900.000,00) Einkünfte aus einer Tätigkeit als Prüfer am WIFI (Einnahmen in Höhe von rd. S 10.000,00); daneben flossen in diesen Jahren Autorenhonorare in Höhe von S 447,30 bzw. S 89,46 zu.

Strittig sind folgende Punkte:

- 1.) Arbeitszimmer
- 2.) Telefonaufwand
- 3.) Berechnung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Einkommensteuererklärung für das Jahr 1996 weist (wie oben festgehalten neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von - S 18.466,00 aus, jene für das Jahr solche von – S 11.020,00.

Aus den den Erklärungen beigelegten Überschussrechnungen gehen folgende Einnahmen und Ausgaben sowie nachstehende Angaben hervor:

1996:

"Einnahmen:

Prüfer am WIFI, Autorenhonorare	S 447,30
---------------------------------	----------

Ausgaben:

Versicherungen Büro	S 546,34
Telefon	S 1.811,68
Fachverb., MB, Krk-SV (LA)	S 450,00
Energiekosten	S 1.987,97
Miete	S 13.945,53
<hr/>	

S 18.913,54

Verlust	S 18.466,24
---------	-------------

Die Tätigkeit als Prüfer am WIFI (Wirtschaftskammer Wien) gilt ab 1996 als 'nicht geringfügige Beschäftigung', die dem Angestelltengesetz unterliegt und für die diverse Abgaben vom Dienstgeber einbehalten wurden. Ich gehe daher davon aus, dass der Finanzbehörde alle diesbezüglichen Entgelte und Abzüge bekannt sind und diese nicht mehr in meine Überschussrechnung aufzunehmen sind (s.a. ESt-Erklärung Punkt 4, lit.a)." Mit diesen Angaben im Einklang stehend erfolgte bei der Veranlagung der Ansatz von steuerpflichtigen Bezügen "Werkvertr. WKammer Wien 11.175 S" (Blatt 1 und 3 des Bescheides).

1997:

"Einnahmen:

Prüfer am WIFI, Autorenhonorare	S 9.257,46
---------------------------------	------------

Ausgaben:

Versicherungen Büro	S 557,31
---------------------	----------

Telefon	S 1.811,68
---------	------------

Fachverb., MB, Krk-SV (LA)	S 450,00
----------------------------	----------

Fachliteratur	S 2.909,29
---------------	------------

Energiekosten	S 1.708,09
---------------	------------

Miete	S 12.840,59
-------	-------------

	S 20.276,97
--	-------------

Verlust	S 11.019,51
---------	-------------

Funktionsgebühren	S 173,50"
-------------------	-----------

1.) Arbeitszimmer

Die Veranlagung betreffend das Jahr 1996 war zunächst erklärungsgemäß erfolgt.

Im Rahmen der Veranlagung betreffend das Jahr 1997 anerkannte das Finanzamt die geltend gemachten Ausgaben für Energiekosten und Miete nicht als Betriebsausgaben an. Begründend wurde auf die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 verwiesen, wonach "*ab der Veranlagung 1996 Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abgezogen werden dürfen. Ein derartiges Arbeitszimmer ist auf Grund der Neuregelung nur mehr dann abzugsfähig, wenn es den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen darstellt.*"

Aufgrund dieser Veranlagung des Folgejahres berichtigte das Finanzamt auch den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1996 und anerkannte mit der gleichen Begründung auch die geltend gemachten Ausgaben für Energiekosten und Miete dieses Jahres nicht als Betriebsausgaben.

Der Bw. erhob gegen die Einkommensteuerbescheide Berufungen und beantragte den Ansatz der Einkünfte gemäß den Einkommensteuererklärungen (Verluste – S 18.466,00 bzw. - S 11.020,00).

Die vom Finanzamt angewandte Gesetzesbestimmung treffe aus nachstehenden Gründen nicht zu:

Die im betreffenden Arbeitszimmer durchgeführten Arbeiten dienten ausschließlich der selbständigen Arbeit bzw. im Jahr 1996 auch der 'nichtselbständigen Arbeit', nämlich der Tätigkeit für das WIFI. Am WIFI sei dem Bw. zu keiner Zeit ein Arbeitsplatz zur Verfügung gestanden.

Die Arbeiten des Bw. wie für das WIFI Wien, die Autorentätigkeit, Vorlesungen an Universitäten und Seminare an anderen Bildungsstätten hätten keinen wie immer gearteten Konnex mit seiner hauptberuflichen Anstellung, seien auch von dieser Firma, seinem Arbeitgeber, nicht angeregt oder veranlasst worden.

Das Finanzamt ersuchte den Bw. um Aufschlüsselung der Einnahmen aus selbständiger Arbeit (nach Tätigkeiten) und gab in einem Hinweis die Rechtsansicht bekannt, dass bei einem Überwiegen der Autorenhonorare die Aufwendungen für ein Arbeitszimmer aufgrund der berufsbildtypischen Betrachtungsweise abzugsfähig seien [infolge eines Versehens wies der Text "nicht abzugsfähig" aus].

In Beantwortung dieses Schreibens brachte der Bw. vor, die Frage nach der Nutzung eines Arbeitszimmers für Autorentätigkeit oder andere Arbeiten in den Jahren 1996 bis 1998 sei irrelevant, wenn sein einziges Buch im Jahr 1989 – also vor mehr als zehn Jahren – in Druck gegangen ist.

Die Einnahmen aus seiner "*ein Dezennium zurückliegenden Tätigkeit als Autor*" listete der Bw. wie folgt auf:

1996: S 86,46 – mit Schreiben vom 7.8.2000 berichtet auf: S 447,30

1997: S 29,82 – mit Schreiben vom 7.8.2000 berichtet auf: S 89,46

1998: S 0,00 – mit Schreiben vom 7.8.2000 berichtet auf: S 29,82

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung mit nachstehender Begründung:

Laut der Vorhaltsbeantwortung lägen nur geringfügige Einnahmen aus der Autorentätigkeit vor, d.h. der überwiegende Teil der Einnahmen betreffe die Tätigkeit als Prüfer (Vortragender, Lehrer) am WIFI.

Beim Berufsbild Lehrer bzw. Vortragender liege der Mittelpunkt bzw. Schwerpunkt der Tätigkeit jedenfalls außerhalb des Arbeitszimmers.

Bei einer derartigen Tätigkeit bestimme die außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübte Tätigkeitskomponente das Berufsbild entscheidend. Die mit der Tätigkeit (auch) verbundene Tätigkeitskomponente, die auf das Arbeitszimmer entfällt, sei demgegenüber bei Beurteilung

des Berufsbildes typischerweise nicht wesentlich.

Daher könnten die beantragten Arbeitszimmeraufwendungen steuerlich nicht anerkannt werden.

Der Bw. stellte einen Vorlageantrag, verwies auf das in der Berufung erstattete Vorbringen und führte ergänzend Folgendes aus:

Berufsbild 'Informatiker'

Das Berufsbild 'Lehrer bzw. Vortragender' sei im Falle des Bw. nicht zutreffend, da er über viele Jahre haupt- und nebenberuflich vornehmlich als Informatiker tätig gewesen sei. Sein beruflicher Werdegang (langjährige Tätigkeit als Universitätsassistent) habe dabei ein Tätigkeitsprofil mit sich gebracht, in dem Lehrtätigkeit fest integriert und dem beruflichen Selbstverständnis eines wissenschaftlich-innovativ arbeitenden Technikers untrennbar verbunden sei. Neben Tätigkeit als Lehrer seien vom Bw. jedoch in den vergangenen Jahren zahlreiche andere Aktivitäten als Informatiker durchgeführt worden:

- Autor ('Konzepte der Betriebssysteme', Springer-Verlag)
- Ersteller von Software für verschiedene in- und ausländische Auftraggeber
- Computerkunst (Fliesenverlegung in der U-Bahnstation P...)
- Beratung

Dieses Tätigkeitsprofil entspreche auch seinem hauptberuflichen Berufsbild, in dem er – zuerst als Universitätsassistent für Informatik und danach in der Industrie auch wieder als Informatiker – sowohl lehrend als auch technisch-wissenschaftlich tätig gewesen sei.

Eine Zerlegung dieses Berufsbildes in Komponenten wie Software-Produzent oder Lehrer oder Autor und Berater nach dem eher zufälligen Verlauf der Einkünfte in einzelnen Kalenderjahren sei seines Erachtens nicht richtig.

Schwerpunkt 'Arbeitszimmer'

In der Bescheidbegründung werde auf eine typische, das Berufsbild entscheidende Tätigkeitskomponente außerhalb des Arbeitszimmers hingewiesen. Dass der Schwerpunkt seiner Lehrtätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers liege, halte der Bw. für eine unzulässige Annahme der Finanzbehörde:

- Arbeiten für das WIFI
Konkret sei bei den für das WIFI durchgeföhrten Arbeiten vom Bw. die Ausarbeitung einer Lehrveranstaltung ('Echtheitssysteme') komplett mit Kursunterlagen (Skriptum), Lehrbeispielen und Software für Robotermodelle durchgeführt worden. Danach sei er bei

Abschlussprüfungen als Prüfer tätig gewesen, ohne jedoch diese Lehrveranstaltung jemals selbst zu halten! (1996 seien Einnahmen aus dieser Prüfungstätigkeit geflossen).

- Schwerpunkt 'Arbeitszimmer' allgemein

Doch selbst wenn Ausarbeitung und Abhaltung einer Lehrveranstaltung in einer Hand liegen, könne ein Schwerpunkt der Tätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers nicht a priori und generell angenommen werden: Typischerweise sei der Aufwand für die Ausarbeitung eines Seminars oder einer Vorlesung mit dem fünf- bis zehnfachen Zeitaufwand zu veranschlagen.

In diesem Zusammenhang weise der Bw. darauf hin, dass bei Lehrtätigkeiten an der TU Wien, am WIFI und der Pädagogischen Akademie des Landes ... ein hohes Qualitätsniveau und sorgfältige Vorbereitung erwartet werde. Ganz besonders möchte der Bw. betonen, dass speziell auf dem Fachgebiet Informatik (mit einer derzeit bei 3 Jahren angenommenen Halbwertszeit des Wissens) eine intensive Beschäftigung mit der Materie (d.h. mit Arbeit am Computer) erforderlich ist, um Lehrveranstaltungen ausarbeiten zu können.

Auch bloßer Prüfungstätigkeit dürfe nicht ohne weiteres und allgemein die Notwendigkeit eines Arbeitszimmers abgesprochen werden: Schriftliche Prüfungen und Seminararbeiten seien zu korrigieren und bei Praktika und Übungen der Informatik seien die abgegebenen Arbeiten zu begutachten, was am Schreibtisch bzw. am Computer erfolge.

An keiner der Bildungseinrichtungen, für die der Bw. in den letzten Jahren tätig war, stünde dem Bw. ein Arbeitsplatz oder Computerressourcen zur Verfügung oder wäre ihm zur Verfügung gestanden.

Werbungskosten und Betriebseinnahmen

Die Besteuerung seiner nebenberuflichen Einnahmen erfolge nach vereinnahmten Entgelten. Eine Zuordnung der Werbungskosten zu den Betriebseinnahmen sei somit nicht zu quantifizieren. Würde die Entscheidung der Absetzbarkeit von Aufwänden von einer eher zufällig entstehenden Mehrheit bei der einen oder anderen Variante seiner Tätigkeit als Informatiker abhängig gemacht, so wäre dem Bw. eine zuverlässige Kalkulation und somit ein seriöses unternehmerisches Handeln unmöglich.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz ersuchte den Bw. ua., nachstehende Unterlagen vorzulegen:

Einnahmenbelege (Honorarnoten) und sonstige Unterlagen jedweder Art, die zur Beurteilung von Art und Umfang Ihrer selbstständigen Tätigkeit (1996: Einnahmen von S 447,30, 1997:

Einnahmen von S 9.257,46) sowie der Tätigkeit "Werkvertrag WKammer Wien" (1996: S 13.960,00) geeignet erscheinen.

Weiters wurde unter Punkt 4.) auf Folgendes hingewiesen: "Zur Stützung Ihrer (die Jahre 1996 und 1997 betreffenden) Berufung verweisen Sie ua. auf Lehrtätigkeiten an der TU Wien und der Pädagogischen Akademie des Landes NÖ.

Die erstere Tätigkeit haben Sie 1994 beendet, bei der zweitgenannten handelte es sich um ein einzelnes Seminar im Jahr 1998 (Schreiben an das Finanzamt vom 21.6.1999, AS 3/99)."

Vorgelegt wurden zwei Überweisungsbelege, ein Kontoauszug, eine Abmeldung sowie Anmeldung bei der Sozialversicherung und der Werkvertrag mit dem WIFI Wien.

Ausgeführt wurde vom Bw., dass vom WIFI eine Honorarnote nie erwartet worden sei, weil nach fixen Sätzen abgerechnet wird.

Die Erwähnung der Vorlesungstätigkeit an der TU Wien und der Seminare an der Pädak sei primär zur Untermauerung seiner Feststellung gedacht gewesen, dass die von ihm ausgeübte Tätigkeit generell auf Universitäts- bzw. FH-Niveau war. Allerdings sei die Lehrtätigkeit an der TU erst mit der letzten Prüfung im Jahr 1997 beendet gewesen.

Im Jahr 1996 seien aus selbständiger Tätigkeit lediglich Einnahmen aus Autorentätigkeit angefallen. Gemäß der Begründung des Finanzamtes sollte hier eigentlich der vorgebrachte Ausschlussgrund der überwiegenden Lehrtätigkeit nicht zur Anwendung kommen.

Wie aus der Kursankündigung der Pädak hervorgehe, seien ursprünglich zwei Termine geplant gewesen. Damit sei auch belegt, dass die gesamte Ausarbeitung des Kurses schon im Jahr 1997 erfolgt sein muss, was für die Beurteilung des Umfanges der im Jahr 1997 zuhause geleisteten Arbeit relevant sei.

Das Schreiben seines Arbeitgebers vom Feber 1998 (aus welchem hervorgeht, dass der Bw. für seinen überdurchschnittlichen Einsatz im abgelaufenen Jahr 1997 eine einmalige Prämie im Ausmaß von S 55.000,00 erhielt) liefere die Erklärung, warum die nebenberufliche Tätigkeit des Bw. in den Jahren 1996 und 1997 so gering ausgefallen ist.

Im Anschluss wird die Tätigkeit (Programm-Entwicklungsarbeit) im Einzelnen dargestellt.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 lit. d EStG 1988 in der Fassung BGBl 1996/201 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 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.

Dass das Tatbestandsmerkmal des Mittelpunktes der gesamten (betrieblichen/beruflichen) Tätigkeit nur auf die gesamte Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle, nicht aber auf die Gesamtheit des Erwerbes abstellt, hat der VwGH bereits wiederholt ausgesprochen (vgl vor allem E 27.5.1999, 98/15/0100, ÖStZB 1999, 644; ebenso E 24.6.1999, 98/15/0135, ÖStZB 1999, 691, oder 27.6.2000, 98/14/0198, ÖStZB 2001/42).

In seinem Erkenntnis vom 24.4.2002, Zl. 98/13/0193, hat der Gerichtshof ausgeführt:

Bezieht ein Pensionist neben seinen Pensionseinkünften aus anderen Einkunftsquellen noch weitere Einkünfte, zu deren Erzielung die Entfaltung einer Tätigkeit weiterhin erforderlich ist, dann ist die Frage des Mittelpunktes seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG 1988 anhand der vom Pensionisten ausgeübten Tätigkeiten zur Erzielung anderer als der Pensionseinkünfte zu beurteilen (vgl E 20.7.1999, 98/13/0222, ÖStZB 2000/5). Die Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer, sog häusliches Arbeitszimmer, sind - zusätzlich zu den in § 20 Abs. 1 Z 2 lit d leg cit normierten Voraussetzungen - nach den von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien weiters nur dann anzuerkennen, wenn ein Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen notwendig ist, der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt und auch entsprechend eingerichtet ist (vgl Doralt, EStG, 5. Auflage, Tz 104/8 zu § 20, sowie Hofstätter - Reichel, EStG 1988, Band III, Tz 6.1 zu § 20, jeweils mit Hinweisen auf die diesbezügliche Judikatur).

Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang, dass der in der Beschwerde allgemein vertretenen Rechtsmeinung, es komme bei der Beurteilung nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG 1988 idgF nicht mehr darauf an, dass ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband "notwendig" sein müsse, nicht gefolgt werden kann (das Abstellen auf die Notwendigkeit stellt in Wahrheit eine Prüfung der tatsächlichen betrieblich/beruflichen Veranlassung dar, vgl Hofstätter - Reichel, aaO).

Die Prüfung des Mittelpunktes einer Tätigkeit iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit d zweiter Satz EStG 1988 ist nach ihrem materiellen Schwergewicht zu beurteilen; im Zweifel wird darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle genutzt wird (vgl Hofstätter - Reichel, EStG 1988, Band III, Tz 6.1 zu § 20, sowie etwa E 19.12.2000, 99/14/0283, ÖStZB 2001/330).

Ein Arbeitszimmer ist nur anzuerkennen, wenn Art und Umfang der Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt notwendig macht (zuletzt VwGH 25.11.1997, 93/14/0193; 27.5.1999, 97/15/0142; 24.6.1999, 97/15/0070. Mit der

Notwendigkeitsvoraussetzung stellen sich Fragen der zeitlichen Auslastung des Arbeitszimmers und Fragen berufsspezifischer Natur, inwieweit bei der konkreten Tätigkeit überhaupt ein Arbeitszimmer erforderlich ist. (Neuber, Die aktuelle steuerliche Rechtslage zum Arbeitszimmer, ÖStZ 2001/539)

Die rechtliche Beurteilung in Bezug auf die Absetzbarkeit von Aufwendungen für den Fall, dass ein Arbeitszimmer im Rahmen einer Einkunftsart für mehrere Tätigkeiten genutzt wird, die jeweils verschiedenen Berufsbildern zuzuordnen sind, hat hierbei nach dem Berufsbild der Haupttätigkeit zu erfolgen. Mit anderen Worten bedeutet dies nichts anderes, dass in Ansehung eines Einnahmenschlüssels seitens der Abgabenbehörde die überwiegende Tätigkeit (der Anteil nämlicher Tätigkeit an den Gesamteinnahmen stellt mehr als 50 Prozent dar) heraus zu filtern ist und sodann in Anlehnung an das Berufsbild derselben der Tätigkeitsmittelpunkt (innerhalb oder außerhalb des Arbeitszimmers) mit Wirksamkeit für die gesamte Einkunftsart festzulegen ist. Als praktisches Beispiel zu diesem Themenkreis möge dasjenige eines auf dem Gebiet des Rechnungswesens gutachterlich tätigen Steuerberaters angeführt werden, im Rahmen dessen der Anteil der im Arbeitsraum erwirtschafteten Gutachterhonorare 10 Prozent der Gesamteinnahmen nämlicher Einkunftsart ausmachte.

Lösung: Diesfalls überwiegt innerhalb der Einkunftsart "selbständige Arbeit" jene Tätigkeit (steuerliche Beratung), für welche das Arbeitszimmer kein Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit d Satz 2 ist. Somit kommt ein Abzug der Aufwendungen für das Arbeitszimmer, wiewohl dieses unbestritten den Tätigkeitsmittelpunkt für die gutachterliche Tätigkeit darstellt, nicht in Betracht (vgl FLD für Wien, NÖ und Bgld FJ-LS 2001/10). (Ryda, Langheinrich, Der Konnex der ertragsteuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer zur Ausübung einer spezifischen betrieblichen bzw beruflichen Tätigkeit, FJ 2002, 372)

Betreffend einen an der Universität Wien unterrichtenden Beschwerdeführer führte der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 20.1.1999, Zl. 98/13/0132, aus:

Wie vom Beschwerdeführer richtig erkannt wird, ist für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nach der für das Streitjahr geltenden Rechtslage entscheidend, ob dieses Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet. Mit seinen weitwendigen Ausführungen verkennt der Beschwerdeführer aber, dass der Mittelpunkt der Lehrtätigkeit nach der Verkehrsauffassung zweifellos jener Ort ist, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt. Eine solche Lehrtätigkeit kann naturgemäß nicht in einem

häuslichen Wohnungsverband befindlichen Arbeitszimmer des an öffentlichen Einrichtungen unterrichtenden Lehrers vorgenommen werden.

Die Beurteilung, ob die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer auch mit Rücksicht auf die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG 1988 und die oben erwähnte Rechtsprechung zur Abzugsfähigkeit solcher Aufwendungen als Betriebsausgaben Berücksichtigung finden können, ergibt Folgendes:

Bei der rechtlichen Beurteilung des Arbeitszimmers ist davon auszugehen, dass der Bw. die oben wiedergegebenen Einnahmen – 1996: S 11.175,00 (steuerpflichtige Bezüge "Werkvertr. WKammer Wien", 1997: S 9.168,00 (Überweisungsbeleg, "Prüfungshonorar WIFI 10.07.97") – aufgrund seiner WIFI-Prüfungstätigkeit erzielte.

Betreffend die Tätigkeit geht aus dem am 7. Juli 1997 zwischen dem WIFI und dem Bw. abgeschlossenen Werkvertrag hervor:

*"(Der Bw.) verpflichtet sich, für das WIFI nachstehend genannte Leistung durchzuführen:
- Abhaltung einer Prüfung zu der Veranstaltung 'WIFI I...seminar'
- Die vertragsgegenständliche Leistung ist so zu planen und durchzuführen, dass die am 10.07.1997 abgeschlossen ist."*

Bei der Durchführung ist der (Bw.) an keinen fixen Arbeitsablauf gebunden und in keiner Weise in das WIFI eingegliedert, Der (Bw.) ist berechtigt, sich jederzeit ohne Angabe von Gründen und ohne Rücksprache mit dem WIFI vertreten zu lassen.

Für die vertragsgegenständliche Leistung wird ein Honorar von öS 573,-- pro Stunde / gesamt öS 9.168,-- vereinbart."

Wenn der Bw. vorbringt, bei einer "*Prüfungstätigkeit dürfe nicht ohne weiteres und allgemein die Notwendigkeit eines Arbeitszimmers abgesprochen werden: Schriftliche Prüfungen und Seminararbeiten seien zu korrigieren und bei Praktika und Übungen der Informatik seien die abgegebenen Arbeiten zu begutachten, was am Schreibtisch bzw. am Computer erfolge.*", so steht dem der Umstand entgegen, dass das Arbeitszimmer nicht den Tätigkeitsmittelpunkt für die in Rede stehende Prüfungstätigkeit darstellt:

Ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, hat nach der Verkehrsauffassung und damit nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen. Außerhalb des Arbeitszimmers liegt der Tätigkeitsschwerpunkt danach z.B. bei folgenden Berufen: Lehrer, Richter, Politiker, Berufsmusiker, Dirigent, darstellende Künstler, Vortragender, Vertreter, Freiberufler mit auswärtiger Betriebsstätte. In einem Arbeitszimmer liegt der Tätigkeitsschwerpunkt dagegen z.B. bei: Gutachter, Schriftsteller, Dichter, Maler, Komponisten, Bildhauer, Heimarbeiter, Heimbuchhalter und Teleworker (Doralt, aaO, Tz. 104/7 zu § 20).

Im Sinne dieser Ausführungen und der oben angeführten Judikatur liegt im Hinblick auf die zu berücksichtigende Verkehrsauffassung und das typische Berufsbild der Tätigkeitsschwerpunkt nicht im häuslichen Arbeitszimmer.

Gleiches gilt betreffend die Veranstaltung des Pädagog. Institutes NÖ vom 12. bis 15. Jänner 1998 in H., in deren Rahmen vom Bw. ein Programmiererkurs abgehalten wurde.

Dem Berufungsbegehren kann aus einem weiteren Grund nicht entsprochen werden:

Nach den obigen Ausführungen ist ein Arbeitszimmer nur anzuerkennen, wenn Art und Umfang der Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt notwendig macht und stellen sich mit der Notwendigkeitsvoraussetzung Fragen der zeitlichen Auslastung des Arbeitszimmers und Fragen berufsspezifischer Natur, inwieweit bei der konkreten Tätigkeit überhaupt ein Arbeitszimmer erforderlich ist.

Das Vorliegen dieser Voraussetzungen wurde vom Bw. trotz diesbezüglicher Aufforderung nicht nachgewiesen. Im Hinblick auf die vertragsgegenständliche Leistung, für welche "*ein Honorar von öS 573,-- pro Stunde / gesamt öS 9.168,-- vereinbart*" wurde – womit also eine 16-stündige Leistung zwischen dem 7. und 10. Juli (Tag des Vertragsabschlusses und Tag der abgeschlossenen Leistung) mit dem angeführten Stundensatz entlohnt wurde und auf die fehlende Nachweisführung hinsichtlich des Programmiererkurses der Pädagog. Instituts-Veranstaltung sind die obigen Voraussetzungen nicht erfüllt. Die Angaben des Bw. im Schreiben vom 21. Juni 1999, wonach es sich bei den Einkünften im Jahr 1998 um ein "*Honorar für ein einzelnes Seminar am Pädagog. Institut NÖ, das auch nur (eher zufällig) zur Entlastung der regelmäßig tätigen Vortragenden an (den Bw.) gefallen ist*", handelte, weisen in Verbindung mit der Veranstaltungsdauer nicht auf ein großes Ausmaß hinsichtlich der zeitlichen Auslastung des Arbeitszimmers aufgrund dieses Kurses hin.

Wenn der Bw. für seinen Standpunkt, der Anerkennung von Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers betreffend die Jahre 1996 und 1997, zahlreiche andere Tätigkeiten, u.a. als Autor, ins Treffen führt, so setzte er sich damit in Widerspruch zu seinen eigenen ein paar Monate zuvor erstatteten Angaben: "*mein einziges Buch ... im Jahr 1989 – also vor mehr als zehn Jahren – in Druck gegangen ist.*" (Schreiben vom 1. März 2000). In den Überschussrechnungen für die Jahre 1994 und 1995 scheinen an Einnahmen auf: "Honorare für Lehrauftrag TU Wien, Prüfer am WIFI, Autorenhonorare" (S 8.990,18) bzw. "Prüfer am WIFI, Autorenhonorare" (S 11.467,30), Softwareeinnahmen scheinen in der Überschussrechnung für das Jahr 1993 auf, lagen somit vom Berufungszeitraum aus betrachtet, Jahre zurück.

Die Aufwendungen für Energie und Miete waren daher zurecht nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

2.) Telefonaufwand

Aufgrund der gegenüber den erzielten Einnahmen hohen geltend gemachten Telefonkosten (unter Bedachtnahme auf die ausgeübte Tätigkeit) ersuchte die Abgabenbehörde zweiter Instanz den Bw. um "*Nachweis des betrieblichen bzw. beruflich veranlassten Ausmaßes des geltend gemachten Telefonaufwandes (zB Rufdatenaufzeichnung). Falls eine entsprechende Nachweisführung nicht erfolgen sollte, würden sich (da es glaubhaft erscheint, dass Sie etwa zwecks Terminvereinbarungen betriebliche bzw. berufliche Telefonate durchgeführt haben) unter der Annahme einer durchschnittlichen siebenminütigen Gesprächsdauer für im Schätzungswege in Ansatz gelangende S 500,00 rd. 70 Telefonate errechnen.*"

Dazu gab der Bw. an, eine Rufdatenerfassung nicht vorlegen zu können. Bei den angesetzten Beträgen sei natürlich die Grundgebühr anteilmäßig enthalten. Ferner werde nicht immer der Ortstarif zum Einsatz gekommen sein, da zB. Gespräche mit der Pädak des Landes NÖ und seiner Erinnerung nach recht intensive Diskussionen mit dem Seminarleiter Mag. B. mit Dienststelle in NÖ notwendig gewesen seien. Bei der durchgeföhrten Betriebsprüfung sei der angewandte Satz von 20% als rechtens anerkannt worden, ein Prozentsatz der ihm angesichts der Nutzung des Telefons auch für Datendienste für fair erscheine.

Das Vorbringen des Bw. hinsichtlich der durchgeföhrten Betriebsprüfung ist nicht stichhaltig, spricht vielmehr gegen den Standpunkt des Bw., weil er damals Einkünfte bzw. Einnahmen in vielfacher Höhe der nunmehr erzielten hatte (1988: Einkünfte aus selbständiger Arbeit S 181.583,00 und Einkünfte aus Gewerbebetrieb: S 107.907,00, vgl. Tz. 24 des BP-Berichtes vom 22. Oktober 1990).

Da das Ausmaß der betrieblichen bzw. beruflich veranlassten Telefonate weder nachgewiesen noch auf eine nachvollziehbare Weise dargelegt wurde, gelangen im Schätzungswege Telefonkosten in Höhe von jährlich S 500,00 in Ansatz.

3.) Berechnung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Bei der Berechnung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit für das Jahr 1997 (S 86,00) unterlief dem Finanzamt - wie in der Aufstellung laut Punkt 5.) des Schreibens der Abgabenbehörde zweiter Instanz dargestellt - ein richtigzustellender Berechnungsfehler.

Neuberechnungen:

(Hinweis: Infolge Berücksichtigung des Veranlagungsfreibetrages ändern sich zwar in beiden Jahren die Einkünfte, nicht jedoch das Einkommen und die Einkommensteuer.)

1996:

"Einnahmen:

Prüfer am WIFI, Autorenhonorare	S 447,30
---------------------------------	----------

Ausgaben:

Versicherungen Büro	S 546,34
---------------------	----------

Telefon	S 500,00
---------	----------

Fachverb., MB, Krk-SV (LA)	S 450,00
----------------------------	----------

	S 1.496,34
--	------------

Verlust (gerundet)	- S 1.049,00
--------------------	--------------

1997:

Einnahmen:

Prüfer am WIFI, Autorenhonorare	S 9.257,46
---------------------------------	------------

Ausgaben:

Telefon	S 500,00
---------	----------

Fachverb., MB, Krk-SV (LA)	S 450,00
----------------------------	----------

Fachliteratur	S 2.909,29
---------------	------------

	S 3.859,29
--	------------

Gewinn (gerundet)	S 5.398,00
-------------------	------------

Einkommensteuer für 1996:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit laut BE	- S 1.049,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	S 3.542,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	S 891.909,00
Veranlagungsfreibetrag	- S 2.493,00
Gesamtbetrag der Einkünfte - wie bisher	S 891.909,00
Einkommen – wie bisher	S 891.909,00
Einkommensteuer - wie bisher	S 334.078,78
Anrechenbare Lohnsteuer – wie bisher	- S 332.467,00
Festgesetzte Einkommensteuer – wie bisher	S 1.612,00

Die festgesetzte Einkommensteuer von S 1.612,00 beträgt € 117,15

Einkommensteuer für 1997:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit laut BE	S 5.398,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	S 3.407,00
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	S 908.381,00
Sonstige Einkünfte	S 174,00
Veranlagungsfreibetrag	- S 8.979,00
Gesamtbetrag der Einkünfte - wie bisher	S 908.381,00
Einkommen – wie bisher	S 908.381,00
Einkommensteuer - wie bisher	S 350.366,34
Anrechenbare Lohnsteuer – wie bisher	- S 349.949,70
Festgesetzte Einkommensteuer – wie bisher	S 417,00

Die festgesetzte Einkommensteuer von S 417,00 beträgt € 30,30

Wien, 8. Mai 2003