



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Mag. G.H., Adr.1, vom 18. Mai 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt vom 21. April 2011, St.Nr., betreffend Einkommensteuer 2009, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw ist als Beamter des Innenministeriums (B-amt,AußenstelleY) tätig und übt weiters im Rahmen einer nichtselbständigen Tätigkeit die Funktion eines wissenschaftlichen Mitarbeiters an der Universität X (Institut für öffentliches Recht) aus.

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 beantragte er 3.120 Euro für die Büroeinrichtung eines in seinem Wohnungsverband gelegenen Zimmers als Werbungskosten zu berücksichtigen. Begründet wurde dies vom Bw damit, das Zimmer diene zum einen als Studierzimmer für das laufende und sehr aufwendige Doktoratsstudium, zum anderen sei es unerlässlich für seine nebenberufliche Tätigkeit an der Universität X, die er vorwiegend von zu Hause aus abwickle. Zudem biete das Zimmer die Möglichkeit, im Rahmen von Tele-Working dienstliche Tätigkeiten von zu Hause aus zu verrichten.

Im Einkommensteuerbescheid 2009 vom 21.04.2011 berücksichtigte die Abgabenbehörde I. Instanz die geltend gemachten Kosten nicht. Begründend führte die Erstinstanz dazu aus,

aufgrund der nicht ausschließlichen beruflichen Verwendung des Arbeitszimmers und des gesetzlich vorgegebenen Aufteilungsverbotes könnten die diesbezüglichen Kosten nicht anerkannt werden.

Gegen den genannten Bescheid erhab der Bw mit Schriftsatz vom 18.05.2011 Berufung. In der Rechtsmittelschrift bringt er vor, die Errichtung des Arbeitszimmers sei alleine durch die Aufnahme der beruflichen Tätigkeit für die Universität X bedingt. Diese diene als Nachweis einer wissenschaftlichen Tätigkeit für das laufende Doktoratsstudium, das er zum Zwecke seines beruflichen Fortkommens in seiner BMI-Laufbahn absolviere. Das Arbeitszimmer stelle den Mittelpunkt seiner bei der Universität X ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit dar. Im Rahmen der Berufung reduzierte der Bw den geltend gemachten Betrag von 3.120 Euro auf 1.221,80 Euro (Afa 390 Euro sowie jeweils anteilig Betriebskosten 188,30 Euro, Finanzierungskosten 323,50 Euro und Adaptierungskosten 320 Euro).

Mit Berufungsvorentscheidung vom 17.06.2011 gab die Abgabenbehörde I. Instanz der Berufung keine Folge. Die Tätigkeit als Bundesbediensteter wie auch jene bei der Universität X – so die Abgabenbehörde – sei keine solche, die ausschließlich oder überwiegend von einem häuslichem Arbeitszimmer aus bzw. in einem solchem ausgeübt werde. Ein der beruflichen Fortbildung dienendes berufsbegleitendes Studium und eine damit verbundene wissenschaftliche Arbeit ändere daran nichts. Aufwendungen für ein Zimmer in der Wohnung, das zum Studium genutzt werde, könnten nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Mit Schreiben vom 16.07.2011 beantragte der Bw seine Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz vorzulegen. In diesem Schreiben bringt er vor, in der Rechtsmittelschrift habe er dargetan, dass die Errichtung des Arbeitszimmers allein durch seine berufliche Tätigkeit an der Universität veranlasst sei. Die Abgabenbehörde I. Instanz sei dieser Auffassung nicht gefolgt und habe eine Berufungsvorentscheidung erlassen, ohne ihn bzw. Zeugen einzuvernehmen, um den vorliegenden Sachverhalt schlüssig und für eine Entscheidungsfindung geeignet abzuklären. Hinsichtlich der beruflichen Tätigkeit an der Universität X verhalte es sich wie folgt: Diese Tätigkeit erledige er fast ausschließlich von zu Hause aus in dem eigens dafür eingerichteten Arbeitszimmer. Die Tätigkeit umfasse zwei Bereiche: Der erste Bereich betreffe die Projektmitarbeit bei F. Dabei handle es sich um eine Tätigkeit im Zusammenhang mit einer Online – Datenbank bzw. Online – Zeitschrift. Seine Tätigkeit bestehe dabei vorwiegend in der Sichtung der Judikatur des AsylGH bzw. VfGH im Bereich des Asylwesens anhand des RIS. Entsprechende Erkenntnisse würden in der F – Datenbank erfasst, dh mit Schlagworten, rechtlichen Bestimmungen und einem Leitsatz versehen und Online gestellt. Dies stelle auch den Hauptbereich seiner Tätigkeit dar. Weiters würden über bestimmte Themen Aufsätze und zu interessanten Erkenntnissen

Judikaturbesprechungen verfasst, die dann in der Online-Zeitschrift veröffentlicht würden. Die gesamte Recherchearbeit und literarische Tätigkeit erfolge von zu Hause aus. Lediglich die Besprechungen zu den Aufsätzen bzw. Judikaturbesprechungen würden an der Universität beim zuständigen Projektleiter abgehalten. Nur ganz ausnahmsweise erfolge eine Arbeitsverrichtung direkt an der Universität. Dies habe seinen Grund darin, dass diese berufliche Tätigkeit an der Universität eben typischerweise von zu Hause aus erledigt werde. Er erledige diese Tätigkeit bei freier Zeiteinteilung neben seiner hauptberuflichen Tätigkeit beim BMI in den Abendstunden bzw. an den Wochenenden. Anzumerken sei auch, dass er an der Universität kein eigenes Büro habe. Für das Projekt F sei ein kleines Büro mit zwei Arbeitsplätzen eingerichtet worden, das jedoch vorwiegend durch vollzeitbeschäftigte Mitarbeiter belegt werde und für diese eingerichtet sei. Für die nebenberuflichen Arbeitskräfte seien lediglich Postfächer eingerichtet und würden von den nebenberuflichen Mitarbeitern die Plätze lediglich bei dringendem Bedarf bzw. Notwendigkeit als Folge von Besprechungen, Korrekturen usgl. genutzt werden. Der zweite Bereich seiner Tätigkeit betreffe die Mitarbeit bei R. Hierbei handle es sich ebenfalls um eine Tätigkeit im Zusammenhang mit einer Online – Rechtsdatenbank, wobei seine Aufgabe darin bestehe, einen vom Projektleiter vorgegebenen Bereich in die Rechtsdatenbank einzugeben. Diese Tätigkeit erfolge insgesamt ausschließlich vom Arbeitsplatz von zu Hause aus. Für dieses Projekt stehe keinerlei EDV-Arbeitsplatz bzw. kein Büro an der Universität zur Verfügung. Aus den faktisch gegebenen Umständen ergebe sich, dass die Errichtung des Arbeitszimmers alleine durch die nebenberufliche Tätigkeit veranlasst sei; die nebenberufliche Tätigkeit werde fast ausschließlich von zu Hause aus ausgeübt und sei auch eine Tätigkeit, die typischerweise von zu Hause aus ausgeübt werde.

Zum Sachverhalt ergänzend befragt, gab der Bw über Anfrage am 28.11.2013 und 29.11.2013 fermündlich bekannt, das Ausmaß der Dienstverpflichtung im Rahmen seiner hauptberuflichen Tätigkeit habe im Streitjahr 2009 ca. 45 bis 50 Stunden wöchentlich betragen (40 Stunden Normalarbeitszeit und ca. 5 bis 10 Überstunden). Er sei ein Frühaufsteher, beginne frühzeitig mit dem Dienst und beende die Tätigkeit beim B-amt in der Regel zwischen 16.00 Uhr und 16.30 Uhr. Was seine nebenberufliche Tätigkeit (Dienstvertrag mit der Universität X) anlange, habe sich das Ausmaß der Dienstverpflichtung im Jahr 2009 auf 15 Wochenstunden (01.01.2009 bis 30.09.2009) bzw. 8 Wochenstunden (01.10.2009 bis 31.12.2009) belaufen. Die R - Mitarbeit sei nicht Gegenstand des mit der Universität X abgeschlossenen Dienstvertrages. Die R -Tätigkeit übe er auf Werkvertragsbasis aus. Es handle sich dabei nur um ein gelegentliches Tätigwerden (ca. 5 x im Jahr mit einem Zeitaufwand von insgesamt ca. 8 bis 12 Tagen). Er erhalte hiefür ein geringes Entgelt, das er laut Auskunft des zuständigen Finanzamtes nicht versteuern müsse.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF BGBl. I 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 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.

Im vorliegenden Fall ist strittig, ob das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer des Bws den Mittelpunkt seiner nichtselbständig ausgeübten Tätigkeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter an der Universität darstellt. Konkret handelt es sich hiebei um die Projektmitarbeit bei F. Die R-Mitarbeit ist - wie der Bw über Anfrage nachträglich eingeräumt hat - nicht Gegenstand des mit der Universität X abgeschlossenen Dienstvertrages. Laut den Angaben des Bws besteht die Projektmitarbeit bei F in der Vornahme von Recherchen im RIS, die Judikatur des Asylwesens betreffend, die Erfassung von diesbezüglichen Erkenntnissen und Bereitstellung in einer Online-Datenbank und in der Verfassung von Aufsätzen und Besprechungen zu Judikaten für eine Online Zeitschrift.

Der Bw vertritt in seinen Ausführungen den Standpunkt, im Hinblick auf die faktischen Gegebenheiten, wonach die nebenberufliche Tätigkeit von ihm fast ausschließlich von zu Hause aus ausgeübt werde, in Verbindung mit dem Umstand, dass es sich hiebei um eine Tätigkeit handle, die typischerweise von zu Hause aus ausgeübt werde, sei als Mittelpunkt dieser Tätigkeit das häusliche Arbeitszimmer anzusehen.

Dieser Auffassung vermag sich die Berufungsbehörde nicht anzuschließen. Dies aus nachstehenden Gründen:

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung dargetan hat, ist der Mittelpunkt der Tätigkeit iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1088 nach dem materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit zu beurteilen; nur in Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (z.B. VwGH 16.12.2003, 2001/15/0197, VwGH 24.6.2004, 2001/15/0052).

Nach der allgemeinen Verkehrsauffassung ist der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit eines wissenschaftlichen Mitarbeiters an der Universität, die in Form einer nichtselbständigen Tätigkeit ausgeübt wird und aus der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bezogen werden, im Bereich der Universität gelegen und nicht im häuslichen Arbeitszimmer. Daran vermag

auch der Umstand nichts zu ändern, dass diese Tätigkeit – wie im vorliegenden Fall - fast ausschließlich von zu Hause aus ausgeübt wird. Bei der gegenständlichen nichtselbständigen Tätigkeit eines Universitätsmitarbeiters handelt es sich nicht, wie der Bw vermeint, um eine Tätigkeit, die typischerweise von zu Hause aus ausgeübt wird, sondern vielmehr um eine solche, die von der Universität aus verrichtet wird.

Hinzu kommt, dass Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer – zusätzlich zu den in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 normierten Voraussetzungen – nach den von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien nur dann anzuerkennen sind, wenn ein Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen notwendig ist, der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich und beruflich genutzt und auch entsprechend eingerichtet ist (VwGH 16.12.2003, 2001/15/0197). Das Abstellen auf die Notwendigkeit stellt in Wahrheit eine Prüfung der tatsächlichen betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung dar. Die Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers entfällt, wenn dem Steuerpflichtigen ein Arbeitsplatz an seiner Dienststelle zur Verfügung steht (vgl. Doralt/Kofler EStG¹¹ § 20 Tz 104/9).

Laut den Ausführungen des Bws wurden auf der Universität für das Projekt F zwei Arbeitsplätze eingerichtet. Wenn der Rechtsmittelwerber mit dem Vorbringen, diese Arbeitsplätze seien für die vollzeitbeschäftigte Mitarbeiter eingerichtet – für die nebenberuflichen Arbeitskräfte bestünden lediglich Postfächer – zum Ausdruck bringen möchte, dass ihm an der Universität kein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, so vermag die Berufungsbehörde ihm darin nicht zu folgen. Zum einen gesteht der Bw selbst zu, dass die Arbeitsplätze auch von den nebenberuflichen Mitarbeitern genutzt werden, dies aus Anlass von dringenden Arbeiten als Folge von Besprechungen, Korrekturen etc., zum anderen war im Streitjahr (2009) im Telefonverzeichnis der Universität X der Name des Bws mit einer entsprechenden Nebenstelle (Kl. xxxx) ausgewiesen. Der zuletzt genannte Umstand stellt ein untrügliches Indiz dafür dar, dass für ihn an der Universität ein Arbeitsplatz eingerichtet war. Dass die F Arbeitsplätze vorwiegend durch vollzeitbeschäftigte Mitarbeiter belegt werden, ist gleichfalls nicht geeignet, den Berufungsstandpunkt zu stützen, ist doch dem Bw während der "Hauptarbeitszeit" der vollzeitbeschäftigte Universitätsbediensteten die Ausübung der nebenberuflichen Tätigkeit ohnedies nicht möglich. Die aus der hauptberuflichen Tätigkeit resultierenden Dienstpflichten erfordern tagsüber seine Anwesenheit an der diesbezüglichen Dienststelle (B-am), sodass die Wahrnehmung der nebenberuflichen Tätigkeit ohnedies erst nach "Dienstschluss" (Beendigung der Tätigkeit beim B-am) am fortgeschrittenen Nachmittag in Betracht kommt. Laut den Angaben des Bws beendet er seine Tätigkeit beim B-am in der Regel zwischen 16.00 Uhr und 16.30 Uhr. Dass auch ab diesem Zeitpunkt (zu berücksichtigen ist noch die Anfahrtszeit zwischen dem B-am und der Universität) die F Arbeitsplätze von den

vollzeitbeschäftigte Universitätsbediensteten belegt sind, wurde vom Bw nicht dargetan. Wenn die Ausübung der nebenberuflichen Tätigkeit durch den Bw in der Form erfolgt, dass er sie nicht nach dem täglichen Dienstschluss beim B-amt auf dem Arbeitsplatz der Universität wahrnimmt, sondern diese aus freien Stücken auf den Abend und die Wochenenden verlagert und diese von zu Hause aus verrichtet, vermag dies die Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers nicht zu begründen.

Da die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d zweiter Satz EStG 1988 nicht gegeben sind, kommt eine Berücksichtigung der vom Berufungswerber geltend gemachten Kosten als Werbungskosten nicht in Betracht.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 02. Dezember 2013