



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat 5

GZ. RV/0304-L/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Josef Schlager, Steuerberater, 4040 Linz, Freistädterstraße 307, vom 8. August 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 11. Juli 2002 betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2000 wird wie folgt abgeändert:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	416.483,00 S	Einkommensteuer	110.798,92 S
			anrechenbare Lohnsteuer	- 55.007,40 S
festgesetzte Einkommensteuer gerundet gemäß § 204 BAO in ATS				55.792,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer in Euro				4.054,56 €

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, ein Universitätsprofessor am I., brachte beim Finanzamt für das Jahr 2000 am 31. Jänner 2002 die Einkommensteuererklärung ein und legte in Zusammenhang mit seinen Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit folgende Ausgaben- und Einnahmenrechnung vor:

Einnahmen und Ausgaben	Betrag ATS
Einnahmen	158.102,22
Ausgaben für...	

Reisekosten	44.977,73
Arbeitszimmer G.	25.547,91
Sonstiges	30.057,08
PKW - Fahrtkosten	9.819,60
Abschreibung	684,00
Buchwertabgang	1,00
Summe der Ausgaben	111.087,32
Gewinn 2000	47.014,90

Die Ausgaben in Zusammenhang mit Büchern und Zeitschriften (sonstige Ausgaben) waren wie folgt aufgeschlüsselt:

E-Media	100,00
ISW (WISO)	250,00
Mathematica didactica	225,75
PC Player/CO - Zeitschrift	936,00
Power Play	660,00
Soziale Technik	150,00
VHS in Österreich	60,00

Die Ausgaben in Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer waren wie folgt aufgeschlüsselt:

Ausgaben Arbeitszimmer	Betrag ATS
i) Kosten für die gesamte Wohnung	
Strom	2.308,96
Betriebskosten incl. Heizung	34.526,55
Hausratsversicherung	1.444,80
Zwischensumme: laufende Kosten	38.280,31
Fixe Kosten: Wohnung	
Anschaffungskosten	2.255.100,00
(Aufstellung siehe Erklärung 1992)	
davon 1,5% AfA	33.826,50 b
Zinsen (VLW)	8.001,71 c
Zinsen Bausparkasse	5.517,72 d
Summe a + b + C + d	85.626,24
ii) für das Arbeitszimmer	
2 mal 12,52% v. Wohnungsbetrag	21.440,81 e
Telefonspesen insgesamt	11.734,56
davon 35%	4.107,10 f
Summe e + f=	
Ausgaben Arbeitszimmer	25.547,91

Zum Ersuchen des Finanzamtes, die Einnahmen mittels Honorarnoten zu belegen und eventuell eine Tätigkeitsbeschreibung zu verfassen, teilte der Berufungswerber in dem am 27. Juni 2002 eingebrachten Schreiben Folgendes mit:

„Im Schreiben vom 22.5.2002 haben Sie mich gebeten, zur Einkommensteuererklärung 2000 ergänzend die Einnahmen mittels Honorarnoten zu belegen und eventuell Tätigkeitsbeschreibungen zu verfassen.

Die Belege für die Einnahmen finden Sie in der Anlage zu diesem Schreiben in folgender Reihenfolge (entsprechend der eingereichten Einkommensteuererklärung):

1) ACOS	2100,00	Honorar
2) CDA Verlag	45000,00	Honorar
3) D.	3469,80	Autorenhonorar

4) F.	10568,00	Honorar
5) HH Inst. f Lehrerfortbildung	2513,35	Honorar
6) IBE/Hochschullehrgang	23513,60	Honorar
7) Interdis. Zentrum für soz. Kompetenz	20506,17	Honorar
8) K., Gabriele	350,00	1 Mathe Tutor
9) KBW Klagenfurt	2806 00	Vortragshonorar
10) OEG	73549,24	Gewinn auszahlung
11) Päd. Inst. Kärnten	14142,00	Vortragshonorar
12) Päd. Inst. Steiermark	6890,10	Vortragshonorar
13) Päd. Inst. Steiermark	562,00	Vortragshonorar
14) Publico/Symposium	15677,00	Vortragshonorar
15) SchEz	3000,00	Vortragshonorar
16) Tschech. Ministerium rur Erziehung	1814,20	Honorar
17) Z&K Messen (Land ÖO)	5190,00	Honorar
SUMME	231651,46	

Zu jedem Vortrag brauche ich Vorbereitungszeiten; je nach Thema und Schwierigkeitsgrad sind das 2 bis 5 Stunden pro Stunde Vortragszeit.

Tätigkeitsbeschreibungen:

*Ad 1) Test und Begutachtung von Software für Kinder und Jugendliche
Arbeitsort: Zu Hause, am PC*

*Ad 2) Herausgabe eines Sonderheftes zum Thema eLearning
Arbeitsort: Zu Hause, am PC bzw. am Telefon*

*Ad 3) Autorenhonorar für einen Beitrag
Arbeitsort: Zu Hause, am PC*

*Ad 4) Beratung für Firma F. im Zuge eines Projektes der Firma zu jugendfreundlichen Spielen an F. – Spielcomputern
Arbeitsort: Zu Hause (lesen, Notizen schreiben) und bei Firma F. (Besprechungen)*

Ad 5) Lehrerfortbildung in Hamburg, Vorbereitung zu Hause

*Ad 6) Mitarbeit als Vortragender im Hochschullehrgang Wehrpädagogik des IBE,
Arbeitsort: Vorbereitung zu Hause, Kurse an der Uni bzw. im Tagungshotel*

*Ad 7) Honorar für Leitung und Mitarbeit in einem Entwicklungsprojekt des Interdisziplinären Zentrums für Soziale Kompetenz an der Universität Linz
Arbeitsort: Zu Hause (Vorbereitung, Lesen, Texte schreiben), Universität Linz (Besprechungen, Events)*

Ad 8) Verkauf von Software

Ad 9) Vortrag über Kinder und Computer

Ad 10) OEG Abrechnung

*Ad 11 bis 13) LehrerInnenfortbildung
Arbeitsort: Vorbereitung zu Hause, Kurse auswärts*

*Ad 14) Vortrag in München
Arbeitsort: Vorbereitung zu Hause, Vortrag bzw. Podiumsdisk. Auswärts*

*Ad 15) Vortrag**Arbeitsort: Vorbereitung zu Hause, Kurs auswärts**Ad 16) Gutachten**Arbeitsort: zu Hause, lesen und schreiben**Ad 17) Beratung von Eltern, Mitarbeit bei den Spieletagen des Landes OÖ**Arbeitsort: Auswärts (Ursulinenhof)“*

Aus einer Mitteilung über die gesonderte Feststellung für 2000 des Finanzamtes Linz vom 22. November 2001 geht hervor, dass auf den Berufungswerber ein Gewinnanteil von 71.127,00 S an der OEG entfällt. Weiters wären im Rahmen der Einkommensermittlung verrechenbare Verluste in Höhe von 109,00 S zu berücksichtigen. Der Anteil am Investitionsfreibetrag wurde mit 8.257,00 S festgestellt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2000 mit 4.155,94 € festgesetzt. Das Finanzamt hat die geltend gemachten Betriebsausgaben in Zusammenhang mit dem häuslichen Arbeitszimmer (25.547,91 S) nicht anerkannt. Weiters wurden Ausgaben für Fachliteratur in Höhe von 1.696,00 S nicht anerkannt. Zur Begründung führte das Finanzamt aus, dass hinsichtlich der Abweichung(en) von der Steuererklärung auf die Begründung des Vorjahresbescheides/der Berufungsvorentscheidung verwiesen wird. Die UNI-Vortragstätigkeit sei in den Vorjahren als selbständige Tätigkeit ausgewiesen worden. Diese Einkünfte würden nunmehr als nicht selbständige Einkünfte versteuert. Da sich jedoch das Tätigkeitsfeld seit der FLD-Entscheidung 1997 nicht geändert hätte, könne das Arbeitszimmer nicht gewährt werden, denn wie in den Vorjahren überwiege die Vortragstätigkeit

Aus dem Veranlagungsentwurf geht hervor, dass die Ausgaben für die Zeitschriften PC-News, Power Play und PC Player nicht anerkannt wurden.

In der gegenständlichen Berufung vom 8. August 2002 wurde vorgebracht:

„In der angesprochenen Berufungsentscheidung vom 3.5.2002 ist ausdrücklich auf das Überwiegen der Einkunftsquelle hingewiesen. Wie im Vorhalts-Beantwortungsschreiben vom 27.6.2002 ausgeführt, lassen sich die Einnahmen in Vortragshonorare und andere Honorare aufteilen. Zu jedem Vortrag sind Vorbereitungszeiten je nach Thema und Schwierigkeitsgrad von 2-5 Stunden jedenfalls aufzubringen.

Die Summe der Einnahmen beträgt ATS 231.651,46, davon sind Vortragshonorare ATS 43.077,10 und sonstiges ATS 188.574,36.

Die Uni- Vortragstätigkeit ist aufgrund gesetzlicher Regelungen in der Universität nun Bestandteil der Dienstpflicht und dem gemäß Bestandteil des Gehalts. Besondere Vergütungen im Zusammenhang mit der Lehre (Prüfgebühren, Kolleggelder) betragen in

Summe ATS 67.088,00 (s. Bezugzettel § 67), weit weniger als (ATS 188.574,36 minus ATS 43.077,10) = ATS 145.497,26.

Da somit für das Jahr 2000 auch nach der Rechtsmeinung des Berufungssenates die Anerkennung der Betriebsausgaben für das Arbeitszimmer zutrifft und in der Folge keine Anspruchszinsen anfallen, wird höflich um aufrechte Erledigung der Berufung gebeten.“

Die Berufung wurde am 11. Juli 2003 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Der Unabhängige Finanzsenat hat dem Berufungswerber mit Schreiben vom 10. November 2004, GZ. RV/0304-L/03, Folgendes vorgehalten:

„Die Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer haben Sie in Zusammenhang mit Ihren Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit als Betriebsausgaben geltend gemacht. Eine Berücksichtigung von Aufwendungen für das Arbeitszimmer kommt nur in Betracht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der Tätigkeit iSd. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 bezüglich dieser Einkünfte darstellt. Die Einkunftsquelle "Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit" umfasst mehrere verschiedenen Berufsbildern zuzuordnende Tätigkeiten. Es hat daher eine berufsbildbezogene Prüfung der Abzugsfähigkeit der Kosten für das Arbeitszimmer zu erfolgen. Aus Ihrem am 27. Juni 2002 beim Finanzamt eingebrachten Schreiben und der Vorlage der diversen Honorarnoten geht folgende Aufteilung im Rahmen der Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit hervor:

<i>Leistungsempfänger / Leistungsgegenstand</i>	<i>Schriftstel- lerische Tätigkeit</i>	<i>Vortrags- tätigkeit</i>	<i>Beratungs- tätigkeit</i>	<i>Sonstiges</i>
<i>Arbeitsgemeinschaft Computer & Spiel / Lieferung von Testberichten</i>	<i>2.100,00 S</i>			

CDA Verlag / Vermittlung von Anzeigen				35.000,00 S
CDA Verlag / Tätigkeit als Herausgeber				10.000,00 S
D. / Tätigkeit als Autor	3.469,80 S			
F. / Beratungstätigkeit			10.568,00 S	
Verein zur Förderung der Lehrerfortbildung / Vortrag		2.513,35 S		
IBE / Lehrgang		23.513,60 S		
Interdisziplinäres Zentrum für Soziale Kompetenz / Mitarbeit am Projekt „Förderung der sozialen Kompetenz von österreichischen HochschullehrerInnen“			20.506,17 S	
Prof. Dr. Gabriele Kaiser / Lieferung eines Programmes				350,00 S
Katholisches Familienwerk / Vortrag bei der Veranstaltung „Multimediale Familie“		2.806,00 S		
Gewinn aus der Dr. Maas und Dr. Stöckl OEG				71.127,00 S
Pädagogisches Institut Kärnten / Vortragstätigkeit		14.142,00 S		
Pädagogisches Institut Steiermark / Vortragstätigkeit		6.890,10 S		
Pädagogisches Institut Steiermark / Vortragstätigkeit		562,00 S		
Fa. Publico / Vortragstätigkeit		15.677,00 S		
SchEZ / Vortragstätigkeit		3.000,00 S		
Ministry of Education, Youth an Sports of the Czech Republic / Leitung einer Expertengruppe			1.814,20 S	
Z & K Messen und Kongresse / Aufbau und Betreuung einer Spielstation und pädagogische Beratung der Besucher			5.190,00 S	
Summe:	5.569,80 S	69.104,05 S	38.078,37 S	116.477,00 S"

Dazu teilte der Berufungswerber im e-mail vom 24. November 2004 mit:

„Den gestellten Vorhalt vom 10.11.2004 erlaube ich mir, innerhalb offener Frist, wie folgt zu beantworten:

Ad1. OK

Ad 2. Die Tätigkeit als Vermittler von Anzeigen für CDA bestand aus der Kommunikation mit potenziellen Anzeige - Aufgebern (Inserenten), also etwa Spieleherstellern per Mail und teilweise per Telefon. Wen ich angemailt und antelefoniert habe, ist jetzt im Einzelnen nicht mehr nachvollziehbar. In einigen Fällen hatte ich ersichtlichen Erfolg. Im Unterschied zum landläufigen Bild des "Klinkenputzers" oder "Keilers" war ich nicht auf Reisen, um Anzeigenkunden zu werben. Ich habe diese Tätigkeit vom Arbeitszimmer aus gemacht.

Ad 3. Auch die Tätigkeit als Herausgeber bestand im wesentlichen aus der Kommunikation mit potentiellen Autorinnen, Festlegungen von Thema und Umfang sowie Abgabetermin der Beiträge. Hier habe ich wiederum fast ausschließlich per Mail agiert und in einigen Fällen telefonisch kommuniziert. Auch diese Tätigkeit wurde vom Arbeitszimmer aus erledigt.

Ad 4. Mein Zeitaufwand zwischen Vorbereitung im Arbeitszimmer und Vortrag vor Ort liegt nicht unter 20 : 1.

Ad 5. Teil 1 : F. : Hauptaufgabe (mehr als die Hälfte der Tätigkeit) war die Erstellung eines pädagogischen Gutachtens über F. Spiele (im Arbeitszimmer).

Teil 2: Z & K Messen: Vortrag + Podiumsdiskussion

Teil 3: Soziale Kompetenz: Hauptaufgabe im Projekt war die Erstellung von Texten (etwa einer Informationsbroschüre über das Zentrum bzw. eines umfangreichen Projektberichtes). Diese Texte habe ich im Arbeitszimmer erstellt. Die anderen Tätigkeiten (Besprechungen) fanden an der Universität statt. Insgesamt war geschätzt ca. 70 % der Arbeitsleistung die Arbeit am Text im Arbeitszimmer.

Ad 6. Von der OEG wird ein Büro unterhalten, das hauptsächlich von Dr. Stöckl bzw. angestellten Mitarbeiterinnen zur Arbeit verwendet wird. Ich nutze es für Besprechungen, leiste aber meine Arbeiten für die OEG bzw. im Rahmen von OEG Projekten im Arbeitszimmer. Die OEG arbeitet an Projekten wie beispielsweise am "e-learning".

Im Vorhalt vom 25. November 2004 ersuchte der Unabhängige Finanzsenat um Beantwortung folgender Fragen:

"Die mit e-mail vom 24. November 2004 eingereichte Vorhaltsbeantwortung wurde zur Kenntnis genommen. Im Punkt 6 führten Sie Folgendes aus:

"Von der OEG wird ein Büro unterhalten, das hauptsächlich von Dr.St. bzw. angestellten MitarbeiterInnen zur Arbeit verwendet wird. Ich nutze es für Besprechungen, leiste aber meine Arbeiten für die OEG bzw. im Rahmen von OEG Projekten im Arbeitszimmer. Die OEG arbeitet an Projekten wie beispielsweise am „e-learning“."

Sie werden eingeladen, einen Plan des Büros der vorzulegen und darin einzuzeichnen, welche Räumlichkeiten des Büros der Fa. OEG Ihnen im Jahr 2001 für Ihre Tätigkeiten zur Verfügung standen und wie diese Räumlichkeiten ausgestattet waren (Einrichtung, PC, ...).

Weiters mögen Sie folgende Fragen beantworten:

1.	Von wem – außer Ihnen – wurden diese Räumlichkeiten noch genutzt?
2.	Hatten Sie jederzeit Zugang zu diesen Räumlichkeiten?
3.	Worin besteht die betriebliche Notwendigkeit, dass Sie Ihre Arbeiten für die Fa. OEG nicht in deren Büroräumlichkeiten, sondern im häuslichen Arbeitszimmer ausüben?"

Dazu teilte der Berufungswerber im e-mail vom 9. Dezember 2004 mit:

„Ein Plan des Büros liegt mir nicht vor. Es sind zwei zusammenhängende Räume mit etwa 40 Quadratmetern, in denen sich Büromöbel befinden (Schreibtische, Stühle, Regale etc.) sowie EDV - Anlagen älteren Datums (schon abgeschrieben), die im Jahre 2001 natürlich noch aktueller waren. Die genauen Daten zu diesen PC's können Sie dem Anlageverzeichnis der Steuerklärung des OEG entnehmen.

Die entscheidende Frage, weshalb ich die Büroraume nur zu Besprechungen bzw. etwa zu Diskussionen über Entwürfe zur Grafik u.a. und nicht zur Arbeit am PC oder mit Literatur etc. benutzt habe, ist nicht aufgrund von Räumlichkeit oder Ausstattung der Büroraume zu beantworten, sondern aufgrund von meiner Arbeitsorganisation. Ich habe meine Arbeitszeiten und Arbeitsunterlagen im Arbeitszimmer zu Hause bestmöglich eingerichtet, um nicht meine Zeit damit zu verbringen, zu fahren, Unterlagen hin- und hertragen, zu überlegen, wo Unterlagen sind bzw. sein sollten etc.. Die Projekte, die über die OEG gelaufen sind, erfordern

von mir die Verwendung etwa meiner Bibliothek zu Hause (fast 10000 Bücher, Zeitschriften etc.), meiner Dateien zu anderen Projekten etc. In meinem Arbeitszimmer (und Wohnzimmer - das wird aber nicht steuerlich geltend gemacht) habe ich diese für eine effiziente und erfolgreiche Projektabwicklung notwendigen Voraussetzungen bestmöglich geschaffen und organisiert.

Nun zu den einzelnen Fragen:

Ad 1. Dr.St. und den jeweiligen Angestellten der OEG.

Ad 2. Ja.

Ad 3. Siehe oben.“

Mit Schreiben vom 27. Jänner 2005 wurde der Amtspartei der Schriftverkehr mit dem Berufungswerber zur Kenntnis gebracht. Dazu wurde mit e-mail vom 1. Februar 2005 folgende Stellungnahme abgegeben:

„Dem Berufungswerber steht laut vorgelegten Unterlagen ein Büro zur Verfügung. Der Berufungswerber hatte auch jederzeit Zugang zum Büro!! Die Notwendigkeit eines weiteren Arbeitszimmers im Wohnungsverband des Berufungswerbers ist nicht gegeben. Die persönliche Arbeitsorganisation des Berufungswerbers ist für die steuerliche Beurteilung unbeachtlich, da es sich hierbei um privat/persönlich motivierte Gründe handelt, warum er das ihm zur Verfügung stehende Büro nicht genutzt hat. Objektiv gesehen stand ihm ein Arbeitszimmer rund um die Uhr zur Verfügung. Die Abgabenbehörde beantragt daher die Nichtanerkennung des im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers. Ergänzend wird noch auf die Berufungsentscheidung der II. Instanz vom 3. Mai 2002 (ESt 1997) verwiesen, in der ebenfalls über die Anerkennung des Arbeitszimmers abgesprochen wurde (Abweisung).“

Diese Stellungnahme wurde dem Berufungswerber zur Kenntnis gebracht, der dazu im e-mail vom 14. Februar 2005 Folgendes ausführte:

„Ich beziehe mich auf die diversen bisherigen Eingaben. Es ist daraus ersichtlich, dass das Arbeitszimmer für die verschiedenen Tätigkeiten außerhalb der Tätigkeit als Universitätsdienstnehmer benötigt wird. Die Argumentation von Mag.G. ist extrem wirtschaftsfeindlich. Eine optimale Organisation der Arbeit als privates Vergnügen einzuschätzen, mindert das Steuervolumen. Wenn ich bei einem Stundensatz von 100 Euro brutto eine Stunde pro Arbeitstag damit verbringe, zwischen den Büros bzw. Arbeitsplätzen hin- und herzufahren, statt zu arbeiten, summiert sich der Verlust im Laufe eines Jahres bei 250 Arbeitstagen auf 25000 Euro brutto - wovon je nach Steuersatz mehr als 10000 Euro an Steuern zu zahlen wären. Wenn also das Finanzamt mich dazu bewegen will, auf den wohlorganisierten Arbeitsplatz zu Hause zu verzichten, entsteht dadurch ein realer Verlust an Steueraufkommen von fast 10000 Euro.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) sind Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abzugsfähig. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, so sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer ist, dass der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen

Tätigkeit in diesem Arbeitszimmer liegt. Die gesamte betriebliche und berufliche Tätigkeit umfasst die Haupttätigkeit einschließlich aller Nebentätigkeiten. Dabei sind die einzelnen Einkunftsquellen gesondert zu betrachten. Es ist gesondert für jede Einkunftsquelle zu ermitteln, wo sich der Mittelpunkt der Tätigkeit befindet. Im Falle, dass eine einheitliche Einkunftsquelle mehrere Tätigkeiten umfasst, ist der gemeinsame Mittelpunkt der Einkunftsquelle zu ermitteln. Dafür hat eine Gewichtung nach dem Maßstab der aus den verschiedenen Tätigkeiten nachhaltig erzielten Einnahmen zu erfolgen (Aufteilung nach dem Einnahmenschlüssel). Wenn der Einnahmen-Anteil, der auf die Tätigkeit entfällt, bei der der Mittelpunkt im Arbeitszimmer liegt, mehr als 50% beträgt, dh innerhalb der Einkunftsquelle überwiegt, stellt das Arbeitszimmer (bezogen auf die gesamte Einkunftsquelle) einen Mittelpunkt der Tätigkeit iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar. Wichtig ist hierbei auch, dass die Beurteilung des Einnahmenschlüssels nicht an einmaligen Gegebenheiten zu erfolgen hat, sondern auf grund der nachhaltig bestehenden Verhältnisse erfolgt (vgl. *Huber/Petritz*, Die steueroptimale Gestaltung des häuslichen Arbeitszimmers, GeS 2004/12, 479 ff). Eine weitere Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer ist die Notwendigkeit. Dieses Tatbestandsmerkmal wurde von den Höchstgerichten entwickelt. So hat der VwGH vorgegeben, dass ein Arbeitszimmer für eine bestimmte Einkunftsquelle notwendig sein muss, damit es, sofern es den Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt, abzugsfähig ist. Dieses Abstellen auf die Notwendigkeit ist als eine Prüfung auf die tatsächliche betriebliche bzw. berufliche Veranlassung zu sehen. Wie bei der Bestimmung des Tätigkeitsmittelpunkts, ist auch beim Merkmal der Notwendigkeit eine Vielzahl an gerichtlichen Erkenntnissen ergangen. Die Notwendigkeit ist etwa nicht gegeben, wenn vom Arbeitgeber ein entsprechender Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird (zB zu Universitätsprofessoren VwGH 25. 11. 1997, 93/14/0193).

Im gegenständlichen Fall betragen die Einnahmen aus selbstständiger Tätigkeit als Einzelunternehmer 112.752,22 S. Davon entfallen 69.104,05 S – also mehr als 60 % - auf Einnahmen, die in Zusammenhang mit der Tätigkeit als Vortragender stehen. Bei der Tätigkeit als Vortragender bildet – trotz der Vorbereitungszeit im Arbeitszimmer – nach der Verkehrsauffassung das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der Tätigkeit, da nicht die Vorbereitung sondern der tatsächliche Vortrag den materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit bildet (vgl. VwGH 22. 1. 2004, 2001/14/0004; 3. 7. 2003, 99/15/0177). Der Umstand, dass nach den Angaben des Berufungswerbers der Zeitaufwand zwischen Vorbereitung im Arbeitszimmer und Vortrag vor Ort liegt nicht unter 20 : 1 liegt, ändert nichts an diesem Umstand, da nach den zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes bei Vortragenden der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit und nicht der tatsächliche Zeitaufwand ausschlaggebend ist. Die Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes zu einer Konzertpianistin im Erkenntnis vom 2. 9. 2004, 2001/15/0052 können auf den gegenständlichen Fall nicht umgelegt werden, da das Berufsbild einer Konzertpianistin doch

wesentliche Unterschiede zu jenem eines Vortragenden aufweist. So begründete der Verwaltungsgerichtshof die Anerkennung der Aufwendungen für ein Arbeitszimmer einer Konzertpianistin damit, dass diese berufliche Tätigkeit es erfordert, ein künstlerisches Niveau durch regelmäßige Arbeit am Instrument zu erreichen und zu halten ist. Vergleichbar ist dies mit der nebenberuflichen Tätigkeit eines Universitätsprofessors als Vortragender jedoch nicht. Wie der Berufungswerber in der Berufung zutreffend ausführt, gehört die Vortragstätigkeit auf der Universität zur Dienstpflicht eines Universitätsprofessors. Wenn nun neben dieser Haupttätigkeit auf Grund der besonderen fachlichen Kompetenz Vorträge gehalten werden, dann ist die Aneignung und Erhöhung der fachlichen Kompetenz nicht vergleichbar mit der Übungstätigkeit einer Konzertpianistin. Die notwendigen Recherchen und die Erstellung von Unterlagen in Zusammenhang mit diversen im Rahmen der selbstständigen Tätigkeit durchgeführten Vorträgen ist eine Tätigkeit, die nicht den materiellen Schwerpunkt der Vortragstätigkeit bildet und daher für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit von Ausgaben für das Arbeitszimmer nicht heranzuziehen.

Soweit die Aufwendungen für das Arbeitszimmer in Zusammenhang mit dem Gewinnanteil an der Fa. OEG stehen, ist für die Abzugsfähigkeit ausschlaggebend, ob diese als Sonderbetriebsausgaben des Berufungswerbers anzuerkennen sind. Derartige Sonderaufwendungen sind jedoch im Feststellungsverfahren zu berücksichtigen. Werden solche Ausgaben nicht im Feststellungsbescheid erfasst, so können sie nicht im abgeleiteten Bescheid des Gesellschafters (hier: Einkommensteuerbescheid für 2000) berücksichtigt werden (vgl. *Ritz*, BAO-Kommentar², § 188 Tz. 11 mit Hinweisen auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes). Es erübrigt sich daher eine Auseinandersetzung mit der Notwendigkeit der Aufwendung für das Arbeitszimmer in Zusammenhang mit der Tätigkeit des Berufungswerbers für die Fa. OEG.

Wie bereits in der Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 3. Mai 2002, GZ.: RV 602/1-7/2000, ergangen zur Einkommensteuer 1997, zutreffend ausgeführt wurde, sind Ausgaben für Literatur, die von allgemeinem Interesse ist bzw. für einen nicht abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist, als nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung zu qualifizieren. Werke der Belletristik sowie allgemein bildende Nachschlagewerke sind keine Fachliteratur. Die Ausgaben für die Zeitschriften „PC-News“, „Power Play“ und „PC Player“ wurden bereits im Berufungsverfahren betreffend das Jahr 1997 nicht anerkannt. Im angefochtenen Bescheid hat das Finanzamt auf die dazu ergangenen Ausführungen verwiesen. Dazu wurde in der gegenständlichen Berufung nichts näher ausgeführt. Dennoch wird darauf hingewiesen, dass Literatur in der wie Zeitschriften über Personal-Computer für einen nicht abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit bestimmt sind und daher als nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung darstellen (vgl. *Doralt*, EStG⁴, § 20 Tz. 163).

Die Abgabenbehörde erster Instanz hat unter dem Titel „Arbeitszimmer“ geltend gemachte Telefonspesen in Höhe von 3.104,78 S (35 % der gesamten Telefonspesen von 8.870,80 S) bisher nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt. Diese Kosten stellen jedoch keine Ausgaben in Zusammenhang mit dem häuslichen Arbeitszimmer iSd. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar, sondern sind gesonderte Ausgaben, deren betriebliche Veranlassung unbestritten ist. Diese Aufwendungen waren daher zu berücksichtigen.

Daraus ergibt sich folgende Berechnung der Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit:

Einnahmen und Ausgaben	Betrag ATS
<i>Einnahmen</i>	158.102,22
Ausgaben für...	
Reisekosten	44.977,73
Telefonspesen	3.104,78
Sonstiges	28.361,08
PKW - Fahrtkosten	9.819,60
Abschreibung	684,00
Buchwertabgang	1,00
<i>Summe der Ausgaben</i>	86.948,19
<i>Gewinn als Einzelunternehmer 2000</i>	71.154,03
<i>Gewinnanteil der Fa. OEG lt. Feststellungsbescheid des Finanzamtes Linz vom 22. November 2001 zu StNr.: 249/8122</i>	71.127,00
Einkünfte aus selbstständiger Arbeit	142.281,00

Die Einkommensteuer für 2000 wird daher wie folgt berechnet:

Einkünfte aus selbstständiger Arbeit	142.281,00 ATS
Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit	
Übermittelte Lohnzettel	
stpfl. Bezüge (245)	
Bezugsauszahlende Stelle Bundesdienst 286.111,00	
Werbungskosten -1.800,00	284.311,00 ATS
Verrechenbare Verluste der Vorjahre	- 109,00 ATS
Gesamtbetrag der Einkünfte	426.483,00 ATS
Sonderausgaben (§ 18 EStG 88):	
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, Genussscheine und junge Aktien (innerhalb des einh. Höchstbetrages)	-10.000,00 ATS
Einkommen	416.483,00 ATS
Rundungszu- bzw. -abschlag	17,00 ATS
gerundetes (Welt-)Einkommen	416.500,00 ATS
0 % für die ersten 50.000	0,00
21 % für die weiteren 50.000	10.500,00
31 % für die weiteren 200.000	62.000,00
41 % für die restlichen 116.500	47.765,00
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	120.265,00 ATS
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag	-5.840,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-1.500,00
Verkehrsabsetzbetrag	-4.000,00
Einkommensteuer nach Abzug der Absetzbeträge	108.925,00 ATS
Gem. § 33 EStG 88 26,15% von 416.500	108.925,00
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220)	

nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 8.500 S mit 6%	1.873.92
Einkommensteuerschuld	110.798,92 ATS
Lohnsteuer	-55.007.40 ATS
Abgabenschuld gerundet gemäß § 204 BAO	55.792.00 ATS
Abgabenschuld in Euro	4.054,56 €
Abgabenschuld laut angefochtenen Bescheid	4.155,94 €
sonstige Gutschrift auf Grund der Berufungsentscheidung	-101,38

Linz, am 10. März 2005