



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1995 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen (in €):

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	9.492,82
gerundetes (Welt-)Einkommen	32.586,50
Einkommensteuerschuld	8.862,30
anrechenbare Lohnsteuer	-6.877,29
Vorauszahlungen	-501,45
Abgabenschuld	1.483,62

Die getroffene Feststellung ist weiters dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

### 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 (im folgenden Bw.) hat im berufungsgegenständlichen Zeitraum sowohl nichtselbständige Einkünfte (Universitätsdozent) als auch als selbständige Einkünfte (Lehre Universität/FHS, Urheberrechte an Computerprogrammen, Funktions- bzw. Prüfungsgebühren sowie Seminare & Beratung) bezogen.

Im Zuge der Einkommensteuererklärung für das Jahr 1995 führte der Bw. u.a. folgende, hier streitgegenständliche, Betriebsausgaben an:

Büroausstattung	34.461,69 ATS
Fahrt- und Reisespesen	38.290,00 ATS
Arbeitszimmer	23.780,00 ATS
Weiterbildung	12.600,00 ATS

Im Zuge der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung machte der Bw. Ausgaben für Weiterbildung, **NLP-Kurs** (2 \* 6.300,-- ATS) im April und September, geltend. In diesem Zusammenhang wurden auch entsprechende Fahrtkosten in Abzug gebracht (992 km à 4,60 ATS).

Weiters wurden Zahlungen für ein **Arbeitszimmer** in J iHv. 10.000,-- ATS geltend gemacht. Diese Zahlungen seien an die Eltern des Bw. für das Bereitstellen eines Arbeitszimmers bezahlt worden.

Als **Kilometer-Geld-Abrechnung** wurde ein Betrag von 38.290,-- ATS berücksichtigt. Ein Großteil der Fahrten führten nach J bzw. nach Linz.

Ein weiterer Betrag wurde unter dem Titel **Büroausstattung ('Abrechnung Anteil Haus')** als Betriebsausgaben geltend gemacht (32.596,-- ATS). Dies seien Kosten die im Jahr 1995 anteilmäßig für das Arbeitszimmer im noch zu bauenden Haus in J angefallen seien.

Mittels **Ersuchen um Ergänzung** vom 12. Juni 1997 wurde der Bw. seitens des zuständigen Finanzamtes aufgefordert folgende Angaben nachzureichen:

- Fahrtenbuch (Reiseziel, Dauer der Reise, gefahrene Kilometer, Grund der Reise, ...);
- Detaillierte Aufstellung für die Punkte Büroausstattung und Arbeitszimmer.

In diesem Zusammenhang wurden seitens des Bw. diesbezügliche Unterlagen nachgereicht. Das vorgelegte Fahrtenbuch besteht aus einer 3-seitigen Excel-Tabelle.

Darin wurden Fahrtkosten hinsichtlich der Weiterbildung als auch Fahrtkosten im Zusammenhang mit einer Truppenübung in Kirchdorf/Krems (124 km à 4,60 ATS) angeführt. Weiters Fahrten von Linz nach J zu Baubesprechungen.

Ein Großteil dieses Betrages ergibt sich aus Fahrtkosten zwischen J und Linz. Meist an Wochenenden (Sonntags nach Linz und meist Freitags zurück nach J).

Die Aufwendungen für ein Arbeitszimmer iHv 23.780,-- ATS seien größtenteils für das Arbeitszimmer in Linz angefallen. Lediglich 4 Beträge (5.000,— ATS und 2 x 2.500,-- ATS) würden sich auf das Arbeitszimmer in J beziehen (Miete).

Mittels Schreiben vom 19. August 1997 wurden seitens des zuständigen Finanzamtes neuerlich Angaben hinsichtlich der Arbeitszimmer angefordert.

Im Antwortschreiben vom 1. September 1997 sei die Größe der Wohnung in Linz mit 90,65 m<sup>2</sup> angegeben worden. Diese Wohnung werde von der Familie bewohnt. Diese Wohnung sei vom Linzer-Hochschulfonds zur Verfügung gestellt worden. Die Monatsmiete sei unterschiedlich – der für das Arbeitszimmer geltend gemachte Anteil sei der (gerundete) Prozentsatz auf Basis des Quadratmeteranteils (=17%). Auch die Stromkosten würden auf Basis des Quadratmeterschlüssels umgelegt. Seitens der Universität würde es keine Kostenersätze geben.

Hinsichtlich des Arbeitszimmers in J wurde angegeben, dass der Bw. samt Familie ("wir") im Haus der Eltern Wohnräume und einen Arbeitsraum hätte. Eine diesbezügliche Vereinbarung werde beigelegt. Es würden dort 3 Computer inkl. Monitor, 3 Drucker und tw. auch ein mobiles Gerät stehen.

Die oben erwähnte Vereinbarung wurde in einem Aktenvermerk vom 28. Juli 1990 "über die mündliche Vereinbarung mit den Eltern/Schwiegereltern über die Überlassung von Wohnraum für berufliche und private Zwecke" festgehalten.

Darin wurde vereinbart, dass die Eltern/Schwiegereltern der Einrichtung eines Schlafzimmers zustimmen würden. Es sei erlaubt, die gemeinschaftlich nutzbaren Räume (insb. Bad, Küche, WC, usw.) mitbenutzen zu dürfen. Dafür werde ein Betrag von 3.000,-- ATS vierteljährlich bezahlt (inkl. Betriebskosten). Ein Raum werde zur Einrichtung eines Arbeitszimmers zur Verfügung gestellt. Der Raum sei dafür geeignet, ein oder mehrere Computersysteme aufzustellen und samt allen notwendigen Peripheriegeräten zu betreiben. Weiters sei es erlaubt einen eigenen Telefonanschluss herstellen zu lassen. Der Kostenbeitrag für das Arbeitszimmer würde 2.500,-- ATS vierteljährlich betragen. Mit diesem Betrag seien auch Aufräum- und Reinigungsarbeiten abgegolten. Diese Vereinbarung gelte rückwirkend ab 1. Jänner 1990. Der Aktenvermerk trägt die Namen des Bw. und jenen seiner Gattin.

Seitens des Finanzamtes wurde mit Datum 13. Oktober 1997 ein Einkommensteuerbescheid, abweichend von den erklärten Daten, erlassen. Als Begründung wurden folgende Punkte angeführt:

- 1) Die Kosten für das zweite Arbeitszimmer in J seien nicht anzuerkennen, da die Erhaltung dieses Zimmers nicht betrieblich, sondern privat veranlasst sei (Hinweis auf eine Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion vom 29. Juni 1990 betreffend das Jahr 1988). Die Kosten iHv. 10.000,-- ATS seien dem Gewinn hinzugerechnet worden.
- 2) Die Kosten vom 31.12. "Abrechnung Anteil Hausbau" iHv. 32.596,69 ATS seien nicht abzugsfähig, da das Haus in J erst 1998 fertig gestellt werde und der Raum im Jahr 1995 noch nicht benutzt worden sei. Alle bis dahin anfallenden Kosten würden erst nach dem Einzug mittels 1,5% AfA (anteilig für das neue Arbeitszimmer) geltend gemacht werden können.
- 3) Den Angaben im Fahrtenbuch folgend, würde sich der Mittelpunkt der Tätigkeit in Linz befinden. Der Bw. hätte dort seine Arbeitsstelle (sowohl selbständige und unselbständige Arbeit) und die Kinder würden eine Schule in Linz besuchen. Aus diesem Grund würden die Fahrten (zumeist an Wochenenden) nach J und retour nicht anerkannt werden können, da keine betriebliche Veranlassung gegeben sei. Es würden keine Familienheimfahrten vorliegen, da sich die Familie in Linz befinde. Vielmehr sei anzunehmen, dass die Fahrten aufgrund des Hausbaus in J erfolgt und somit privat veranlasst seien. Weiters seien Fahrten zu

Bauverhandlungen und Truppenübungen Kosten der privaten Lebensführung und würden nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden können.

4) Lt. VwGH-Erkenntnis vom 17. September 1996, Zl. 92/14/0173 seien NLP-Seminare nicht abzugsfähig. Derartige Kurse würden Wissen von sehr allgemeiner Art vermitteln, sodass nicht von berufsspezifischen Fortbildungsveranstaltungen gesprochen werden könne.

Kommunikative Fähigkeiten seien einer Vielzahl von Berufen und auch außerhalb von beruflichen Tätigkeiten, nämlich im Zusammenleben der Menschen, von Bedeutung. Eine berufsspezifische Bedingtheit solcher Kurse sei daher nicht gegeben. Daher seien die Weiterbildungskosten und damit im Zusammenhang stehenden Nebenkosten (km-Geld) nicht berücksichtigt worden.

Mit Eingabe vom 17. Jänner 1998 wurde das Rechtsmittel der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1995 eingebracht. Die Berufung wurde wie folgt begründet:

#### 1. Arbeitszimmer:

Es werde der Antrag gestellt, die Ausgaben für das Arbeitszimmer in J, wie in der Steuererklärung geltend gemacht, anzuerkennen. Es hätte den Bw. sehr gereizt, die zitierte Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion vor dem Verwaltungsgerichtshof anzufragen, weil sie aus seiner Sicht falsch, jedenfalls aber verfahrensrechtlich mangelhaft gewesen sei. Vom Finanzamt seien die Kosten mit dem Argument abgelehnt worden, dass der Mietvertrag dem Fremdvergleich nicht standhalten würde. Die Berufungsbehörde hätte dann festgestellt, dass "es aber für einen Universitätslektor durchaus unüblich sei, zwei Arbeitszimmer an zwei verschiedenen Orten zu haben". Offenbar sei unberücksichtigt geblieben, dass auch im Anlassjahr die Einnahmen aus der Softwareentwicklung jene der Tätigkeit als Universitätslektor überstiegen hätten. Die Aussage des Berufungssenates sei hier nicht in Zweifel zu ziehen – sie sei aber falsch gewesen und es sei auch falsch, sie auf den Fall des Bw. anzuwenden. Um das zweite verwendete Argument zu entkräften, sei die entgeltliche Überlassung des Wohnraumes für berufliche und private Zwecke vom 28. Juli 1990 abgeschlossen worden. Zur Verdeutlichung der Unrichtigkeit des ersten Argumentes der Berufungsentscheidung sei darauf hinzuweisen, dass der größte Raumbedarf sich nicht aus der Tätigkeit als Universitätslektor hergeleitet hätte und noch viel weniger dies zukünftig tun werde. Es werde für eine Firma eine Finanzbuchhaltung gewartet und gepflegt, die bei vielen Unternehmen in Österreich eingesetzt würde. Mehr als eine Regalwand sei mit Ordnern gefüllt, die die Dokumentation alter, bei einzelnen Unternehmen wie etwa einem

Steuerberater, noch eingesetzter Versionen der Finanzbuchhaltung enthalten würden. Es werde daher die Aufbewahrung der Quellcodes dieser Versionen sowie der entsprechenden Testprotokolle nicht nur für betriebswirtschaftlich geboten gehalten, sondern sogar für gesetzlich notwendig. Des weiteren werde der Source-Code von weiteren Softwarepaketen verwaltet, die bei einzelnen Unternehmen eingesetzt seien (Individualsoftwarelösungen). Es werde daher einfach der Platz - ob in Linz oder J sei dabei nebensächlich - gebraucht. In dem neu erbauten Haus hätte der Bw. nicht deswegen den Platz vorgesehen, um mehr Geld ausgeben zu können, sondern um den in den nächsten Jahren absehbaren Platzbedarf an einem Ort abdecken zu können. Allein der größere der beiden neugeplanten Büroräume biete mehr Platz als die beiden bisherigen zusammen. Der Bw. hätte derzeit – weil verschiedene Softwareentwicklungen unterschiedliche Betriebssysteme benötigen - 6 Desktop-Systeme samt 4 Druckern ständig aufgestellt. Daneben arbeite er (auch) in diesen Räumen mit 2 weiteren Notebooks, die von der Universität zur Verfügung gestellt worden seien. Das Finanzamt hätte schon einmal das Arbeitszimmer in J durch den Erhebungsdienst in Augenschein nehmen lassen und sich von der tatsächlichen betrieblichen Ausstattung überzeugt. Dies könnte jederzeit auch in Linz bzw. in J wiederholt werden. Es hätte sich nichts daran geändert, außer dass die unbearbeiteten Aktenberge stark gestiegen seien. Es sei also abschließend festzustellen, dass der Platzbedarf im Umfang von 2 Büroräumen betrieblich veranlasst sei, sodass auch die Kosten des Arbeitszimmers in J anzuerkennen seien. Die Miete eines zweiten Arbeitszimmers in Linz wäre nur zu erheblich höheren Kosten möglich und daher betriebswirtschaftlich unsinnig.

## 2. Büroausstattung:

Es werde der Antrag gestellt, den Teilbetrag von 16.228,69 ATS als allgemeine Kosten sofort als Betriebsausgaben abzuziehen, den Betrag von 16.368,00 ATS dagegen als Teilherstellungskosten zu aktivieren. Von diesen aktivierten Teilherstellungskosten werde der IFB in Höhe von 9 %, d.s. 1.473,12 ATS, geltend gemacht. Bei der Steuererklärung sei davon ausgegangen worden, dass Herstellungskosten erst ab Baubeginn anfallen würden – der Bw. hätte erst Anfang 1996 zu bauen begonnen. Das Finanzamt gehe offenbar davon aus, dass alle überhaupt anfallenden Kosten zu aktivieren seien.

Nach entsprechendem Literaturstudium komme der Bw. zum Antrag, der in der Mitte liege: Es werde vorgeschlagen die Zahlung für das Honorar Ing. J für die Detailplanung (Rechnung vom 29.12.1995) zu aktivieren, weil diese Leistung nach der Entscheidung zur Errichtung des Gebäudes angefallen und somit in das herstellende Gebäude eingeflossen sei; diese Zahlung stelle sohin für die Herstellung eines Gebäudes entstandene Aufwendungen dar. Die übrigen

Kosten (wie z.B. der Vorentwurf) würden auch dann angefallen sein, wenn die Entscheidung getroffen worden wäre, das Gebäude nicht zu errichten. Kosten der allgemeinen Verwaltung würden aber nicht als Herstellungskosten aktiviert werden dürfen. Von den nach nunmehrigem Erkenntnis zu aktivierenden Teilherstellungskosten stehe ein Investitionsfreibetrag zu. Der Bw. hätte diesen Antrag bei der Steuererklärung nicht stellen können, weil er von falschen Vorraussetzungen ausgegangen sei. Dieser Antrag werde daher jetzt nachgeholt. Ohne das dies Auswirkungen auf den Spruch und dessen Rechtskraft hätte, sei dennoch festzustellen, dass der AfA-Satz von 1,5 % ohne jede Begründung angeführt sei.

### 3. Fahrtenbuch:

Es werde der Antrag gestellt, die nicht genehmigten Fahrtkosten – um welche es sich genau handle, sei aus der Begründung nicht erkennbar – anzuerkennen.

Richtig an den Feststellungen des Finanzamtes sei, dass die Kinder des Bw. in Linz eine Schule besuchen würden und die Universität, an der der Bw. unselbstständig und selbstständig beschäftigt sei, in Linz situiert sei. Die Tatsache, dass im Jahr 1995 die Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit überwiegend aus dem Lehrauftrag stammen würden, hänge mit der – steuerlich unklugen, aber zeitlich verursachten – Unregelmäßigkeit der Abrechnung der Arbeiten als Softwareentwickler zusammen. Es würde auch aus rein räumlichen Gründen unmöglich sein, alle Arbeiten in Linz zu erledigen, wie schon unter Punkt 1 ausgeführt worden sei. Auch aus örtlichen Gründen würden Klienten grundsätzlich von J aus betreut werden. Linz werde als Dienstort betrachtet und der Bw. halte sich dort auch ausschließlich dienstlich auf. Es würde keine Hand gebraucht werden, um jene Tage zu zählen, an denen sich der Bw. ohne dienstlichem Grund in den letzten Jahren in Linz aufgehalten hätte. Abgesehen von gelegentlichen Besuchen des Universitätsballes, die der Bw. noch im dienstlichen Nahebereich ansiedeln würde, würde der Bw. praktisch keine kulturellen oder gesellschaftliche Veranstaltungen in Linz besuchen. Alle privaten Kontakte, religiöse, kulturelle und sonstige Freizeitaktivitäten seien in J angesiedelt. Der Bw. hätte seit seiner Geburt immer in J seinen Hauptwohnsitz gehabt und hätte dies noch heute. Seit Beginn des Studiums hätte er auch in Linz einen Nebenwohnsitz. Es könne schlecht nachvollzogen werden, auf welche "Angaben" sich die gegenteilige Aussage des Finanzamtes begründe. In Wahrheit hätte das Finanzamt wohl damals nicht den Wohnsitz des Bw. ermittelt, sondern den seiner Kinder. An die einzige Frage an die sich der Bw. noch erinnern könne, sei nämlich die nach dem Schulbesuch seiner Kinder gewesen – und die hätten auch ihren Hauptwohnsitz in Linz gehabt. Es sei insbesondere die Entscheidung seiner Frau, jedenfalls ihren Hauptwohnsitz, den sie schon vor der Heirat gehabt hätte, beizubehalten und die Kinder in Linz in die Schule gehen zu lassen.

Der Bw. halte sich daher mehr an seinem Wohnsitz in J auf, als seine Familie. Richtigerweise würden daher auch keine Familienheimfahrten nach J vorliegen, was im übrigen auch nie behauptet worden sei. Untergegangen dürfte auch sein, dass der Bw. in J seit mehreren Jahren Betriebsführer eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes sei. Seit 1986 sei er dort auch Miteigentümer. Auch wenn im Anlassjahr ausnahmsweise keine Einkünfte angefallen seien, so würde dies nicht bedeuten, dass keine Arbeit anfalle. Wenngleich die Eltern noch einige Arbeiten im Haus und Hof verrichten würden, so sei die Arbeitskraft des Bw. in vielen Bereichen unersetzbar. Wenn das Finanzamt abschließend vermute, dass die Fahrten aufgrund des Hausbaues erfolgt seien, so werde dies – teilweise – durchaus zugestanden. Kühn werde aber die Fortsetzung gefunden, .... "und damit privat veranlasst", obwohl doch im vorigen Punkt festgestellt worden sei, dass eben solche Kosten mittels AfA geltend zu machen seien. Die betriebliche Veranlassung, die im Punkt 2 anerkannt worden sei, soll im 3. Punkt plötzlich nicht mehr gelten? Der Bw. hätte, wie sich auch in den folgenden Jahren dokumentieren werde, bei seinem Haus – das zur Erinnerung in der genehmigten, wie in der vorliegenden Baubeschreibung Flächen für ein "Obergeschoss Büro" im Ausmaß von 67,9 m<sup>2</sup> ausweise, außergewöhnlich viel selbst gemacht. Die Konstruktion als Holzhaus sei nicht zuletzt deshalb gewählt worden, weil Holz aus dem eigenen Wald verwendet und auch viele Arbeitsschritte im Selbstbau realisiert werden hätten können. Auch der gesamte Lehmabau sei von seiner Familie allein bewältigt worden. Vergleiche mit übrigen Bauweisen seien nicht zu ziehen – die gewählte Bauweise sei äußerst selten, wenn nicht einzigartig. Die Fahrtkosten seien deswegen nicht zu den Herstellungskosten zugerechnet worden, weil der Bw. nicht allein zu diesem Zweck nach J gefahren sei und dann wieder zurück zu seiner Wohnung in Linz. Wäre dies der Fall gewesen, hätte der Bw. der auch die entsprechenden Pauschbeträge für Verpflegungsmehrkosten ansetzen können. Nach seiner Überzeugung sei er dort daheim und hätte dort gearbeitet – nach Linz sei er gefahren, wenn es die dienstliche Anwesenheit dort gefordert hätte. Nach Hause wieder, wenn dieser Grund weggefallen sei. Die erreichte berufliche Position als Universitätsdozent würde die Gründe, die eine Anwesenheit am Dienstort erfordern, verringern. Es werde daher angenommen, in Zukunft ohne einer Wohnung am Dienstort auszukommen. Der Antrag des Bw. gehe davon aus, dass er seinen Wohnsitz – nämlich im Sinne des Mittelpunktes der Lebensinteressen – sicher in J hätte; im Sinne des § 26 BAO erfülle wohl auch die Wohnung in Linz diese Definition. Die Aufzeichnungen seien – bis dahin unbeanstandet – davon ausgegangen, dass der Bw. in J wohne; daher auch die Begriffswahl "Heimfahrt" für die Fahrt von Linz nach J. Sollte herauskommen, dass der Wohnsitz allein in Linz liege, dann werde hiermit in eventu der



Antrag gestellt, die Fahrten von Linz nach J als Betriebsausgaben anzuerkennen; einerseits würden sie dazu dienen Aufgaben im Bereich der Land- und Forstwirtschaft zu erledigen, andererseits Vorbereitungsarbeiten für den Hausbau (Ausräumen des alten Hauses und Abbruchvorbereitungen) durchzuführen. Für diese Reisen wären dann auch Verpflegungsmehrkosten angefallen. Selbst wenn also nicht alle einzelnen Fahrten anzuerkennen gewesen wären, so würde das an der Höhe des geltend gemachten Betrages vermutlich wenig ändern, ihn möglicher Weise sogar erhöhen. Zum Letzten Absatz sei festgehalten, dass die Fahrt zu einer Bauverhandlung, die ein Büro zum Inhalt hätte, wohl kaum strittig als Betriebsausgabe einzuordnen sei. Auf die Ausführungen in den vorigen Absätzen dürfe insoweit verwiesen werden.

Dass Truppenübungen der privaten Lebensführung zuzuordnen seien, werde gerne zur Kenntnis genommen. Da Kosten und Erlöse sicherlich gleich zu behandeln seien, müssten in Konsequenz dieser Aussage auch die darauf entfallenden Einkünfte ausgeschieden werden, die dann offensichtlich versehentlich in den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit angeführt seien. Würde es sich aber dabei doch um steuerlich relevante Einnahmen handeln, dann werde gebeten auch die diesen zuzuordnenden Ausgaben entsprechend zu berücksichtigen – auch wenn sie im Fahrtenbuch mitgeschrieben worden seien, obwohl sie systemgerecht als Werbungskosten behandelt hätten werden müssen.

#### 4. Weiterbildung:

Es werde der Antrag gestellt, die beantragten Kosten anzuerkennen. Die angeführte Judikatur des VwGH werde zur Kenntnis genommen, doch sei der Bw. der Meinung, dass dies im vorliegenden spezifischen Fall wohl nicht zutreffe.

§ 4 Abs. 4 EStG definiere als Betriebsausgaben "Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst seien". Das würde eine Prüfung des Einzelfalles, nämlich der Veranlassung, implizieren. Eine Beweisregel der berufsspezifischen Bedingtheit sei nicht erforderlich; sie erleichtere allerdings den Beweis im Einzelfall; vielleicht gelinge es aber trotzdem, das Vorliegen einer beruflichen Veranlassung darzustellen. Hochschullehrern werde des öfteren vorgeworfen, sie seien didaktisch zu wenig qualifiziert. Wesentliche Elemente der didaktischen Qualifikation seien kommunikative Fähigkeiten. Da seltsamerweise bis 1997 zwar auch Universitätsassistenten als Hochschullehrer bezeichnet worden seien, die Abhaltung der Lehre aber im Rahmen des eigenen, Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit, darstellenden Rechtsverhältnisses honoriert worden seien, seien die entsprechenden Ausgaben den Betriebsausgaben zugeordnet worden. Werde die Anerkennung versagt, dann werde die

Republik Österreich nicht mehr bloß mit einem Teil als Steuerentgang belastet, sondern mit 100 % der Kosten, weil der Bw. dann nicht eindeutig berufsbedingte Seminare nur mehr dann besuchen werde, wenn entsprechende Anträge auf Dienstreise genehmigt würden. Solche seien jedoch im Anlassjahr nicht möglich gewesen, weil erst im Wintersemester 1997/1998 die Abhaltung der Lehrveranstaltungen zu den Dienstpflichten des beamteten Universitätsassistenten gehören würden. Es werde daher die diesbezügliche Berufungsvorentscheidung zur Kenntnis genommen, wie auch immer sie ausfallen möge.

Abschließend dürfe um Verständnis dafür gebeten werden, dass die Berufungsbegründung weitaus ausführlicher ausgefallen sei, als die Bescheidbegründung des zuständigen Finanzamtes. Der Bw. wolle damit aber doch kommentieren, dass er seine Steuererklärungen mit "bestem Wissen und Gewissen" ausfülle und nicht die Strategie verfolgen würde, es einfach einmal zu probieren. Nach Durchsicht der Judikatur sei der Bw. zur Ansicht gekommen, dass die Annahme hinsichtlich der Herstellungskosten unrichtig gewesen sei und es werde hier der abgeänderte Antrag gestellt, wonach die unmittelbar für die Herstellung erforderlichen Zahlungen auch dann zu den Herstellkosten zu rechnen seien, wenn diese vor dem eigentlichen Baubeginn anfallen würden. Der Bw. würde es begrüßen, wenn die wesentlichen Punkte, in denen das Finanzamt von seinen Erklärungen abweiche, gem. § 161 Abs. 3 BAO mitgeteilt würden. Zu mehreren, wenn nicht allen Punkten, hätte sich nach Ansicht des Bw. die Berufung erübrigt, wenn er bereits im Verfahren der Prüfung seiner Abgabenerklärung die Gelegenheit gehabt hätte, die entsprechenden Tatsachen nachzutragen oder richtig zu stellen. Er würde es daher begrüßen, wenn es im Rahmen der Berufungsvorentscheidung möglich wäre, trotz dieser ausführlichen Begründung noch offenen gebliebenen Tatsachenfragen vor Erlassung des Bescheides zu erklären und sodann klarzustellen, auf welche Rechtsnorm sich die jeweilige Begründung stütze.

Die gegenständliche Berufung wurde ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Der nunmehr zuständige Unabhängige Finanzsenat listete in einem Schreiben an den Bw. die Abweichungen seitens des Finanzamtes nochmals genau auf und stellte Fragen hinsichtlich der verschiedenen Tätigkeiten des Bw..

In einer persönlichen Vorsprache gab der Bw. in bezug auf oben genanntes Schreiben an, dass er im berufsgegenständlichen Zeitraum Uni-Assistent am Institut für Datenverarbeitung gewesen sei, mit den Bereichen Wirtschaftswissenschaften, Recht und EDV (nicht Softwareentwicklung).

Im Rahmen der selbständigen Tätigkeit sei er für ein Softwarehouse tätig gewesen; vor allem im Bereich der Softwareentwicklung und im Zusammenhang mit Kostenrechnungssystemen.

Für die Tätigkeit an der Universität würde ihm ein eigenes Büro zur Verfügung stehen.

Der Zeitaufwand hinsichtlich der Tätigkeiten in J und Linz lasse sich schwer einschätzen. Jene Kunden, wie z.B. die Firma K in W, würde er von J aus betreuen. Oftmals müsse er aber schnell reagieren (bei Ausfall von Rechensystemen), diese würden dann von Linz aus bearbeitet werden. Ein grob geschätztes Verhältnis der Arbeitszimmernutzung sei mit 3 zu 1 (3 Teile in J) angegeben worden.

Anlässlich dieser Vorsprache sei der Bw. darauf hingewiesen worden, dass nach den tatsächlichen Verhältnissen der Hauptwohnsitz, der Mittelpunkt der Tätigkeit, eindeutig in Linz liegen würde. Hinweise dafür seien, dass die Kinder und die Gattin dort wohnen und die Kinder dort zur Schule gehen würden. Auch wenn der Bw. seinen Hauptwohnsitz in J sehe, so sei er nach den Gegebenheiten bei der Familie anzusiedeln, also in Linz.

Hinsichtlich der Arbeitszimmer führte der Bw. aus, dass vor dem Jahr 1996 nicht auf das überwiegend tätig werden abzustellen sei, sondern auf die Verbindung zur privaten Nutzung. Eine solche private Nutzung hätte eindeutig nicht stattgefunden, weder in Linz noch in J. Wegen der Gesetzesänderung im Jahr 1996 sei das Arbeitszimmer in J auch nicht mehr beantragt worden. Nach Ansicht des Bw. würden beide Arbeitszimmer betrieblich genutzt, es sei aber im berufsgegenständlichen Zeitraum nicht nötig, dass er darin auch weitaus überwiegend tätig sei. Einziges Kriterium sei die Abgrenzung zum Privatbereich. Diese Abgrenzung sei in beiden Arbeitszimmern gegeben.

Hinsichtlich der bereits angefallenen Kosten für das Arbeitszimmer im neuen Wohnhaus werde der IFB beantragt.

Der Bw. gibt den Anteil des Arbeitszimmers im neuen Haus mit 31% der gesamten Wohnfläche an; nach Ansicht des Betriebsprüfers (vgl. Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 26.8.1999, Tz.1) sei aber bei dieser Berechnung auch noch der Wintergarten mit einzubeziehen. Damit würde sich ein Anteil von lediglich 28,4% ergeben. Der Bw. wendet dagegen ein, dass der Wintergarten relativ groß (22 m<sup>2</sup>) gestaltet worden sei, vor allem aus energietechnischen Gründen. Da die Kosten des Wintergartens relativ niedrig ausgefallen seien, da viel selbst gemacht worden sei, würde die Berücksichtigung des Wintergartens zu einem nachteiligeren Ergebnis führen. Der Wintergarten sei demnach nicht zu berücksichtigen.

In einem weiteren Vorhalt vom 11. November 2003 wurde dem Bw. zur Kenntnis gebracht, dass nach den derzeitigen Ermittlungen jedenfalls davon auszugehen sei, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen in Linz liege. Dies vor allem vor dem Hintergrund, dass sich dort auf die gesamte Familie aufhalte.

Die Fahrt zur Truppenübung nach Kirchdorf sei durch den Verkehrsabsatzbetrag abgegolten. Nach der Rechtsprechung des VwGH seien die Kurskosten (NLP) nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Hinsichtlich des Arbeitszimmers in J hätte der Bw. bei der oben angeführten Besprechung zugestanden, dass der überwiegende Teil der Tätigkeit in Linz vorgenommen worden sei. Aus diesem Grund seien Kosten im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer in J aufgrund der geänderten Rechtslage ab 1996 nicht mehr beantragt worden. Für das Jahr 1995 sei die Sachlage jedoch anders. Hier sei lediglich eine überwiegende Nutzung (in Abgrenzung zur privaten) erforderlich.

Der zuständige Referent merkte hierzu an, dass ein Arbeitszimmer nicht nur weitaus überwiegend betrieblich genutzt werden, sondern für die Tätigkeit auch unbedingt notwendig sein müsse. Der Bw. hätte in Linz ein Arbeitszimmer für die selbständige Tätigkeit. Nach Angaben des Bw. anlässlich der persönlichen Vorsprache würde die Tätigkeit vor allem darin bestehen, bei Firmen vor Ort kurzfristig Fehler zu beheben und selbst diverse Programme zu erarbeiten. Da der Bw. den Großteil der Zeit in Linz verbringe, seien diese Einsätze von Linz aus vorzunehmen. Für die Programmierarbeiten stehe das Arbeitszimmer in Linz zur Verfügung. Diese Darstellungen lassen den Schluss zu, dass das Arbeitszimmer in J nicht absolut notwendig sei. Aufgrund der Entfernung von J nach Linz, wäre es auch zumutbar, für diverse Entwicklungsarbeiten das Arbeitszimmer in Linz aufzusuchen.

Hinsichtlich des Aufteilungsschlüssels im neuen Haus in J sei anzumerken, dass nach Ansicht des Referenten der Wintergarten eindeutig ein Bestandteil des Hauses sei (ebenso die Ansicht des Betriebsprüfers). Daran könne auch der Einwand nichts ändern, dass die Berücksichtigung des Wintergartens eine unverhältnismäßige Verteilung des betrieblichen zum privaten Bereich bewirke. Der betriebliche Anteil sei demnach, wie bei der Betriebsprüfung ermittelt, mit einem Anteil von 28,4% zu berücksichtigen.

Im Jahr 1995 seien dem Büro Kosten iHv 29.862,77 (d.s. 28,4% von 105.150,60) zuzurechnen. Ein IFB-1995 wäre mit einem Betrag von 2.688,-- festzusetzen. Die Absetzung für Abnutzung (AfA) stehe erst ab Inbetriebnahme (Nutzung) zu.

Sollten zu diesen Ausführungen noch Anmerkungen gemacht werden wollen, so werde um eine Gegenäußerung ersucht. Ansonsten werde eine Berufungsentscheidung im Sinne dieser Ausführungen erlassen.

Per E-Mail vom 8.12.2003 gab der Bw. zu obigem Schreiben folgende Stellungnahme ab:

Verkehrsabsatzbetrag:

Hinsichtlich des Verkehrsabsatzbetrages sei zu bemerken, dass dieser nur für Fahrten zwischen Wohnung und Dienstort gelte, nicht aber für Fahrten zwischen zwei Dienstorten.

Arbeitszimmer:

Der Ansicht, dass ein Arbeitszimmer unbedingt notwendig sein solle, könne nicht gefolgt werden. Es werde um Bekanntgabe entsprechender Erkenntnisse ersucht. Diese Anforderungen würden viele Büroräumlichkeiten nicht erfüllen können. Der Bw. führte weiters aus, dass ein größeres (oder zweites) Arbeitszimmer in Linz teurer gewesen wäre; dies hätte auch die Fahrt nach Linz nicht kompensiert.

Wintergarten:

Weiters könne der Bw. der Ansicht nicht folgen, wieso ein Raum mit weniger als 1m Breite (Sonnenfalle) so eindeutig als Wohnraum zu klassifizieren sei. Der Wintergarten hätte die Funktion Energie zu speichern, die einerseits direkt, andererseits über die kontrollierte Be- und Entlüftung die Wärme in das gesamte Haus liefern würde. Daher seien die Kosten für den Wintergarten analog zum Stiegenhaus behandelt und die Kostenanteile auf private und betriebliche Nutzung verteilt worden.

Mit Datum 23.12.2003 wurde diesem Mail wie folgt geantwortet:

Da davon auszugehen sei, dass der Ausgangspunkt für die Fahrt zum Dienstort in Kirchdorf die Wohnung in Linz und nicht die Dienststelle in Linz (Universität) gewesen sei, könne nicht von Fahrten zwischen zwei Dienstorten ausgegangen werden.

Zum streitgegenständlichen Arbeitszimmer wurde richtigerweise eingewendet, dass jedenfalls eine Trennung zwischen privater und beruflicher Nutzung vorliegen müsse; es sei aber auch die Notwendigkeit gefordert. Folgende Erkenntnisse würden zumindest ansatzweise in diese Richtung weisen (VwGH vom 14.11.1990, 89/13/0145; 21.7.1993, 92/13/0177; 17.9.1997, 93/13/0033; 23.5.1996, 94/15/0063; 28.5.1997, 92/13/0273; 14.9.1994, 91/13/0233; 14.11.1990, 89/13/0145; 24.6.1999, 97/15/0070; 25.11.1997, 93/14/0193).

Die Frage ob ein größeres (oder zweites) Arbeitszimmer in Linz teurer gewesen wäre, würde sich hier nicht stellen, da von den tatsächlichen Gegebenheiten auszugehen sei.

Lt. der sich im Veranlagungsakt befindlichen Baubeschreibung, würde der Wintergarten ein Ausmaß von 22m<sup>2</sup> aufweisen. Der Einwand als Sonnenfalle (1m breit) könne nicht nachvollzogen werden. Im Bauplan sei der größere Bereich mit den Ausmaßen 3,65mx4,75m angegeben. Dass der Wintergarten auch als Speicher und Energielieferant betrachtet werden könne, werde nicht bestritten, doch würde eine (überwiegend) private Nutzung als sehr wahrscheinlich erscheinen.

Ergänzt wurde dieses Mail noch mit Fragen hinsichtlich der selbständigen bzw. nichtselbständigen Tätigkeit.

Es werde um Bekanntgabe der Firmen ersucht, für welche der Bw. tätig sei bzw. gewesen sei; weiters um belegmäßigen Nachweis der jeweiligen Abrechnungen. In welchem zeitlichen Rahmen seien die Tätigkeiten ausgeführt worden (und wo wurden und werden sie ausgeführt)? Vorlage der Studienpläne und Vorlesungsverzeichnisse im Zusammenhang mit der Tätigkeit an der Universität und Fachhochschule. Stehe auch ein Büro an der Fachhochschule zur Verfügung? Würden Prüfungen im Arbeitszimmer durchgeführt werden? Welche Einnahmen würden in direktem Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer stehen. Nachweis von Tätigkeiten (Einnahmen) in der jüngeren Vergangenheit im Zusammenhang mit dem streitgegenständlichen Arbeitszimmer (2000 bis 2003).

Zur Abklärung dieser und allfälliger weiterer Standpunkte wurde am 4. März 2004 von Amts wegen eine Erörterung im Beisein des Bw. und des Vertreters des zuständigen Finanzamtes durchgeführt. Die Ergebnisse bzw. Standpunkte wurden in einer Niederschrift festgehalten.

Im folgenden nun eine Zusammenfassung der Ergebnisse und Standpunkte der Parteien zu den einzelnen Berufungspunkten:

#### 1.) Verkehrsabsetzbetrag:

Der Bw. wendet diesbezüglich ein, dass es sich nicht um eine Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsplatz gehandelt hätte. Die Fahrt nach Kirchdorf sei zwar von der Wohnung aus vorgenommen worden, da der Dienst in Kirchdorf aber bereits zu Mittag beendet worden sei (es seien nur die Ausrüstungs- und Kleidungsstücke abgegeben worden), hätte die Rückfahrt zur Dienststelle an die Universität geführt. Es würde sich also sehr wohl um eine Fahrt zwischen zwei Dienstorten handeln.

#### 2.) Arbeitszimmer, Wintergarten:

Der Bw. führt an, dass das Arbeitszimmer in J in den Jahren 1991 bis 1994 anerkannt worden sei, nachdem Formalerfordernisse (Fremdvergleich) erfüllt worden seien.

Nach Ansicht des Finanzamtes solle die Notwendigkeit eines Arbeitszimmers generell hinterfragt werden.

Darauf argumentierte der Bw., dass er nicht berechtigt sei, das Arbeitszimmer an der Universität für private Zwecke zu verwenden. Da er aber auch selbständig tätig sei, sei sehr wohl ein Arbeitszimmer notwendig. Die Betreuung der verschiedenen Firmen sei vom Arbeitszimmer vorgenommen worden. Diesbezügliche Rechnungen seien vorgewiesen worden und hätten Softwareerstellung zum Inhalt gehabt. Für diese Arbeiten seien mehrere PC's notwendig gewesen, da verschiedenen Programme teilweise inkompatibel seien und daher parallel gearbeitet werden müsse. Die Durchführung dieser Tätigkeiten sei an beiden Arbeitszimmern (J und Linz) möglich gewesen.

Die Entlohnung der Lehrtätigkeit an der Universität und an der Fachhochschule sei teilweise im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erfolgt, teilweise als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Die in der Einkommensteuererklärung angeführten Einnahmen aus der Nutzung der Arbeitszimmer würde die Einnahmen aus den Urheberrechten für die Programme betreffen (im Jahr 1995: 56.242,50 ATS). Durch Einmalzahlungen seien die Vervielfältigungs- und Verbreitungsrechte an die Firmen übertragen worden.

Ein zweites Arbeitszimmer würde nötig sein, um die umfangreiche Dokumentation der Arbeiten zu gewährleisten. Ein Arbeitszimmer würde zu klein sein. Die Tätigkeit im Bereich der Softwareentwicklung sei durch den Hausbau beeinträchtigt worden, er sei aber nach wie vor diesbezüglich tätig (relativ geringe Umsätze in den Jahren 1995 – 1999).

In einem ergänzenden Schriftstück wurde dargestellt, dass die Tätigkeit zu ca. zwei Dritteln in J getätigt worden sei, da der Bw. dort ungestörter hätte arbeiten können. Da er in Linz ja hauptsächlich an der und für die Universität gearbeitet hätte, seien nur relativ kurze Zeiten am Abend zur Verfügung gestanden. Die Absetzung dieses Arbeitszimmers für 1996 (in Linz) sei nicht deswegen unterlassen worden, weil sich die tatsächliche Nutzung geändert hätte, sondern deswegen, weil der Gesetzgeber in § 20 Abs.1 Z.1 lit.d Anforderungen definiert hätte, die damals nicht erfüllt gewesen seien. Diese Voraussetzungen seien aber 1995 noch nicht gefordert gewesen. Der in Linz verfügbare Raum sei in jedem Fall zu klein gewesen.

Der Bw. sei verantwortlicher Entwickler für die Safir-Finanzbuchhaltung gewesen (für die Firmen L bzw. S). Die Arbeiten seien von den Arbeitszimmern (beiden) aus möglich gewesen.

3.) Mittelpunkt der Lebensinteressen:

Nach Ansicht des Bw. sei der Mittelpunkt sehr wohl in J. Dies werde auch durch den Hausbau dokumentiert. Dies sei ein objektives Merkmal, dass der Wohnsitz in Linz nicht beibehalten werde.

Nach Ansicht des Finanzamtes sei dies nicht unbedingt ein Indiz für das Aufgeben der Wohnung in Linz; auch ein Beibehalten wäre durchaus denkbar.

Nach Ansicht des Bw. würde dies aber aus Kostengründen nicht möglich sein.

Der Mittelpunkt der Lebesinteressen würde jedenfalls in J liegen. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes könne eine Person zwar mehrere Wohnsitze haben, jedoch nur einen Mittelpunkt der Lebensverhältnisse. Unter persönlichen Beziehungen seien dabei all jene zu verstehen, die jemand aus in seiner Person liegenden Gründen auf Grund der Geburt, der Staatszugehörigkeit, des Familienstandes und der Betätigung religiöser und kultureller Art, mit anderen Worten nach allen Umständen, die den eigentlichen Sinn des Lebens ausmachen, an ein bestimmtes Land binden würden. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens würden im Regelfall die stärksten persönlichen Beziehungen zu dem Ort bestehen, an dem man regelmäßig und Tag für Tag mit seiner Familie leben würde. Daraus würde folgen, dass der Mittelpunkt der Lebensverhältnisse einer verheirateten Person regelmäßig am Ort des Aufenthaltes ihrer Familie sei. Diese Annahme würde allerdings im Regelfall die Führung eines gemeinsamen Haushaltes sowie das Fehlen ausschlaggebender und stärkerer Bindungen zu einem anderen Ort, etwa aus beruflichen oder gesellschaftlichen Gründen, voraussetzen. Der Familienwohnsitz sei also nur bei gemeinsamer Haushaltsführung von ausschlaggebender Bedeutung, nicht bei getrennten Haushalten. Bei von der Familie getrennter Haushaltsführung würde es auf die Umstände der Lebensführung ankommen, wie etwa eine eigene Wohnung, einen selbständigen Haushalt, gesellschaftliche Bindungen, aber auch auf den Pflichtenkreis einer Person und hier insbesondere auf ihre objektive und subjektive Beziehung zu diesem. Die auf die Wohnsitze entfallenden Aufenthaltszeiten würden ein bedeutsames quantitatives Kriterium dafür sein, wo der Mittelpunkt der Lebensverhältnisse einer Person bestehe (vgl. VwGH 20.6.1990, ZI. 90/16/0032, mwN). Wenn jemand aber von "seiner" Familie spreche, seien häufig nur der Ehegatte und die Kinder gemeint. Innerhalb der Ehe könne in einem anderen Sinne von der Familie des Mannes und der Familie der Frau die Rede sein. Der Bw. als auch seine Kinder würden als Familie auch die Familie der Eltern des Bw. begreifen. Dies sei das vorherrschende Denken im vergangenen Jahrhundert gewesen und sei sicher heute kein herrschendes Verständnis von Familie – dies treffe aber auf die Familie des Bw. ohnehin nicht zu. Es würde nur mehr sehr wenige Ehen geben, wo dieselben Partner miteinander fünf Kinder hätten. Die Familie hätte daher zwei Wohnsitze – den als



„Pointweber“ in J und einen teilweisen, temporären Zweitwohnsitz in Linz. Es würde auf persönliche Beziehungen ankommen, nicht auf die Berufstätigkeit. Die Wohnung in Linz sei aufgrund des Studiums und Berufes notwendig gewesen – hätte aber nie „den eigentlichen Sinn des Lebens“ ausgemacht. Auch die Aufenthaltszeit würde der VwGH als bedeutsames qualitatives Kriterium anführen. Obwohl der Bw. im Jahr 1995 seine Habilitationsschrift abgegeben hätte und daher extrem intensiv an dieser in Linz gearbeitet hätte, würde sich nicht einmal für dieses Jahr ein überwiegender Aufenthalt in Linz ergeben (157 Tage in J, 152 Tage in Linz; der Rest seien geteilte Tage; idR Heimfahrt am Freitag Mittag unmittelbar nach Schulende).

Die polizeiliche An- und Abmeldung sei für die Frage des Wohnsitzes nicht entscheidend, könne aber in Zweifelsfällen einen Beurteilungsanhalt bieten (vgl. VwGH 20.6.1990, Zl. 89/16/0020). Der Bw. hätte seit Geburt den Hauptwohnsitz in J gemeldet.

Ein weiteres Merkmal in der Wohnsitzdefinition seien die „Umstände, die darauf schließen lassen, dass die Wohnung beibehalten und benutzt werde“. Durch die objektiv nachprüfbaren Tatsachen, dass in J ein Haus gebaut werden würde, seien auch diese Merkmale nicht mehr gegeben.

#### 4.) Wintergarten:

Das neue Haus sei sehr naturnahe und energiesparend gebaut worden. Der Wintergarten werde als Wärmelieferant gesehen. Mittels eines sehr ausgeklügeltem Wärmesystem würde die Wärme des Wintergartens (große Glasfronten) für die Beheizung des restlichen Hauses genutzt, also auch für das Büro. Der Wintergarten würde aus Säulen und Glas bestehen. Wäre der Wintergarten gar nicht gebaut worden, würde sich eine günstigere Aufteilung (%-Büro) ergeben. Er sei kostenmäßig viel günstiger gebaut worden als der restliche Gebäudeteil (eigenes Material, Eigenleistung). Der Wintergarten hätte die Funktion als Energiespeicher. In diesem Zusammenhang sei die „typische“ Zuordnung eines Wintergartens im gegenständlichen Fall nicht gegeben. Eine mögliche Variante wäre, die Kosten des Wintergartens auszuschneiden; die prozentuelle Aufteilung (31% betrieblich) würde sich dadurch nicht ändern, lediglich die Afa-Basis.

#### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

*Gem. § 260 BAO idF AbgRmRefG, BGBl. I Nr. 97/2002, hat der unabhängige Finanzsenat über Berufungen gegen von Finanzämtern oder von Finanzlandesdirektionen erlassene Bescheide als Abgabenbehörde zweiter Instanz durch Berufungssenate zu entscheiden.*

Die Neufassung des § 260 leg.cit. tritt nach § 323 Abs.10 BAO mit 1.1.2003 in Kraft und ist auch auf alle an diesem Tag unerledigten Berufungen anzuwenden.

Die gegenständliche Berufung wurde am 9. März 1999 der Finanzlandesdirektion vorgelegt. Da bis zum 1.1.2003 die Berufung noch nicht erledigt war, ging die Zuständigkeit gem. oben genannter gesetzlicher Regelung auf den unabhängigen Finanzsenat über.

### **Reisekosten zur Truppenübung nach Kirchdorf:**

*Gem. § 33 Abs.5 EStG 1988 steht bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis ein Verkehrsabsetzbetrag im Ausmaß von 4.000,-- ATS jährlich zu.*

Der Bw. stand im berufungsgegenständlichen Jahr im Dienstverhältnis des Bundes. Bei der Steuerberechnung wurde der Verkehrsabsetzbetrag im oben genannten Ausmaß berücksichtigt. Dieser Absetzbetrag deckt den normalen Aufwand für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ab. Der Bw. machte im Zusammenhang mit einer Truppenübung in Kirchdorf/Krems Fahrtkosten geltend. Für diese Tätigkeit wurde ein Lohnzettel an das zuständige Finanzamt übermittelt.

Aufgrund der Darstellung des Sachverhaltes anlässlich des Erörterungstermines ist zumindest teilweise von einer Fahrt zwischen zwei Dienstorten auszugehen. Der Bw. unternahm die Fahrt nach Kirchdorf von seiner Wohnung aus. Diese Fahrt ist also jedenfalls als Fahrt zwischen Wohnung und Dienstort einzustufen und anfallende Kosten sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Da die Rückfahrt bereits wieder zu Mittag erfolgte, führte der Weg nicht zur Wohnung sondern zur Universität. Hierin kann eine Fahrt zwischen zwei Dienstorten erkannt werden. Diesbezügliche Kosten (62km à 4,60 ATS; 285,-- ATS) sind als Werbungskosten zu berücksichtigen.

### **Weiterbildung:**

Da der VwGH Aufwendungen im Zusammenhang mit derartigen Kursen (NLP) bereits mehrfach nicht anerkannt hat, wurde die diesbezügliche Berufung in der Vorhaltsbeantwortung vom 8.12.2003 zurückgezogen. Die geltend gemachten Kurskosten (12.600,-- ATS) sowie die Fahrtkosten (992 km à 4,60 ATS; d.s. 4.563,-- ATS) sind demnach nicht zu berücksichtigen.

### **Mittelpunkt der Lebensinteressen:**

*Gem. § 26 Abs.1 BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Gem. Abs.2 hat jemand den gewöhnlichen Aufenthalt im Sinn*

*der Abgabenvorschriften dort, wo er sich unter Umständen aufhält, die erkennen lassen, dass er an diesem Ort nicht nur vorübergehend verweilt.*

Der Bw. bewohnt seit Beginn seines Studiums eine Wohnung in Linz. Der Bw. betrachte die Wohnung in Linz jedoch nur als Nebenwohnsitz. Der Hauptwohnsitz befinde sich seit Geburt immer in J. Die Kinder würden in Linz die Schule besuchen und auch die Gattin hätte sich entschlossen, den Hauptwohnsitz, den sie schon vor der Heirat gehabt hätte, beizubehalten. Sowohl die Gattin als auch die Kinder betrachten also Linz als Hauptwohnsitz (vgl. Berufungsschrift vom 17.1.1998, Seite 4). Der Bw. würde sich aber mehr in J aufhalten als seine Familie. Nach Angaben im Fahrtenbuch und im Erörterungsgespräch sei der Bw. meist samt Familie nach Schulschluss der Kinder (Freitagnachmittag) nach J gefahren. Meistens seien sie am Sonntag wieder nach Linz gefahren. Der Bw. betrachte Linz als reinen Dienort und nicht als Wohnort.

Als Familienwohnsitz gilt nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates jener Ort, an dem ein verheirateter Steuerpflichtiger mit seinem Ehegatten und seinen Kindern einen gemeinsamen Haushalt unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet.

Nach Ansicht des Bw. würden beide Orte diesen Mittelpunkt im Sinne des § 26 BAO erfüllen. Als Familienwohnsitz ist jener Ort anzunehmen, an dem der Steuerpflichtige mit seinem Ehegatten bzw. Lebensgefährten einen gemeinsamen Hausstand unterhält (vgl. VwGH 24.4.1996, Zl. 96/15/0006). Auch die Betreuung von einem Liegenschaftsbesitz würde noch keinen Doppelwohnsitz rechtfertigen.

In den Unterlagen welche anlässlich des Erörterungstermins übergeben wurden, führt der Bw. an, dass bei den hier vorliegenden Gegebenheiten von getrennten Haushalten auszugehen sei. Der Familienwohnsitz wäre nur bei gemeinsamer Haushaltsführung von ausschlaggebender Bedeutung. Weiters sei nicht unbedingt Ehegatte und Kinder als Familie zu betrachten. Es könne sich sehr wohl auch um die Familie des Mannes und der Familie der Frau handeln. Als Familie sei auch jene der Eltern zu begreifen.

Der Bw. lebt in aufrechter Ehe mit seiner Frau und seinen Kindern. Bei derartigen Umständen ist jedenfalls davon auszugehen, dass als Familie jene mit seiner Ehegattin und den gemeinsamen Kindern gilt. Der Bw. darf zwar samt Familie das Haus der Eltern mitbenützen (siehe dazu den Aktenvermerk vom 28.7.1990), doch bewohnen sie gemeinsam auch noch eine Wohnung in Linz. Der Bw. behauptet weiters, dass sich in zeitlicher Hinsicht die Aufenthaltsdauer an beiden Orten ziemlich die Waage hält, so sind weitere Anhaltspunkte zur Bestimmung des Lebensmittelpunktes heranzuziehen. Diese sind u.a. der Wohnsitz der Gattin und jener Ort, von dem aus die Kinder die Schule besuchen. Dies auch dann, wenn die Schule

nur deshalb gewählt wurde, weil sie einen besseren Ruf hätte. Dieser Ort ist aber Linz und nicht J.

Ein weiterer Einwand zielt darauf ab, dass der Bw. diesen Wohnsitz nicht beibehalten werde. Im Jahr 1995 wurde bereits eine Bauverhandlung durchgeführt und es war absehbar, dass der Wohnsitz Linz jedenfalls nicht beibehalten werde. Gerade im berufsgegenständlichen Jahr sei daher nicht mehr von einem Wohnsitz in Linz auszugehen.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist diese Bestimmung allerdings derart zu interpretieren, dass nicht kurzfristig gewählte Wohnungen bereits eine Verlegung des Wohnsitzes bedeuten müssen. Der Bw. hat diese Wohnung seit Beginn seines Studiums bewohnt. Der geplante Hausbau (bzw. bereits begonnene) müsse nicht unbedingt auf ein Aufgeben der Wohnung in Linz hindeuten. Solange der Bw. die Wohnung in Linz mitsamt seiner Familie (im Sinne der Gattin und eigenen Kinder) bewohnt, ist dort der Wohnsitz und Mittelpunkt anzunehmen auch wenn nach subjektivem empfinden des Bw. der Mittelpunkt in J anzunehmen wäre. Die objektiven Anhaltspunkte (Gattin, Kinder) geben in derartigen Fällen den Ausschlag.

### **Arbeitszimmer in J:**

Der Bw. macht Aufwendungen für zwei häusliche Arbeitszimmer geltend. Eines befindet sich in Linz (Wohnsitz der Familie und Dienstort); das zweite im Haus seiner Eltern in J. Dort hält sich die Familie des Bw. größtenteils an Wochenenden auf bzw. wenn die Kinder die Schule nicht besuchen müssen (Ferien, ...) und der Bw. nicht an der Universität tätig ist (Urlaub, ...).

Die Aufwendungen bezüglich des hier streitgegenständliche Arbeitszimmers (in J) sind in Anlehnung an die ständige Rechtsprechung zu beurteilen. Die gesetzliche Regelung in § 20 Abs.1 .2 lit.d EStG 1988 durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 (BGBl. I Nr. 201/1996) ist noch nicht anzuwenden (§ 124a Z.3 EStG 1988).

Aufwendungen für ein betrieblich bzw. beruflich genutztes Arbeitszimmer, das sich im Wohnungsverband befindet, sind gem. §§ 4 und 16 Abs.1 Z.7 EStG 1988 dann abzugsfähig, wenn die Aufwendungen betrieblich oder beruflich veranlasst waren. Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung muss überdies die Notwendigkeit bestehen, den Raum (nahezu) ausschließlich betrieblich zu nutzen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 4 und § 16 bzw. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar Band I, § 20 und die dort zitierte hg. Judikatur, u.a. VwGH 21.3.1993, Zl. 92/13/0177).

Nach der Darstellung des Bw. anlässlich des Erörterungstermines (Niederschrift vom 4.3.2004) ist beim Arbeitszimmer in J jedenfalls von einem Arbeitszimmer im Wohnungsverband auszugehen.

Die Notwendigkeit ist zwar im Allgemeinen kein Wesensmerkmal des Betriebsausgaben- oder Werbungskostenbegriffes. Im Zusammenhang mit einem häuslichen Arbeitszimmer ist allerdings das Merkmal der Notwendigkeit ein sachlich geeignetes Kriterium für die Anerkennung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Dies vor allem dann, wenn Aufwendungen eine Berührung mit der Lebensführung aufweisen oder in einer Sphäre anfallen, die sich der sichtbaren Nachprüfung durch die Finanzbehörden entzieht. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen ein verlässliches Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vgl. VwGH 29.5.1996, Zl. 93/13/0013; 28.10.1997, Zl. 93/14/0087, mwA). Im berufsgegenständlichen Fall gilt das häusliche Arbeitszimmer in J einer fast ausschließlich beruflichen Nutzung entsprechend eingerichtet. Das zweite Arbeitszimmer in J sei auch vor allem deswegen gewählt und eingerichtet worden, weil der Bw. dort ungestörter tätig hätte werden können als im Arbeitszimmer in Linz. Das ungestörtere Arbeiten ist aber noch kein geeignetes Kriterium für die Anerkennung als Arbeitszimmer. Der Verwaltungsgerichtshof hat zum Beispiel bei Lehrern die Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers versagt, da das Merkmal der Notwendigkeit fehlt. Sie hätten in der Schule die Möglichkeit, ihre Arbeiten zu verrichten. Auch in diesen Fällen ist sicherlich meistens anzunehmen, dass in einem eigenen Arbeitszimmer ungestörter gearbeitet werden könne, als im Konferenzzimmer oder einer Schulklasse (vgl. VwGH 28.10.1997, Zl. 93/14/0088). Ebenso wurde die Notwendigkeit bei einem Richter nicht erkannt (vgl. VwGH 28.10.1997, Zl. 93/14/0087)

Dem Einwand, dass die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer in J in den vergangenen Jahren steuerlich berücksichtigt worden seien, ist zu entgegnen, dass eine Bindung der Behörde an frühere Feststellungen im Gesetz keine Deckung findet. Im Berufungsfall hat der unabhängige Finanzsenat den im Streitjahr (1995) vorliegenden Sachverhalt zu würdigen, nicht aber einen allenfalls in den Vorjahren festgestellten Sachverhalt.

Nach den Angaben des Bw. anlässlich des Erörterungstermines handelt es sich jedenfalls um ein sog. häusliches Arbeitszimmer (Arbeitszimmer im Wohnungsverband) im Sinne dieser Rechtsprechung.

Der Bw. machte für ein Arbeitszimmer in J Mietzahlungen an seine Eltern im Ausmaß von 10.000,-- ATS geltend. Diesbezügliche Zahlungen wurden in einem Aktenvermerk vom 28. Juli 1990 über die mündliche Vereinbarung mit den Eltern/Schwiegereltern über die Überlassung von Wohnraum für berufliche und private Zwecke festgehalten. Es wurde ein Kostenbeitrag für die Nutzung des Arbeitszimmers, einschließlich der Betriebskosten für Strom und Heizung, in Höhe von 2.500,-- ATS vierteljährlich vereinbart.

Der Bw. machte auch Aufwendungen für ein Arbeitszimmer in seiner Wohnung in Linz geltend. 17% der Wohnungskosten wurden dem Arbeitszimmer zugerechnet. Der Bw. begründete die Geltendmachung von zwei Arbeitszimmern damit, dass einerseits das Arbeitszimmer in Linz zu klein sei und andererseits Kunden im Bereich von J von dort aus betreut werden würden.

Die Vorgangsweise sei also aus räumlichen Überlegungen gewählt worden. In den Arbeitszimmern seien auch z.B. Notebooks aufgestellt, die dem Bw. seitens der Universität zur Verfügung gestellt worden seien. Da dem Bw. jedoch ein Büro bzw. Arbeitsraum an der Universität zur Verfügung stehe, gibt es keinerlei Veranlassung Platz dafür in einem häuslichen Arbeitszimmer zu schaffen. Steht ein Arbeitszimmer am Institut zur Verfügung, besteht keine berufliche Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers (vgl. VwGH 25.11.1997, Zl. 93/14/0193 (Universitätsprofessor); 28.10.1997, Zl. 93/14/0087 (Richter)). Der Mittelpunkt für eine lehrende Tätigkeit liegt berufsbildbezogen jedenfalls außerhalb des Arbeitszimmers (vgl. VwGH 20.1.1999, Zl. 98/13/0132). Auch die Tätigkeit an der Fachhochschule rechtfertigt demnach kein häusliches Arbeitszimmer.

Da der Bw. neben seiner beruflichen Tätigkeit an der Universität allerdings auch im Bereich einer selbständigen Tätigkeit beschäftigt ist, erscheint die Anerkennung von *einem* Arbeitszimmer als geboten bzw. vertretbar.

Nach Ansicht des Bw. sei eine umfangreiche Dokumentation (Source Codes, ...) der durchgeführten Arbeiten notwendig, um bei eventuellen Prüfungen Nachweise über Programmerstellung bringen zu können. Der Bw. behauptet aber nicht, dass das Arbeiten nur möglich wäre, wenn zwei Arbeitszimmer vorhanden seien. Er könne sowohl in Linz als auch in J arbeiten. Die zwei Arbeitszimmer ergänzen sich nicht in der Art, dass ein Arbeitszimmer vom anderen "abhängig" wäre. Auch wenn sich der Bw. z.B. an Wochenenden in J aufhalte, so wäre es jedenfalls zumutbar das Arbeitszimmer in Linz aufzusuchen. Wobei natürlich zugestanden wird, dass es in diesem Fall in J bequemer und günstiger wäre. Doch diese Punkte fallen in den Bereich der privaten Lebensführung. Die Fahrten nach J wurden größtenteils aus privatem Interesse unternommen (Besuch der Eltern, gesellschaftliche Verpflichtungen

bzw. Verbindungen zur Pfarre und Gemeinde oder anderen örtlichen Vereinen). Auch die Zeitpunkte der Fahrten haben sich größtenteils nach privaten Bedürfnissen, wie z.B. Unterrichtende (Freitag) der Kinder, gerichtet.

Der Bw. gibt an, dass aufgrund der gesetzlichen Änderung ab 1996 (§ 20 Abs.1 Z.2 **lit.d**; § 124a Z.3 idF BGBl. Nr. 201/1996) Aufwendungen für das Arbeitszimmer in J ab der Veranlagung für das Jahr 1996 nicht mehr geltend gemacht worden seien.

Weiters wird dargestellt, dass im berufsgegenständlichen Zeitraum (1995) die Rechtslage allerdings noch anders sei. Es würde die Abgrenzung zum privaten Bereich genügen. Diese Abgrenzung sei durch den Erhebungsdienst auch für das Arbeitszimmer in J eindeutig festgestellt worden. Es sei also lediglich eine betriebliche Nutzung (in Abgrenzung zum privaten) erforderlich.

Dieser Ansicht kann aber hier nicht gefolgt werden. Die ständige Rechtsprechung des VwGH geht auch im streitgegenständlichen Zeitraum von den Grundsätzen aus, dass Kosten im Zusammenhang mit einem häuslichen Arbeitszimmer nur dann steuerliche Berücksichtigung finden können, wenn das Arbeitszimmer nicht nur weitaus überwiegend betrieblich genutzt wird, sondern für die Tätigkeit auch unbedingt notwendig ist (vgl. u.a. VwGH 21.3.1993, Zl. 92/13/0177; 25.11.1997, 93/14/0193).

Dadurch dass der Bw. das Arbeitszimmer in J ab 1996 unberücksichtigt ließ, hat er dokumentiert, dass der zeitliche Arbeitsaufwand im Arbeitszimmer in J jenem in Linz untergeordnet sei. Der Mittelpunkt würde sich also in Linz befinden. Die Notwendigkeit eines Arbeitszimmers in J kann nicht erkannt werden.

Die Tätigkeit des Bw. wurde beschrieben als "verantwortlicher Entwickler für die Safir-Finanzbuchhaltung" (für die Firmen L und S). Da derartige Tätigkeiten keinesfalls ortsgebunden sind, können sie sowohl in Linz als auch in J durchgeführt werden. Auch in Anlehnung an den oben dargestellten Wohnsitz bzw. gewöhnlichen Aufenthalt des Bw. ist als notwendiges Arbeitszimmer jenes in Linz anzunehmen. Hinsichtlich der Notwendigkeitsvoraussetzungen stellt sich auch die Frage der zeitlichen Auslastung des Arbeitszimmers. Der Bw. verfasste im berufsgegenständlichen Jahre seine Habilitationsschrift, war an der Universität beschäftigt und lehrte an der Fachhochschule. Auch vor diesem Hintergrund stellt sich die Frage der Notwendigkeit (vor allem hinsichtlich der Auslastung) von zwei Arbeitszimmern.

Hinsichtlich der Notwendigkeit der umfangreichen Dokumentation und des damit verbundenen Platzbedarfes, ist zu hinterfragen, ob dies bereits eine Notwendigkeit begründet. Der Bw.

erstellt Programme für verschiedene Firmen. Diese sind auch verantwortlich, dass sie z.B. bei Betriebsprüfungen den Systemprüfern die Programme (Programmgrundlagen) erklären können müssen. Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates wäre es in solchen Fällen zumutbar, dass diese Firmen auch für die notwendige Archivierung aufzukommen hätten. Aus diesem Grund kann auch hier keine Notwendigkeit zweier Arbeitszimmer erkannt werden. Dass sich die beiden Arbeitszimmer in irgendeiner Weise ergänzen würden, wurde nicht dargestellt. Beim Erörterungstermin wurde angegeben, dass in beiden Arbeitszimmern getrennt gearbeitet werden könne. Je nachdem wo sich der Bw. gerade aufhalte, arbeite er. Entweder im Arbeitszimmer in Linz oder in J.

Eine weitere Frage im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmers in J stellt sich hinsichtlich der Fremdüblichkeit. Der Bw. benutzt ein Arbeitszimmer welches sich im Haus der Eltern befindet. Im Jahr 1990 (28.7.1990) wurde ein Aktenvermerk über die mündliche Vereinbarung mit den Eltern/Schwiegereltern über die Überlassung von Wohnraum für berufliche und private Zwecke verfasst. Darin wurde festgehalten, dass die Familie des Bw. die gemeinschaftlich nutzbaren Räume mitbenutzen dürfen. Einschließlich der Betriebskosten sei dafür ein Betrag von 3.000,-- ATS vierteljährlich vereinbart worden. Weiteres sei die Einrichtung eines Arbeitszimmers gestattet worden. Für die Nutzung einschließlich der Betriebskosten sei ein Betrag von 2.500,-- ATS vierteljährlich vereinbart worden. Diese Vereinbarung gelte rückwirkend ab 1.1.1990.

Da es sich bei der gegenständlichen Vereinbarung um eine Vereinbarung zwischen nahen Angehörigen handelt (Sohn/Schwiegertochter und Eltern/Schwiegereltern) gelten besondere Erfordernisse für die Anerkennung dieser Vereinbarung.

Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen finden – selbst wenn sie den Gültigkeitserfordernissen des Zivilrechtes entsprechen – im Steuerrecht nur Anerkennung, wenn sie

- nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen (Publizität),
- einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- auch zwischen Familienfremden unter denselben Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Durch den Aktenvermerk wurde die Vereinbarung zwar nach außen erkenntlich gemacht, doch scheint damit den Anforderungen der Rechtsprechung noch nicht genüge getan. Es wurde vereinbart, dass die Zahlung der vereinbarten Beträge in einem im Innenverhältnis zu klärenden Verhältnis erfolgen könne. Die Bezahlung erfolgte bar unter Bestätigung des Erhaltes des Betrages.



Es wurde festgehalten, dass ein Raum zur Errichtung eines Arbeitszimmers zur Verfügung zu stellen sei. In keinem Punkt wurde die Größe und Lage des Arbeitszimmers festgehalten. Hierin kann jedenfalls eine Fremdunüblichkeit erkannt werden. Ebenfalls ist zu hinterfragen ob es fremdüblich sei, keine Laufzeit der Vereinbarung festzulegen, weiters wie sich die Zahlungen entwickeln sollten (Indexierung lt. VPI?). Es erfolgte keine Vereinbarung wie die getätigten Investitionen (Telefonanschluss, ...) zu berücksichtigen seien. Anzumerken ist in diesem Zusammenhang weiters, dass im Jahr 1993 für das Arbeitszimmer in J nicht die vereinbarten 4\*2.500,-- ATS geleistet wurden, sondern nur 1\*5.000,-- ATS (lt. E-A-R 1993). Eine Nachforderung der offenen Beträge wurden nicht dargestellt bzw. erwähnt. All diese Punkte bestärken die Ansicht des unabhängigen Finanzsenates, dass hinsichtlich der Gewährung der Nutzung des Arbeitszimmers in J keine Fremdüblichkeit vorliegt.

Auch aus diesem Grund sind Kosten im Zusammenhang mit diesem Arbeitszimmer nicht anzuerkennen.

### **Wintergarten:**

Da der Bw. einen Investitionsfreibetrag für die im Jahr 1995 angefallenen Kosten im Zusammenhang mit dem Hausbau und dem darin befindlichen Büro beantragt hat, ist auch eine Berechnung hinsichtlich des Ausmaßes des Büros im Verhältnis zum Gesamtausmaß es Hauses vorzunehmen. Der Bw. gibt den Anteil des Büros im neuen Haus lt. Bauplan mit 31% der gesamten Wohnfläche an. Der Betriebsprüfer kam anlässlich einer durchgeführten Betriebsprüfung zu einem anderen Ergebnis. Seiner Ansicht nach sei auch der Wintergarten zum Privatbereich der Wohnung zu rechnen und nicht zum Mischbereich (privat und betrieblich). Unter Berücksichtigung des Wintergartens (22m<sup>2</sup>) würde sich der Büroanteil auf 28,4% verringern.

Die Mischnutzung dieses Teil des Hauses wird seitens des Bw. damit begründet, dass der Wintergarten kein "richtiger" Wohnraum sei. Er sei als Teil eines gesamten Heizungssystems zu sehen, wovon auch das Büro betroffen sei. Der Wintergarten sei ein Energiespeicher von dem die Warme Luft abgesaugt werde und zum Heizen des gesamten Hauses diene.

Der Bw. gab an, dass der Wintergarten kein Teil des Büros sei und als Raum sicherlich privat benutzt werde. Allerdings sei er im Sommer sowieso zu warm um sich dort aufzuhalten.

Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ist ausschließlich die räumliche Nutzung eines Raumes für die Zuordnung maßgeblich und nicht eine mögliche funktionelle. Auch wenn Luft aus dem Wintergarten zum Heizen des Büros mitverwendet wird, so kann dies diesen Raum noch nicht vom privaten Bereich loslösen. Würde man dieser Argumentation folgen, so wären

alle möglichen Synergieeffekte konstruierbar. Große, energieoptimale Fenster zum Beispiel in einem Wohnzimmer senken auch den heizbedingten Energiebedarf des Büros. Wird dadurch das Wohnzimmer aus dem eindeutig zuzuordnenden Privatbereich herausgelöst? Sicherlich nicht. Auch ein noch so ausgeklügeltes Heizsystem kann einen eindeutig dem Privatbereich zuzurechnenden Raum nicht zu einem gemischt verwendeten Raum machen.

Es ist also der Berechnung der Betriebsprüfung zu folgen und ein betrieblicher Anteil von 28,4% festzusetzen.

Die zu berücksichtigenden Kosten wurden bereits in der Berufungsschrift vom 17.1.1998 mit einem Betrag von 105.150,60 ATS beziffert. Die im Fahrtenbuch nicht als Sonderausgaben angeführten Fahrten (3x61km à 4,60 ATS) anlässlich Bauverhandlung (24.10., 9.11. und 10.11.1995) erhöhen diese Anschaffungskosten (Ako neu: 105.992,40 ATS). Weitere Fahrten nach J wurden nicht zu den Anschaffungskosten des Hauses (Büros) gerechnet, da eine eindeutige Zuordnung nicht möglich ist. Die Fahrten wurden, wie schon oben erwähnt, auch aus privaten Interessen durchgeführt. Dass die Fahrten nach J nicht nur zum Zweck des Hausbaues unternommen wurden, wurde auch vom Bw. in der Berufungsschrift festgehalten. Auch die zeitliche Lagerung dieser Fahrten orientierten sich größtenteils an privaten Bedürfnissen (Freitags nach Unterrichtende der Kinder, Urlaubs- und Ferienzeiten).

Unter Berücksichtigung des Büroanteiles (28.4%) ergibt dies einen Anteil Büro in Höhe von 30.102,-- ATS. Der Höhe des IFB-1995 betrug im berufungsgegenständlichen Zeitraum 9%, sodass ein IFB-1995 im Ausmaß von 2.709,-- ATS zu berücksichtigen ist.

In Anlehnung an diese Darstellungen ergibt sich folgende Gewinnberechnung (in ATS):

<b>Gewinn lt. Erklärung</b>	<b>47.708,--</b>
Zurechnung Arbeitszimmer in J	10.000,--
Zurechnung Hausbau (aktivierungspflichtig)	32.596,--
Zurechnung Fahrtkosten (lt. Vorhalt vom 30.9.2003)	30.714,--
Zurechnung Fortbildungskosten (NLP)	12.600,--
Abrechnung IFB-1995	- 2.709,--
Abrechnung Fahrtkosten Kirchdorf – Linz (Werbungskosten)	- 285,--

<b>Gewinn lt. Berufungsentscheidung</b>	<b>130.624,--</b>
---	-------------------

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, 23. März 2004