



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 12

GZ. RV/1952-W/03

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., vertreten durch Dkfm. Erik Pencik, Steuerberater, 1040 Wien, Argentinierstraße 19, gegen die Bescheide des Finanzamtes W. betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995 bis 1998 entschieden:

Der Berufung vom 5. Juni 2000 wird teilweise Statt gegeben.

Die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1995 werden abgeändert und gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt.

Die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1997 bleiben unverändert.

Die Berufung vom 8. Mai 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1998 bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), Arzt, erzielte in den streitgegenständlichen Jahren Einkünfte aus selbständiger und nicht selbständiger Arbeit sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

In einer die Jahre 1995 bis 1997 betreffenden abgabenbehördlichen Betriebsprüfung wurden ua. folgende Feststellungen getroffen:

"Tz. 15) Ratenzahlungen Bauarbeiten

Der im Jahr 1995 geltend gemachte Vorsteuerbetrag in Höhe von S 9.133,67, resultierend aus Ratenzahlungen an die Baufirma M., war nicht anzuerkennen, da die Umbauarbeiten die Wohnung bzw. das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer (Mgasse) betroffen haben. Da die Kosten für das Arbeitszimmer nicht als Betriebsausgaben anerkannt wurden (siehe Tz. 19), war auch der Vorsteuerbetrag betreffend Umbauarbeiten nicht abziehbar.

Weiters wurden für die betreffenden Arbeiten keine Rechnungen im Sinne des § 11 UStG vorgelegt.

Tz. 19) Arbeitszimmer

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG dürfen Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung bei den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden. Wenn ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet, sind die darauf entfallenden Ausgaben auch nur dann abzugfähig, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit unbedingt notwendig ist und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird.

Der Abgabepflichtige nutzt einen im Wohnungsverband gelegenen Raum als Arbeitszimmer ausschließlich beruflich, und zwar sowohl für seine nichtselbständige Tätigkeit (im Prüfungszeitraum war er Universitätsassistent bzw. Arzt im AKH) als auch für seine selbständige Tätigkeit (Privatordination). Nach Angabe des Abgabepflichtigen wird das Arbeitszimmer überwiegend für schriftstellerische Tätigkeit genutzt. Zur Untermauerung dieser Angaben wurde eine umfangreiche Publikationsliste vorgelegt. Nach Ansicht der BP stellt jedoch die schriftstellerische Tätigkeit keine eigene Einkunftsquelle dar, sondern ist Ausfluss der nichtselbständigen Tätigkeit. Wie der Abgabepflichtige selbst in einem Schreiben aus dem Jahr 1993 angeführt hat, ist er laut Dienstvertrag verpflichtet, wissenschaftlich zu arbeiten. Eine erfolgreiche Publikationsliste wäre Hauptkriterium für die weitere Anstellung, da als Universitätsassistent nur ein provisorisches Dienstverhältnis vorgelegen ist. Daher ist die wissenschaftliche und schriftstellerische Tätigkeit untrennbar mit der nichtselbständigen Arbeit

verbunden. Der Mittelpunkt der nichtselbständigen Tätigkeit liegt aber jedenfalls außerhalb des Arbeitszimmers.

Selbst wenn die wissenschaftliche und schriftstellerische Tätigkeit den Einkünften aus selbständiger Arbeit zugeordnet werden könnte (Aufbau eines Patientenstocks durch Erwerbung eines guten Rufes), bliebe die Anerkennung der Ausgaben für das Arbeitszimmer als Betriebsausgaben versagt, da der Mittelpunkt der selbständigen Tätigkeit ebenfalls außerhalb des Arbeitszimmers liegt (in der Ordination).

Aus den genannten Gründen waren die Ausgaben für das Arbeitszimmer nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen und dem erklärten Betriebserfolg aus selbständiger Arbeit wieder hinzuzurechnen.

	1995	1996	1997
Betriebskosten	20.255,67	20.087,81	17.686,47
Strom/Gas	9.031,88	8.616,33	12.303,21
Instandhaltung und Versicherung	2.649,74	3.227,86	17.757,77
AfA Büro	13.681,00	13.681,00	13.681,00
Bankzinsen		53.831,00	32.136,00
Kosten Arbeitszimmer	45.618,29	99.444,00	93.564,45
darauf entfallende Vorsteuer	2.592,66	3.040,97	3.256,58"

Das Finanzamt erließ den Prüfungsfeststellungen folgend vorläufige Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 - 1997 und führte hinsichtlich der Vorläufigkeit aus, dass aufgrund laufender Verluste sowohl bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit als auch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eine Überprüfung der Einkünfte nach einem entsprechenden Beobachtungszeitraum, ob Liebhaberei vorliege, durchzuführen sei.

In der rechtzeitig eingebrochenen **Berufung** vom 5. Juni 2000 bzw. Berufungsergänzung vom 6. Juni 2000 brachte der Bw. vor, dass die BP zutreffend festgestellt habe, das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer sei ausschließlich beruflich genutzt worden und zwar sowohl für seine nichtselbständige (im Prüfungszeitraum Assistenz bzw. Arzt an der Universitätsklinik am AKH in Wien), als auch für seine selbständige (Privatordination erst im Jahr 1997 eröffnet) Tätigkeit. Der Bw. nutze das Arbeitszimmer überwiegend für schriftstellerische Tätigkeit und darüber hinaus für sämtliche Tätigkeiten, für die an der Klinik kein Platz sei. Wegen des an der Klinik bestehenden Raummangels und aus Gründen der Lärmbelästigung, um konzentrierter arbeiten zu können, nutze er sein häusliches Arbeitszimmer.

Der Bw. tätige sämtliche Vorbereitungen für seine Operationen, die über die Routinearbeiten hinausgehen in diesem Arbeitszimmer.

Das Arbeitszimmer diene für alle administrativen Arbeiten, dort befinden sich die Ablage sämtlicher Unterlagen und die Bibliothek (Fachzeitschriften und Bücher).

Die Tätigkeiten des Bw. seien vielfältigster Art und gingen über das bloße Verfassen von Fachpublikationen hinaus. Ein junger Arzt, der seinen Fähigkeiten entsprechend eine Karriere anstrebe, müsse zunächst in der Klinik (naturgemäß unselbstständig) arbeiten. Seine über das Normalmaß hinausgehenden Arbeiten, dazu gehöre die berufliche Fortbildung, das Studium der Fachliteratur und die aktive wissenschaftliche und publizatorische Tätigkeit, seien unter dem Blickwinkel einer späteren mit höherem Einkommen verbundenen selbständigen Tätigkeit, z.B. als niedergelassener Facharzt, zu sehen. Der Bw. habe in den Jahren 1993 bis 1995 insgesamt 7 Publikationen als Erstautor erfasst, eine dieser Publikationen sei sogar prämiert worden (Billrothpreis der Ärztekammer für Wien).

Seit der Eröffnung der Ordination im Jahre 1997 hätten sich die Bezüge aus selbständiger Tätigkeit nahezu verfünfacht, wobei diese Tatsache ausschließlich als Folge seiner schriftstellerischen Tätigkeit anzusehen sei. Die relativ frühzeitige Ernennung zum Universitätsprofessor weise für eine Ordination bedeutend bessere Voraussetzungen auf. Auch nach der Ernennung habe er weiter wissenschaftlich gearbeitet, was zur Folge hatte, dass er Operationen ausschließlich und allein aufgrund seiner Spezialkenntnisse zugewiesen bekommen habe. All dies sei nur deshalb möglich gewesen, weil der Bw. schriftstellerisch tätig gewesen sei, obwohl ihn der universitäre Betrieb nach seiner Habilitation im Jahre 1996 hiezu nicht mehr verpflichtet habe.

Die schriftstellerische Tätigkeit sei die notwendige Voraussetzung einer Ordination zu eröffnen und erfolgreich zu führen. Das gesamte Einkommen der selbständigen medizinischen Tätigkeit stehe im direkten Zusammenhang mit der schriftstellerischen Tätigkeit.

Bei der vorliegenden Sachlage sei es nicht möglich, einen Mittelpunkt der Tätigkeit entweder nach Geldmaßstäben oder nach Zeitmaßstäben auszumachen oder willkürlich einer Einkunftsart zuzuordnen.

Hinsichtlich der Nichtanerkennung der Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer, stütze sich die Betriebsprüfung dabei auf eine Gesetzesbestimmung, die erst mit dem Strukturanpassungsgesetz (StruktAnpG 1996) mit Wirksamkeit ab Verantragung für das Kalenderjahr 1996 eingeführt worden sei. Für das Jahr 1995 sei diese Bestimmung nicht anzuwenden.

Hinsichtlich der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 habe der Verwaltungsgerichtshof in Auslegung dieser Gesetzesbestimmung schon mehrmals zugunsten des Steuerpflichtigen (VwGH vom 27. Mai 1999, ZI. 98/15/0100) entschieden.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 1998 und führte hiezu begründend aus, dass der Bw. sein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer ausschließlich beruflich nutze und zwar sowohl für seine nichtselbständige als auch für seine selbständige Tätigkeit (Privatordination). Der Mittelpunkt der nichtselbständigen Tätigkeit sei aber jedenfalls außerhalb des Arbeitszimmers.

Selbst wenn die wissenschaftliche und schriftstellerische Tätigkeit den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzuordnen sei, bliebe die Anerkennung der Ausgaben für das Arbeitszimmer als Betriebsausgaben versagt, da der Mittelpunkt der selbständigen Tätigkeit in der Ordination, also außerhalb des Arbeitszimmers, liege.

Hinsichtlich der Umsatzsteuer ergänzte das Finanzamt noch, dass die Aufwendungen für das geltend gemachte Arbeitszimmer nicht anerkannt worden und daher die auf die Betriebs- und Energiekosten entfallenden Vorsteuerbeträge nicht abzugsfähig seien.

In der rechtzeitig eingebrachten **Berufung** gegen die Bescheide betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für das Jahr 1998 wiederholte der Bw. sein Vorbringen, dass das Arbeitszimmer überwiegend für schriftstellerische Tätigkeit genutzt worden sei.

Darüber hinaus sei der Raum für sämtliche ihm obliegende Tätigkeiten herangezogen worden, für die an der Klinik kein Platz sei und um konzentrierter arbeiten zu können. Sämtliche Vorbereitungen für seine Operationen, die über die Routinearbeiten hinaus gehen, seien im Arbeitszimmer getätigten worden, es diene für alle administrativen Arbeiten, wie etwa die Ablage sämtlicher Unterlagen, die Bibliothek (Fachzeitschriften und Bücher).

Die Tätigkeiten seien vielfältigster Art und gingen über das bloße Verfassen von Fachpublikationen hinaus.

Mit **Berufungsvorentscheidung** betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995 - 1998 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und führte hiezu aus, dass die auf ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten der Einrichtung nur dann abzugsfähig seien, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich, ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt worden sei (vgl. VwGH vom 23. Mai 1996, ZI. 94/15/0063; VwGH vom 31. Oktober 2000, ZI. 95/15/0186).

Nach der Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 27. Mai 1999, Zl. 98/15/0100 sei die Prüfung, ob ein Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstellt, nur aus der Sicht der Einkunftsquelle vorzunehmen, für die das Arbeitszimmer notwendig sei.

Eine einzige Einkunftsquelle umfasse alle derselben Einkunftsart zuzuordnenden Tätigkeitsbereiche, die in einem engen sachlichen Wirkungszusammenhang stehen, auch wenn sie in unterschiedlichen Leistungen nach außen hin in Erscheinung treten (Lohnsteuerrichtlinien § 16, RZ 330, dritter Absatz).

Die schriftstellerische sowie auch die vorbereitende Tätigkeit stelle daher eine Tätigkeit dar, die teils der nichtselbständigen (AKH) und teils der betrieblichen (Ordination) Tätigkeit zuzuordnen sei. Das Arbeitszimmer sei im Rahmen der Einkunftsquelle für mehrere Tätigkeiten genutzt worden, die jeweils verschiedenen Berufsbildern zuzuordnen seien.

Im Rahmen einer einzigen Einkunftsquelle sei jedoch zu beurteilen, welche der verschiedenen Tätigkeiten insgesamt den Ausschlag gäben. Eine derartige Gewichtung habe grundsätzlich nach dem Maßstab der aus den verschiedenen Tätigkeiten nachhaltig erzielten Einnahmen zu erfolgen. Wenn danach der Einnahmenanteil einer Tätigkeit, bei der das Arbeitszimmer der Mittelpunkt der Tätigkeit ist, mehr als 50% betrage, (d.h. innerhalb der Einkunftsquelle überwiege), stelle das Arbeitszimmer, bezogen auf die gesamte Einkunftsquelle, den Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar.

Im gegenständlichen Fall würden die Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit weder bei den Einkünften aus Nichtselbständigkeit, noch bei den Einkünften aus betrieblicher Tätigkeit mehr als 50% betragen. Demnach liege der Schwerpunkt der Tätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers.

Nach Auskunft des AKH Wien hätten alle im Dienstverhältnis eines Assistenzarztes stehenden Personen im klinischen Bereich einen eigenen Arbeitsplatz in einem Dienstzimmer. Je nach Dienstalter sei die Größe des Dienstzimmers definiert, wobei nicht habilitierte meist zu Dritt in einem Zimmer untergebracht seien, während habilitierte meist ein Einzelzimmer zugewiesen bekämen. Diese Arbeitsplätze seien prinzipiell alle mit PC, Internetanschluss und Telefon ausgestattet. Ein Zugang zu Internet und zu E-Mail sei nach einem relativ formlosen Antrag für alle akademisch tätigen Personen gewährleistet.

In einer **Stellungnahme** betreffend die anhängigen Berufungen führte die **BP** aus, dass der Bw. an der Universitätsklinik im Prüfungszeitraum nichtselbständig beschäftigt gewesen sei und im Jahre 1997 eine Privatordination eröffnet habe. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit seien großteils Sonderklassegebühren und zu einem geringen Teil Privathonorare gewesen. Aus schriftstellerischer Tätigkeit seien keine Einkünfte erzielt worden.

Unter Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 22. Jänner 2004, Zl. 2001/14/0004 seien die Kriterien für die Beurteilung des Mittelpunktes einer Tätigkeit nach ihrem materiellen Schwerpunkt maßgebend, die darauf abstellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt worden sei. Im gegenständlichen Fall seien diese Voraussetzungen nicht erfüllt.

Die Stellungnahme wurde zur **Gegenäußerung** dem **Bw.** übermittelt und nahm dieser hiezu insofern Stellung, indem er abermals ausführte, das Arbeitszimmer sei ausschließlich und unmittelbar für seine berufliche Tätigkeit genutzt worden. Er verbringe einen wesentlichen Teil seiner beruflichen Tätigkeit in diesem Arbeitszimmer und sei mit Erstellung von wissenschaftlichen Arbeiten, Artikeln zur Fachzeitschriften, Ausarbeiten von Ordinationsplänen sowie Studium der medizinischen Literatur beschäftigt. Auch wenn hierüber keine zeitlichen Aufzeichnungen und kein Protokoll geführt worden seien, stehe das häusliche Arbeitszimmer in direktem Zusammenhang mit seinen Einkünften aus selbständiger Tätigkeit.

Mit Schriftsatz vom 23. Juni 2005 zog der Bw. den Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

Für den gegenständlichen Berufungsfall ist vorerst wesentlich, dass im Bezug auf die Anerkennung von Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer zwei unterschiedliche Bestimmungen des Einkommensteuerrechtes zur Anwendung gelangen.

Während die gesetzlichen Grundlagen dafür im Jahr 1995 folgender Maßen lauten -

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 EStG 1988). Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen (§ 16 Abs. 1 erster Satz EStG 1988). Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden: 1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge. 2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (§ 20 Abs. 1 Z. 1

und Z. 2 lit. a EStG 1988) - ist mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 eingefügt worden. In der ab dem Jahre 1996 geltenden Fassung (BGBl. I Nr. 201/1996) dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung grundsätzlich nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten

betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Nach der zur Rechtslage vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. I Nr. 201/1996, ergangenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wurden Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nur dann steuerlich berücksichtigt, wenn nach der Tätigkeit des Steuerpflichtigen die betriebliche oder berufliche Nutzung eines Arbeitszimmers erforderlich und der als Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt und auch dementsprechend eingerichtet war. Diese Anforderungen an Aufwendungen für ein Arbeitszimmer (abgeleitet aus den Abzugsverboten des § 20 Abs. 1 Z. 1 und Z. 2 lit. a EStG 1988) wurden durch die Einfügung der lit. d in die oben genannte Bestimmung nicht beseitigt und bestehen neben den im § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 formulierten Voraussetzungen weiter (vgl. VwGH-Erkenntnis 25.02.2004, 2003/13/0124).

Für das Jahr 1995 gelangt somit die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 nicht zur Anwendung und ist insofern dem Bw. zuzustimmen, wenn er darauf hinweist.

Wenn der Bw. in der Berufung betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 1995 - 1997 vorbringt, er nutze das im Wohnungsverband gelegene Zimmer ausschließlich sowohl für seine nichtselbständige als auch für seine selbständige Tätigkeit, ist darauf hinzuweisen, dass für die steuerliche Anerkennung der Aufwendungen eines häuslichen Arbeitszimmers nicht nur die tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich berufliche Nutzung maßgebend ist. Eine weitere Voraussetzung für die vor dem Strukturanpassungsgesetz geltende Rechtslage ist nämlich die berufliche Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers. Das Finanzamt stellte im Rahmen der durchgeführten BP fest, dass der Bw. den im Wohnungsverband gelegenen Raum sowohl für seine nichtselbständige als auch für seine selbständige Tätigkeit nutzt. In der BP - Stellungnahme wurde ergänzt, dass der Bw. erst im Jahre 1997 eine Privatordination eröffnet hat. Es stellt sich somit die Frage, in welchen Räumlichkeiten hätte der Bw. seine im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit über die Operationstätigkeit hinausgehenden Leistungen, wie etwa Operationsvorbereitungen, Ablage sämtlicher Unterlagen, Literaturstudium, Verfassen von Fachpublikationen, sonst ausüben können, wenn nicht in seinem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer.

Wenn das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung ua. ausführt, eine Notwendigkeit eines Arbeitszimmers eines Assistenzarztes des AKH Wien läge nicht vor, weil ein eigener Arbeitsplatz in einem Dienstzimmer vorhanden sei, überzeugt diese Argumentation nicht, da die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer nicht allein mit den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit zusammenhängen. Selbst die BP führte in ihrer Stellungnahme

aus, dass Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, wenn auch nur zu einem geringen Teil aus Privathonoraren, vorliegen. Der Bw. eröffnete seine Privatordination im Jahre 1997 und ist somit eine berufliche Notwendigkeit des im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers auf Grund der im Jahre 1995 anzuwendenden Rechtslage gegeben. Insoweit sind die diesbezüglichen Aufwendungen im Jahr 1995 anzuerkennen sind. Gemäß

§ 11 Abs. 1 Z.1 UStG 1994 müssen Rechnungen folgende Angaben enthalten: 1. Den Namen und die Anschrift des liefernden oder leistenden Unternehmers; 2. den Namen und die Anschrift des Abnehmers der Lieferung oder des Empfängers der sonstigen Leistung; 3. die Menge und die handelsübliche Bezeichnung der gelieferten Gegenstände oder die Art und den Umfang der sonstigen Leistung; 4. den Tag der Lieferung oder der sonstigen Leistung oder den Zeitraum, über den sich die sonstige Leistung erstreckt. Bei Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die abschnittsweise abgerechnet werden (z.B. Lebensmittellieferungen), genügt die Angabe des Abrechnungszeitraumes, soweit dieser einen Kalendermonat nicht übersteigt; 5. das Entgelt für die Lieferung oder sonstige Leistung (4) und 6. den auf das Entgelt (Z.5) entfallenden Steuerbetrag. Erfüllen Rechnungen die in der obigen Bestimmung geforderten Voraussetzungen für die Anerkennung der Vorsteuern nicht, so ist den darin ausgewiesenen Umsatzsteuerbeträgen die Anerkennung als Vorsteuern zu versagen (vgl. VwGH - Erkenntnis vom 30. Oktober 1996, ZI. 96/13/0117). Wenn nun in diesem Zusammenhang die BP den geltend gemachten Vorsteuerbetrag in Höhe von S 9.133,67 (siehe Tz. 15) ua. deshalb nicht anerkannte, weil für die betreffenden Arbeiten keine Rechnungen im Sinne des § 11 UStG 1994 vorgelegt wurden, ist eine rechtswidrige Vorgehensweise des Finanzamtes nicht zu erkennen.

Ermittlung der Vorsteuer für das Jahr 1995		
Vorsteuer lt. Erklärung	S	20.336,71
Ratenzahlung Bauarbeiten (Tz. 15 des BP-Berichtes)	S	- 9.133,67
Vorsteuer neu	S	11.203,04
Ermittlung der Einkünfte a. selbst. Arbeit f.d.Jahr 1995		
Einkünfte lt. Erklärung	S	- 16.674,00
Telefonkosten lt. BP-Bericht	S	2.284,40
Einkünfte aus selbständiger Arbeit neu	S	- 14.389,60

Soweit sich die Berufungseinwendungen auf die Jahre ab 1996 beziehen, ist - wie oben bereits ausgeführt - darauf hinzuweisen, dass ab diesem Zeitpunkt eine neue Bestimmung anzuwenden ist. Zu den bisherigen Voraussetzungen, die bis einschließlich 1995 zu einer Anerkennung der Arbeitszimmeraufwendungen geführt haben (berufliche Notwendigkeit und tatsächliche ausschließliche bzw. fast ausschließliche berufliche Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers), kommen die im § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 formulierten Kriterien hinzu.

Wenn der Bw. in der Berufung vom 5. Juni 2000 und der Berufungsergänzung vom 6. Juni 2000 vorbringt, er nutze sein Arbeitszimmer überwiegend für schriftstellerische Tätigkeit, wird ihm entgegengehalten, dass er aus der schriftstellerischen Tätigkeit allein keine Einkünfte erzielt. Daher liegen bezogen auf diese Tätigkeit die Voraussetzungen für den Abzug der Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nicht vor. Wenn in diesem Zusammenhang weiter ausgeführt wird, dass durch die aktive wissenschaftliche und publikatorische Tätigkeit und die Prämierung mit dem Billrothpreis der Ärztekammer für Wien in der Folge höhere Einkünften aus selbständiger Tätigkeit erzielt worden seien, dass sich die Bezüge aus selbständiger Tätigkeit seit der Ordinationseröffnung nahezu verfünfacht hätten und dass er ausschließlich auf Grund seiner Spezialkenntnisse Operationen zugewiesen bekommen hätte, wird darauf hingewiesen, dass Aufwendungen für die Lebensführung grundsätzlich bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen, selbst wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Bw. erfolgen. Die schriftstellerische Tätigkeit des Bw. hat ohne Zweifel dazu beigetragen, dass der Bw. sein Wissen spezialisiert hat und dadurch im medizinischen Bereich bekannt und anerkannt wurde. Für die Anerkennung der Aufwendungen eines häuslichen Arbeitszimmers reicht dies jedoch nicht aus.

Betreffend das Vorbringen des Bw., die Tätigkeiten seien vielfältigster Art und gingen über das bloße Verfassen von Fachpublikationen hinaus, ist anzumerken, auch wenn die Tätigkeiten des Bw. vielfältig sind und einen großen Umfang einnehmen, machen sie doch nicht den tatsächlichen Kern seiner Tätigkeit, das Operieren und die Behandlung der kranken Menschen, aus.

Hinsichtlich der Einwendungen des Bw., seine Arbeiten gehen über das Normalmaß hinaus, da er entsprechende berufliche Ziele anstrebe, die er durch beruflicher Fortbildung und Studium der Fachliteratur erreiche, wird erwidert, dass jeder Steuerpflichtige, der eine berufliche Karriere anstrebt über das übliche Maß hinaus Leistungen zu erbringen hat. Die berufliche Fortbildung und das Studium der Fachliteratur sind Tätigkeiten, die der ärztlichen Betätigung zweifellos dienen und einen Bestandteil seiner Arbeit darstellen, dass sich jedoch dadurch der

Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. in das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer verschiebt, dieser Ansicht vermag sich der Unabhängige Finanzsenat nicht anzuschließen.

Wenn der Bw. ausführt, die schriftstellerische Tätigkeit sei notwendige Voraussetzung ein Ordination zu eröffnen und erfolgreich zu führen, mag dies zwar für das erfolgreiche Führen einer Arztpraxis zutreffen, jedoch Voraussetzung für das Eröffnen einer Ordination ist die schriftstellerische Tätigkeit nicht. Eine Arztpraxis kann nämlich jeder eröffnen, der nach Abschluss des Medizinstudiums eine praktische Ausbildung absolviert hat. Nach dieser praktischen Ausbildung, die entweder drei oder sechs Jahre dauert, bekommt der Mediziner von der Ärztekammer das "ius practicandi" und mit dieser Berechtigung darf er sich als praktizierender Arzt niederlassen. Die schriftstellerische Tätigkeit ist somit nicht notwendige Voraussetzung für die Eröffnung einer Ordination.

Unter Hinweis auf die Entscheidung des VwGH vom 27. Mai 1999, ZI. 98/15/0100 brachte der Bw. vor, dass schon mehrmals zu Gunsten des Steuerpflichtigen entschieden worden sei. Mit diesem Vorbringen kann der Bw. nicht überzeugen, zum Einen betrifft dieses Erkenntnis nicht die Berufsgruppe, die der Bw. angehört, und zum Anderen hat die belangte Behörde in diesem Beschwerdefall die Abzugsfähigkeit der Arbeitszimmeraufwendungen an Hand des Mittelpunktes der gesamten Betätigungen im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb und aus nichtselbständiger Arbeit beurteilt. Der VwGH hat jedoch hiezu ausgesprochen, dass entsprechend des Systems der Einkommensteuer zunächst für jede Einkunftsquelle der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten unter Berücksichtigung aller mit der Einkunftsquelle zusammenhängenden positiven und negativen Komponenten zu ermitteln ist. Da die belangte Behörde dies außer Acht gelassen hat, hat sie die Rechtslage verkannt und der VwGH den angefochtenen Bescheid wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufgehoben.

In der Berufung gegen die Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 1998 führte der Bw. abermals unter Hinweis auf die überwiegende Nutzung des Raumes für seine schriftstellerische Tätigkeit aus, dass er ihn auch für alle Tätigkeiten herangezogen habe, für die an der Klinik kein Platz gewesen sei und um konzentrierter arbeiten zu können. Weiters habe er sämtliche Vorbereitungen für seine Operationen in diesem Arbeitszimmer getätigt und diene es (das häusliche Arbeitszimmer) für alle administrativen Arbeiten, wie zum Beispiel Ablage sämtlicher Unterlagen und Literatur. All diese Einwendungen sind jedoch nicht geeignet, die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen des häuslichen Arbeitszimmers für die Jahre ab 1996 zu erlangen. Denn neben den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen für die Anerkennung von Aufwendungen eines häuslichen Arbeitszimmers (Aufteilungsverbot und Erforderlichkeit) ist die Abzugsfähigkeit solcher Aufwendungen auch

davon abhängig, ob das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der entsprechenden Betätigung des Steuerpflichtigen darstellt. In diesem Sinne hat der VwGH mit Erkenntnis vom 22. Jänner 2004, Zl. 2001/14/004 ausgesprochen, dass der Mittelpunkt einer ärztlichen Tätigkeit jedenfalls der Ort sei, an dem die ärztliche Untersuchung und Betreuung des Patienten erfolgt. Somit ergibt sich in Anlehnung an diese Ansicht, dass im vorliegenden Berufungsfall der Mittelpunkt der Tätigkeiten des Bw. im AKH Wien und ab 1997 für die Einkünfte aus selbständiger Arbeit jedenfalls in den Räumlichkeiten der Ordination liegt.

Hinsichtlich der Ausführungen der Amtspartei in der Berufungsvorentscheidung, die Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit würden weder bei den nichtselbständigen noch bei den selbständigen Einkünften mehr als 50 % betragen, ist darauf hinzuweisen, dass dieser Sachverhalt aus dem Akteninhalt nicht zu entnehmen ist. Schon im BP-Bericht wurde festgestellt, dass die schriftstellerische Tätigkeit keine Einkunftsquelle darstellt.

Soweit der Bw. in der Gegenäußerung zur BP-Stellungnahme vorbringt, dass häusliche Arbeitszimmer stehe im direkten Zusammenhang mit seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit, ist diesem Vorbringen entgegenzuhalten, dass kein Zweifel an dem direkten Zusammenhang der Aufwendungen mit seinen Einkünften besteht, jedoch auf Grund der bereits oben zitierten gesetzlichen Bestimmung sind die Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers ab dem Jahre 1996 nach dem materiellen Schwerpunkt der jeweiligen Tätigkeit zu beurteilen und dieser liegt jedenfalls im gegenständlichen Berufungsfall nicht im häuslichen Arbeitszimmer.

Wenn der Bw. schließlich vorbringt, er verbringe einen wesentlichen Teil seiner beruflichen Tätigkeit in seinem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer, ist ihm zu erwidern, dass erst wenn Bedenken hinsichtlich der inhaltlichen Gewichtung einzelner Tätigkeitskomponenten auftreten, die Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers in zeitlicher Hinsicht zu beurteilen ist. Insoweit müsste an Hand zeitlicher Aufzeichnungen eine Gewichtung der einzelnen Arbeiten im Rahmen des Berufsbildes vorgenommen und festgestellt werden, wie viel Zeit wird im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer und wie viel Zeit außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers gearbeitet. Da der Unabhängige Finanzsenat jedoch keine Zweifel daran hegt, dass der materielle Schwerpunkt der Tätigkeiten des Bw. ab dem Jahr 1996 nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt, erübrigt sich ein weiteres Eingehen auf dieses Vorbringen.

Hinsichtlich der vorläufigen Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuerbescheide für das Jahr 1995 bringt der Bw. keine diesbezüglichen Einwendungen vor, sodass sich der Unabhängige Finanzsenat auch nicht veranlasst sieht, die Festsetzung der Umsatz- und Einkommensteuer für dieses Jahr abzuändern.

Es war demnach spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, am 30. November 2005