



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., 1xxx Wien, K-Gasse xx, vertreten durch RBG Revisions- und Betriebsberatungs GmbH, 1040 Wien, Operngasse 23/19, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk in Wien vertreten durch Mag. Silvia Pruckner, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 1999 nach der am 19. Juni 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 1999 beantragte die Bw. für Jänner bis August die Berücksichtigung von anteiligen Werbungskosten für ein Arbeitszimmer in Höhe von S 11.495, 48 sowie hinsichtlich der sonstigen Einkünfte aus ihrer Tätigkeit als Mitglied des Universitätskuratoriums für September bis Dezember die Berücksichtigung von anteiligen Raumkosten von S 4.657,63. Die geltend gemachten Werbungskosten wurden mit der Begründung nicht gewährt, dass es sich jeweils um Tätigkeiten handle, deren Mittelpunkt außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers liege.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 27.8.2001 fristgerecht berufen und hinsichtlich der geltend gemachten Raumkosten folgendes ausgeführt:

- Den Funktionären stehe nur ein Raum zur Verfügung, in dem die Kuratoriumssitzungen abgehalten werden. Im Büro des Kuratoriums würden vom Generalsekretär

und den Angestellten jene Unterlagen erstellt und aufbereitet, welche die Kuratoren in der Folge zu bearbeiten haben. Arbeitsplätze in diesem Büro für die einzelnen Kuratoriumsmitglieder existierten nicht.

- In der Zeit von Jänner bis August 1999 sei die Bw. von ihrer Tätigkeit bei der O. karenziert gewesen, so dass ihr dort kein Arbeitsplatz zur Verfügung gestanden sei. Sie habe sich aber in dieser Zeit auf ein völlig neues Tätigkeitsgebiet vorbereiten müssen, was nur in ihrem häuslichen Arbeitszimmer möglich gewesen sei.

In einem Aktenvermerk des Finanzamtes vom 23.10.2002 auf Grund eines Telefonates mit einer Angestellten des Büros des Universitätskuratoriums wurde folgendes festgehalten:

"Das Kuratorium besteht aus acht Mitgliedern aus dem In- und Ausland. Die Mitglieder treten alle ein bis zwei Monate zusammen und besprechen die Punkte, die vom Büro vorbereitet wurden. Das Ergebnis wird dann vom Büro zu einer Stellungnahme zusammengefasst und an das Ministerium weitergeleitet. Manchmal haben einzelne Mitglieder auch schon zu Hause etwa Schriftliches vorbereitet, dies ist dann mit den anderen Mitgliedern des Kuratoriums zu diskutieren und eventuell zu beschließen. Insbesondere der Vorsitzende des Kuratoriums bereitet vieles zu Hause vor. Einmal pro Jahr hat das Kuratorium einen Tätigkeitsbericht zu erstellen, der ebenfalls gemeinsam besprochen wird und durch das Büro ausgearbeitet und schließlich weitergeleitet wird. Gutachten (insbes. Postenvergabe) werden in der Regel extern vergeben. Meist werden 3-5 ausländische Experten damit beauftragt, diese Gutachten zu erstellen und das Kuratorium legt das Ergebnis dieser Gutachten ihrer Stellungnahme zugrunde.

Nachdem die Berufung mit Berufungsvorentscheidung abgewiesen worden war, stellte die Bw. mit Schriftsatz vom 18.12.2002 einen Vorlageantrag und führte begründend folgendes aus:

Gemäß § 16 EStG zählten auch jene Aufwendungen, die notwendig seien, eine bestimmte Anstellung überhaupt zu bekommen, zu den Werbungskosten. Die Vorbereitungszeit (Karenzzeit) zielte darauf ab, die hohen Anforderungen, die die neue Position an unsere Mandantin stellte, zu erfüllen und somit die nachfolgenden Einkünfte (ab September) zu sichern.

Hinsichtlich der Tätigkeit als Kuratoriumsmitglied wurde ausgeführt, dass es sich im Wesentlichen um eine gutachterähnliche Tätigkeit handle. Zur Ergänzung wurde eine Bestätigung des Vorsitzenden des Universitätskuratoriums vorgelegt mit folgendem Inhalt:

"Es wird hiermit bestätigt, dass-mit Ausnahme des Vorsitzenden-den Mitgliedern am Sitz des Kuratoriums keine Räume zur Verfügung stehen, in denen sie ihre eigenen dafür notwendigen Unterlagen vorbereiten und aufbewahren können. Es obliegt der Disposition der

Kuratoriumsmitglieder, sich dafür geeignete Räumlichkeiten zu beschaffen. Lediglich für den Vorsitzenden sowie für die Büromitarbeiter stehen Räume zur Verfügung. Zur Abhaltung der Sitzungen dient ein Besprechungszimmer. Es wird weiter bestätigt, dass die wesentliche Tätigkeit des Kuratoriums darin besteht, den jeweiligen Minister in Bezug auf die Universitätspolitik zu beraten und dazu fachliche Stellungnahmen abzugeben. Einen bedeutenden Stellenwert hat daher das Lesen von Unterlagen über die jeweils in den Sitzungen festgelegten Themenkreise sowie die Vorbereitung von Positionen oder Beiträgen zu diesen. Die periodischen Sitzungen haben den Zweck, vorbereitete Unterlagen zu diskutieren und die Positionen der einzelnen Kuratoriumsmitglieder untereinander und mit dem Büro abzustimmen und schließlich in entsprechende Form zu bringen."

In der am 19. Juni 2006 abgehaltenen Berufungsverhandlung bezog sich der steuerliche Vertreter zunächst auf den Zeitraum September bis Dezember 1999 und verwies auf § 83 Abs. 2 UOG, in welchem vier Mal eine gutachterliche Tätigkeit des Universitätskuratoriums geregelt sei, sowie auf die Randzahl 329 b der Lohnsteuerrichtlinien, in denen die Tätigkeit eines Gutachters als eine solche angeführt sei, bei der das Arbeitszimmer typischerweise Mittelpunkt der Tätigkeit darstelle.

Der steuerliche Vertreter legte folgende Unterlagen vor:

- 1) Eine Broschüre, die anlässlich des Auslaufens des UOG im Jahr 2003 herausgegeben wurde, in dem B. gemeinsam mit Herrn W.B. einen neun A5-seitigen Artikel verfasste mit dem Titel "Instrumente des Wandels: Organisation und Management".
- 2) Tätigkeitsberichte des Kuratoriums an den Nationalrat aus den Jahren 1999 bis 2003 in denen sämtliche Stellungnahmen des Kuratoriums festgehalten werden. Eine namentliche Nennung von Dr.B. ist in diesen Berichten nicht vorhanden.
- 3) Einen Evaluierungsbericht aus dem Jahr 2001 mit dem Titel "Evaluierung des Fachbereiches Maschinenbau an vier österreichischen Universitäten", an denen Dr.B. wesentlich mitgearbeitet habe. Dieser diene als Nachweis, dass Dr.B. wesentliche Vorarbeiten in diesem Bereich tätigen musste, damit im Kuratorium überhaupt eine Diskussion zu Stande kommen konnte. Namentlich erwähnt ist Dr.B. nicht.

Laut Auffassung des steuerlichen Vertreters sei der Vergleich mit einer Vortragstätigkeit nicht zutreffend, da in der Prüfung der Unterlagen und in der Findung der eigenen Position und in der Evaluierung der wesentliche Prozess bestehe, welcher das Ergebnis bestimme. Die Zusammenführung in der Sitzung sei nur ein Folgeschritt, der nur auf der Grundlage dieses ersten Schrittes basieren könne. Bei der Vortragstätigkeit sei diese Grundlage nicht gegeben.

Konkret für das Jahr 1999 wurde vorgebracht, dass Dr.B. an einem Projekt wesentlich mitgearbeitet habe, im Zuge dessen Universitäten mit Datawarehouse versorgt bzw. analysiert wurden.

Demgegenüber hielt die Vertreterin des Finanzamtes an ihrer Auffassung fest, wonach der Schwerpunkt der Tätigkeit nicht im Arbeitszimmer liege, weil die tatsächlichen Gutachten erst durch die Diskussion im Besprechungszimmer entstünden. Die Erstellung der Gutachten sei nicht Tätigkeit des einzelnen Mitgliedes sondern des gesamten Kuratoriums. Die Tätigkeit sei mit der vorbereitenden Tätigkeit eines Vortragenden vergleichbar.

Hinsichtlich des Zeitraumes Jänner bis August 1999 hielt die Bw. an ihrer bisher vertretenen Auffassung fest. Vorgelegt wird das Erkenntnis des VwGH vom 30.4.2003, Zl. 98/13/0175.

Frau Mag. Pruckner verwies in diesem Zusammenhang auf das Erkenntnis des BFH vom 2.12.2005, VI/R63/03, in der SWK Heft 7 vom 1.3.2006.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Zif. 2 lit. d EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abzugsfähig. Bildet jedoch 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 (vgl. VwGH vom 22.1.2004, Zl. 2001/14/0004). Der Mittelpunkt der Tätigkeit ist aus der Sicht der jeweiligen Einkunftsquelle zu beurteilen (VwGH vom 27.5.1999, 98/ 15/0100). Ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt ist nach dem typischen Berufsbild der Tätigkeit zu beurteilen (VwGH vom 30.9.1999, 98/15/0122).

1. Jänner bis August 1999

In dieser Zeit war die Bw. nachweislich von ihrer Tätigkeit bei der O. unter Entfall der Bezüge karenziert, sollte aber danach bei der gleichen Firma eine Stellung in leitender Position einnehmen. In ihrem Arbeitszimmer soll sich die Bw. auf diese zukünftige Stellung vorbereitet haben. Dazu ist auszuführen, dass die Aufwendungen nur dann abzugsfähig sind, wenn die Bw. im Rahmen ihrer Berufstätigkeit aktiv ist (ESt-Handbuch Quantschnigg/Schuch, S 643). Ein Steuerpflichtiger hingegen, der das Arbeitszimmer während einer Phase der Erwerbslosigkeit zur Vorbereitung auf eine künftige Erwerbstätigkeit nutzt, kann die entsprechenden Aufwendungen nur geltend machen, wenn und soweit ihm der Werbungskostenabzug auch unter den zu erwartenden Umständen der späteren beruflichen Tätigkeit zustehen würde (vgl. BFH vom 22.7.2003, VI R 137/99 in SWK, Heft 7 vom

1.3.2006). Dies ist im gegenständlichen Fall im Hinblick auf die von der Bw. in der Folge bei der O. eingenommene Stellung als leitende Angestellte zu verneinen, weshalb die geltend gemachten Aufwendungen für das Arbeitszimmer für den Zeitraum Jänner bis August 1999 nicht zustehen.

Auch das von der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegte Erkenntnis des VwGH vom 30.4.2003, Zl. 98/13/0175 kann der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen. Darin spricht der VwGH aus, dass es nach dem Grundsatz der Periodenbesteuerung für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer auf die in die jeweilige Besteuerungsperiode fallende Tätigkeit und nicht etwa auf Tätigkeiten in Vorperioden ankomme. Gleiches muss daher nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates auch dann gelten, wenn Einkünfte erst in späterer Folge anfallen.

2. September bis Dezember 1999

Entscheidungswesentlich ist für diesen Zeitraum die Frage, wo sich nach dem typischen Berufsbild eines Mitgliedes des Universitätskuratoriums der Mittelpunkt seiner Tätigkeit befindet.

Richtig ist, wie der steuerliche Vertreter in der mündlichen Berufungsverhandlung vorbrachte, dass es gemäß § 83 Abs. 2 des mittlerweile außer Kraft getretenen UOG gesetzlicher Auftrag des Universitätskuratoriums ist, für den Bundesminister für Wissenschaft und Forschung überwiegend Gutachten zu erstellen. Die gesetzliche Bestimmung lautet im Wesentlichen folgendermaßen:

"Die Aufgaben des Universitätskuratoriums sind:

1. Die Abgabe von Gutachten über die Einrichtung und Auflassung von Studienrichtungen an den einzelnen Universitäten,
2. Die Abgabe von Gutachten über die Durchführung von universitätsübergreifenden Entwicklungsplanungen in Forschung und Lehre,
3. Abgabe von Gutachten bezüglich Einziehung und Zuweisung von Planstellen an den Universitäten,
4. Beratung bei Zuweisung von Räumen und Geldmitteln an die Universitäten,
5. Abgabe von Gutachten vor der beabsichtigten Aufnahme von Berufungsverhandlungen für Universitätsprofessoren im Falle von Hausberufungen,
6. Veranlassung von universitätsübergreifenden Evaluierungsmaßnahmen in Forschung und Lehre."

Gemäß Abs. 4 besteht das Kuratorium aus je vier anerkannten Fachleuten von innerhalb und außerhalb der Universitäten.

Durch die gesetzlich normierte Aufgabenstellung der Abgabe von Gutachten durch das Kollegialorgan "Universitätskuratorium" wird jedoch nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates nicht jedes einzelne Mitglied selbst zum Gutachter. Vielmehr besteht dessen Aufgabe, wie auch vom Vorsitzenden des Kuratoriums bestätigt (vgl. den mit dem Vorlageantrag vorgelegten Schriftsatz vom 13.12.2002), im Lesen von Unterlagen über die jeweils in den Sitzungen festgelegten Themenkreise, sowie in der Vorbereitung von Positionen oder Beiträgen zu diesen. Mögen auch für diese Tätigkeit aus organisatorischen Gründen keine Räumlichkeiten zur Verfügung stehen, so ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 2.6.2004, ZI 2003/13/0166 zu verweisen, wonach der Umstand, dass kein anderer Arbeitsraum zur Verfügung steht, ein im Wohnungsverband gelegenes Zimmer nicht zum Arbeitszimmer macht. Der Mittelpunkt der Tätigkeit ist vielmehr immer nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen. Nach der bereits zitierten Bestätigung haben die periodischen Sitzungen den Zweck, vorbereitete Unterlagen zu diskutieren, und die Positionen der einzelnen Kuratoriumsmitglieder untereinander und mit dem Büro abzustimmen und schließlich in entsprechende Form zu bringen.

Gerade im Hinblick auf die gesetzlich normierte Aufgabe der Gutachtenerstellung durch das Kuratorium ist daher der Mittelpunkt der Tätigkeit für das einzelne Mitglied dort zu sehen, wo letztendlich aus der Summe der möglicherweise nach Fachgebieten erarbeiteten Diskussionsgrundlagen ein Gesamtpaket geschnürt wird, das in der Folge als Gutachten dem Minister unterbreitet werden kann. Mittelpunkt der Tätigkeit sind daher die Räumlichkeiten des Universitätskuratoriums.

Im Übrigen wurde von der Bw. kein Nachweis erbracht, welchen Beitrag die Bw. zu den einzelnen Stellungnahmen an das Ministerium geleistet hat. Die im Zuge der mündlichen Verhandlung vorgelegte Broschüre, als einziges Beispiel mit namentlicher Nennung der Bw., stammt aus dem Jahr 2003, der betreffende Artikel wurde nicht von ihr allein verfasst und ist überdies kein Gutachten i.S. des UOG. Der vorgelegte Evaluierungsbericht stammt aus dem Jahr 2001 und enthält ebenfalls keine namentliche Nennung. Die vorgelegten Tätigkeitsberichte an den Nationalrat mögen zwar ein Nachweis dafür sein, welche Stellungnahmen das Universitätskuratorium an das Ministerium abgegeben hat, sagen jedoch nichts, vor allem auch mangels direktem Bezug auf einen Beitrag der Bw. ,darüber aus, was Inhalt ihrer Tätigkeit im Universitätskuratorium ist.

Die geltend gemachten Aufwendungen für ein Arbeitszimmer stehen daher auch für den Zeitraum September bis Dezember 1999 nicht zu.

Wien, am 27. Juni 2006