



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch WTH-OEG, vom 25. Juli 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes FA, vertreten durch FA-Vertreter, vom 22. Juli 2003 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für den Zeitraum 2000 bis 2002 nach der am 30. Oktober 2006 in 6021 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Am 6. Juni 2003 reichte der Berufungswerber Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2000 bis 2002 ein und machte neben Aufwendungen für Motorsägen und Kilometergeldern auch jährlich den Betrag von ATS 6.000,-- bzw. € 436,-- als Kosten für ein Arbeitszimmer, beinhaltend fiktive Miete, Heizung, Strom und anteilige Raumaufwendungen, geltend. In den am 22.7.2003 erlassenen Einkommensteuerbescheiden betreffend die Jahre 2000 bis 2002 verwehrte die Abgabenbehörde erster Instanz den Abzug der Aufwendungen für das Arbeitszimmer und verwies zur Begründung auf jene der Berufungsvorentscheidung vom 9.8.2000 betreffend die Arbeitnehmerveranlagung 1998.

In dieser wurde ausgeführt, dass unbestritten nur eine Einkunftsquelle, nämlich die Tätigkeit als Waldaufseher, die Aufwendungen für das Arbeitszimmer bedinge und der Mittelpunkt dieser Tätigkeit nicht im Arbeitszimmer gelegen wäre. Andernfalls wären in den Vorjahren

auch die pauschalierten Kosten für Forstarbeiter nicht zugestanden, wenn von der Gesamtarbeitszeit nicht mehr als die Hälfte im Revier verbracht würde. Im Zuge der Erledigung des Rechtsmittels betreffend die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1998 hatte der Berufungswerber auf Vorhalt der Rechtsansicht der Abgabenbehörde, wonach die Aufwendungen für das Arbeitszimmer ab 1996 gem. § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 nicht mehr abzugsfähig seien, mit Schreiben vom 13.6.2000 eingewendet, dass das Arbeitszimmer ausschließlich betrieblich verwendet werde und den Mittelpunkt der Tätigkeit bilde. Der Waldaufseher speichere im Wald die Holzabmaße in seinem mobilen Dateneingabegerät (Fabrikat Latschbacher) und spiele dann die Daten in den PC im Arbeitszimmer. Bei Schlechtwetter oder im Winter erfolge dann die Weiterverarbeitung der Daten (Rechnungserstellung, Auswertungen für das BFI und Agrargemeinschaft etc.). Der Waldaufseher habe in der Gemeinde keinen eigenen Arbeitsplatz, sodass das Arbeitszimmer zweifelsfrei der Mittelpunkt der Tätigkeit sei.

Mit Schriftsatz vom 25.7.2003 er hob der Berufungswerber Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002, da die vom Gesetzgeber geforderten Bestimmungen für die Anerkennung der Aufwendungen für ein Arbeitszimmer gem. § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d letzter Satz EStG 1988 vollinhaltlich erfüllt seien. Das Arbeitszimmer sei für die berufliche Tätigkeit unerlässlich und seitens des Dienstgebers, der Gemeinde Gd., werde kein Arbeitsraum zur Verfügung gestellt. Das Arbeitszimmer werde, wie sich aus der Niederschrift der Betriebsprüfung des Finanzamtes FA vom 10.10.1995 ergebe, tatsächlich auch dafür genutzt. Der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit liege innerhalb des Arbeitszimmers. Alle EDV-Auswertungen würden in diesem Raum durchgeführt, die gesamte Erfassung des Holzeinschlages während des Jahres erfolge ausnahmslos über den Laptop Latschbacher vor Ort, dann würden die Daten im Arbeitszimmer weiterbearbeitet und ausgedruckt. Im Arbeitszimmer seien nur berufliche Arbeitsmittel (PC, Drucker, Ordner, Messkluppen, Markierungssprays, Kreiden etc.) untergebracht. Das Arbeitszimmer werde nur für die eine Tätigkeit als Waldaufseher genutzt, die auch die 100 %-ige Einkunftsquelle des Abgabepflichtigen darstelle.

Nach den Ergebnissen der in der Berufung angezogenen Nachschau des Finanzamtes FA vom 10.10.1995 befindet sich das Arbeitszimmer im Dachgeschoß und hat ein Ausmaß von 11,56 m². Die Ausstattung wird in der vom Berufungswerber zitierten Niederschrift wie folgt aufgelistet: 1 Schreibtisch (älteres Modell), 1 Schreibtischlampe, 1 Bürosessel, 1 Kasten (eingeräumt mit Ordnern und sonstigen Unterlagen, die als Waldaufseher benötigt werden wie z.B. Katastermappen, keine privaten Gegenstände), 1 kleiner runder Ablagetisch, 1 Rechenmaschine, 1 Ladegerät, 1 Drucker, 1 kl. Radio, 1 gepolsterte Sitzbank, 1 gepolsterter

Sessel mit Holzlehne, Holzdecke (leichte Dachschräge auf einer Seite), Parkettboden, 2 Wände tapeziert, 2 Wände geschweißt, Tageslicht durch eine Tür.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23.9.2005 wies das Finanzamt die Berufung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002 als unbegründet ab und führte hierzu aus:

"Die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer setzt voraus, dass die Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt nötig macht. Voraussetzung dafür ist, dass ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 darstellen muss. Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt bildet, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen. Die einem Waldaufseher obliegenden Aufgaben, wie eben die Erfassung des Holzeinschlages usw., werden unbestritten in seinem Revier erledigt. Diese Tätigkeit, die also außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird, prägt das Berufsbild eines Waldaufsehers. Die mit der Tätigkeit verbundene Arbeit, die auf das Arbeitszimmer entfällt, ist demgegenüber bei Beurteilung des Berufsbildes typischerweise nicht wesentlich. Da der Mittelpunkt Ihrer Tätigkeit jedenfalls außerhalb eines Arbeitszimmers liegt, sind die Aufwendungen dafür gem. § 20 EStG nicht abzugsfähig."

Daraufhin stellt der Berufungswerber am 27.9.2005 den Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung und ergänzte die Berufungsbegründung wie folgt:

"Die Berufungsentscheidung vom 23.09.05 geht von einem veralteten und deshalb nicht mehr zutreffenden Berufsbild eines Waldaufsichtsorgans (Waldaufsehers) aus. Der Waldaufseher hat als Forstorgan nach wie vor unbestritten zahlreiche Aufgaben im Wald (Baumauszeige, Anordnung und Überwachung von Schlägerungs- und Läuterungsmaßnahmen, forstwirtschaftliche Bestandsaufnahmen) durchzuführen. Doch bei allen diesen Aufgaben führt er ständig seinen Laptop mit, auf welchem die Erfassungs- und Arbeitsprogramme geladen sind.

Papier und Bleistift/Kugelschreiber haben bei einem Forstaufsichtsorgan seit Jahren keine große Bedeutung mehr.

Das heißt, der Waldaufseher gibt bereits alle Daten im Wald in seinen Laptop ein.

Zu Hause angelangt steckt er seinen Laptop an den im Arbeitszimmer situierten PC an und startet die Datenübertragung/den Datenabgleich.

Wenn Holzaufnahmen mittels Laptop im Wald erfolgt sind, ergänzt er die Daten nach der Datenüberspielung, trägt fehlende Daten nach und erstellt am PC die Rechnungen, die er sofort am Drucker ausgibt.

Seitens des Arbeitgebers Gemeinde Gd. wird ihm kein Arbeitszimmer/-raum zur Verfügung gestellt. Im Arbeitszimmer werden selbstverständlich alle weiteren Arbeitsutensilien (Auszeigewerkzeuge, Farbsprays) und die zahlreichen Listungen, Rechnungsdurchschläge, Arbeitsberichte etc. geordnet in einem Kasten aufbewahrt.

Das Arbeitszimmer ist für die berufliche Tätigkeit unerlässlich und wird auch tatsächlich ausschließlich dafür genutzt.

Die Überprüfung dieser ausschließlichen, beruflichen Verwendung erfolgte bereits vor Jahren durch einen Außendienstmitarbeiter des Finanzamtes Finanzamt (damals FA FA).

Zwischenzeitlich sind dahingehend keine Änderungen eingetreten.

Hinsichtlich des 2. Erfordernisses, u. zw. Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit, enthält die beispielhafte Aufzählung u. E. vorwiegend Berufe, denen vom Dienstgeber/Auftraggeber selbstverständlich die notwendigen Räume am Ort des Dienstgebers/Auftraggebers kostenlos zur Verfügung gestellt werden (Richter, Versicherungsdirektor, Universitätsprofessor, Volksschullehrerin). Allen vorgenannten Berufsinhabern wurde seitens des VwGH mangels Notwendigkeit des Unterhalts eines Arbeitszimmers im eigenen Haus die Absetzbarkeit der Kosten desselben verständlicherweise verwehrt.

Der Fall eines Waldaufsehers ist aber ganz anders gelagert:

Die Tätigkeit des Waldaufsehers hat sich in den letzten Jahren ganz entscheidend von einer reinen Außentätigkeit zu einer gemischten Tätigkeit (Innen-/Außentätigkeit) gewandelt.

So verbringt der Abgabepflichtige z. B. seine gesamte Arbeitszeit im Winter im Arbeitszimmer, um alle Auswertungen, Statistiken und Rechnungslegungen zu erstellen.

Auch vom Frühjahr bis zum Herbst verbringt Herr X. einen nicht unbeträchtlichen Teil seiner Arbeitszeit im Arbeitszimmer.

In gewisser Weise ist er damit einem Gutachter vergleichbar, der seine Befundaufnahmen ebenfalls bei einem Lokalaugenschein vor Ort durchführen muß, die Gutachtenserstellung aber im Arbeitszimmer erfolgt.

Die beispielhaft aufgezählten Berufsgruppen, denen die Absetzbarkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer zuerkannt wird, sind typischerweise jene, denen vom Arbeit-/Auftraggeber keine Räumlichkeit zur Verfügung gestellt werden (Telearbeiter, Gutachter, Schriftsteller, Dichter, Maler, Komponisten etc.).

Die Finanzbehörde skizziert in ihrer BVE ein überholtes Berufsbild des Waldaufsichtsorganes und verkennt dabei die gravierende Änderung in den Tätigkeitsabläufen eines Waldaufsehers, die in den letzten 5 - 10 Jahren eingetreten ist.

Der Mittelpunkt der Tätigkeit des Herrn X. als Waldaufsichtsorgan hat sich in den streitgegenständlichen Jahren vom Außendienst (Erfassungs-/Kontrolltätigkeiten) ins Arbeitszimmer (Kern- = Auswertungstätigkeiten, Statistiken wie Walddatenbank, Fortschreibung von Wirtschaftsplänen etc.) verlagert."

Auf die anschließenden Vorhalte der Abgabenbehörde erster Instanz vom 16.11.2005 und 30.12.2005 teilte die Gemeinde Gd. mit Schriftsätzen vom 21.11.2005 und 10.1.2006 mit, dass der Berufungswerber primär als Waldaufseher tätig sei und darüber hinaus auch die Arbeiten der beiden Agrararbeiter koordiniere, welche auch mit Arbeiten für die Gemeinde Gd. beschäftigt seien. Der Berufungswerber erstelle z.B. Planskizzen, nach denen die Agrararbeiter Werkstücke (Tore, Vieh- und Kanalroste, Pumpengestelle, Ablaufrinnen, Zaunsäulen etc.) herstellten und kontrolliere die Stundenaufzeichnungen der Agrararbeiter. Der Berufungswerber sei mit Gemeinderatsbeschluss als Gemeindewaldaufseher bestellt und als solcher unter Abschluss eines Dienstauftrages angestellt. Es gäbe keine Stundenaufzeichnungen des Berufungswerbers. Er habe eine 40-Stunden-Woche, stehe aber der Gemeinde Gd. bei allen Eventualitäten stets zur Verfügung. Er beginne seinen Dienst um 7.00 Uhr und könne seine weitere Zeiteinteilung frei gestalten. Etwas anderes wäre auch nicht möglich, da er dienstaufsichtsrechtlich dem BFI unterstellt sei und auch vom Agrarobmann Aufträge übertragen erhalte.

Vom Frühjahr bis zum Herbst sei der Berufungswerber sowohl im Innen- als auch im Außendienst tätig. Untertags sei er sowohl im Forstaufsichtsgebiet als auch auf Baustellen der Gemeinde unterwegs, am Abend verrichte er zu Hause alle schriftlichen Arbeiten für die Agrargemeinschaft, das BFI sowie die erwähnten Planungen und Aufzeichnungen für die Gemeinde Gd.. Von Ende November/Anfang Dezember (je nach Witterung) bis zum Frühjahr verrichte er fast ausschließlich Innendienstarbeiten (hauptsächlich für die BFI). Seitens der Gemeinde werde dem Berufungswerber kein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt und die Agrargemeinschaft besitze keine eigenen Räumlichkeiten. Der Berufungswerber habe sich in seinem Wohnhaus ein eigenes Arbeitszimmer eingerichtet, vom welchem aus er die erwähnten Innendienstarbeiten verrichte und in dem sich auch alle Arbeitsunterlagen und Arbeitsgeräte befänden.

Die Waldaufsehertätigkeit regle sich nach den Vorgaben des BFI. Die Aufgabenzuweisung für die Agrargemeinschaft Gd. erfolge durch den Agrarobmann und betreffe hauptsächlich die Koordination und Arbeitseinteilung der beiden Agrararbeiter. Bei schwierigen und Termin-Arbeiten (Holzfällerarbeiten, Holzablängungen, Holzauszeige) sei der Waldaufseher auch manuell tätig. Für die Gemeinde Gd. erledige der Waldaufseher – wiederum als Aufsichtsorgan über die beiden Agrararbeiter – die Koordination der laufend anfallenden Arbeiten im Gemeindegebiet (Instandhaltung der Wasserversorgungsanlagen, Gemeindewege und –

gebäude, Vorbereitungen für den Winterdienst, Schneiden von Bäumen und Sträuchern etc.). der zeitliche Umfang könne nur geschätzt werden: mit 40 % Waldaufsicht, 40 % Agrargemeinschaft Gd., 20 % Gemeinde Gd.. Der Kostenverteilungsschlüssel für den Personalaufwand des Waldaufsehers lt. TWO laute: 26% MGR, 35% Agrargemeinschaft Gd., 39% Gde. Gd.. Die Einhaltung der Arbeitszeit werde nicht kontrolliert und es bestehe hierzu auch keine Notwendigkeit. Die Urlaubaufzeichnungen erfolgten durch den Berufungswerber selbst. Da der Berufungswerber eigentlich 2 Jobs zur vollsten Zufriedenheit der quasi 3 Dienstgeber (BFI – Dienstaufsicht, Agrargemeinschaft Gd., Gde. Gd.) ausübe, denke niemand daran, diese optimale Lösung in irgendeiner Form zu ändern.

Der Berufungswerber werde auch des öfteren manuell tätig. Schwierige Holzfällerarbeiten würden stets von ihm ausgeführt. Wenn Terminarbeiten zu erledigen seien bzw. größere Mengen Verkaufsholz noch vor dem nahenden Wintereintritt geschlagen werden müssten, sei er stets mit seinen beiden eigenen Motorsägen im Einsatz. Er habe es nach Wissen der Gemeinde auch immer abgelehnt, dass ihm die Kosten für die eigenen Arbeitsgeräte (Motorsägen, Verbrauchsstoffe etc.) seitens des Arbeitgebers ersetzt würden.

Den Beantwortungen wurden als Fahrtaufzeichnungen Listen über die von der Gemeinde geleisteten Beträge an Fahrtkostenersätzen beigelegt sowie die Kopie des Dienstvertrages vom 24.8.1993. Darnach wurde der Berufungswerber auf der Grundlage des Gemeinderatsbeschlusses vom 17.6.1992 beginnend mit 13.7.1992 als vollbeschäftigte Gemeindewaldaufseher für das Forstaufsichtsgebiet der Gemeinde Gd. angestellt.

Nach Durchführung der vorangeführten Erhebungen und unter Beischluss der eingeholten Dienstbücher (gebundene Terminkalendarien mit Eintragungen betreffend Dauer, Ort und Art der Tätigkeit) legte die Abgabenbehörde erster Instanz die Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen als Werbungskosten ist somit durch das ausdrücklich normierte Erfordernis der beruflichen Veranlassung determiniert, zum anderen verbieten die Regelungen in § 20 Abs. 1 EStG 1988 die steuerliche Berücksichtigung von durch die private Lebensführung verursachten Kosten, wobei Mischaufwendungen zufolge des in lit. a der Z. 2 der Bestimmung festgelegten Aufteilungsverbotes zur Gänze vom Abzug auszuschließen sind (Hofstätter/Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz. 3 zu § 20).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 in der Fassung BGBl. Nr. 201/1996 sind weiters ausdrücklich die Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abzugsfähig. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig. Da für nicht unter das ausdrückliche Abzugverbot fallende Arbeitszimmer die bestehende strenge Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes weiterhin anwendbar ist (Hofstätter/Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz. 6.1 zu § 20 EStG 1988), sind Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer weiters nur dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig, wenn das Arbeitszimmer ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich oder beruflich verwendet wird (VwGH vom 23.4.1985, Zl. 84/14/0119) und nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen notwendig ist (VwGH vom 14.11.1990, 89/13/0145).

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 27. Mai 1999, 98/15/0100, ausgesprochen, dass keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen, wenn der Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für das Arbeitszimmer auch davon abhängig macht, dass es den Mittelpunkt der entsprechenden Betätigung des Steuerpflichtigen darstellt (vgl. etwa auch das hg. Erkenntnis vom 3. Juli 2003, 99/15/0177). Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist dabei nach ständiger Rechtsprechung des Höchstgerichtes nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen; im Zweifel wird darauf abzustellen sei, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (VwGH vom 2. Juni 2004, 2003/13/0166).

Das Vorliegen der Voraussetzung einer ausschließlich beruflichen bzw. nahezu ausschließlich beruflichen Veranlassung der Aufwendungen für das Arbeitszimmer bei dementsprechender Einrichtung des Raumes sowie das Zutreffen der geltend gemachten Aufwendungen wurden seitens der Abgabenbehörde erster Instanz im Rahmen des bisherigen Berufungsverfahrens nicht beanstandet und bei der mündlichen Verhandlung außer Streit gestellt. Im Zuge der mündlichen Verhandlung führten der Berufungswerber und sein steuerlicher Vertreter, welcher 12 Jahre lang Bürgermeister der Gemeinde Gd. war (tel. Auskunft des steuerlichen Vertreters vom 16.10.2006), auch nachvollziehbar und mit den Aufzeichnungen in den Dienstbüchern vereinbar aus, dass von der Gemeinde Gd. ein Arbeitsraum nicht zur Verfügung gestellt wurde und wegen der räumlichen Situation auch keine Möglichkeit hierzu bestanden habe. Man habe bereits für das Archiv, welches händisch geführte Alt-Akten des Vorgängers des Berufungswerbers beherberge, einen Verschlag im Dachboden errichten müssen. Ebenso unstrittig ist der Umstand, wonach es sich bei dem Arbeitszimmer um ein solches im

Wohnungsverband handelt, sodass die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 zweifelsfrei zur Anwendung zu gelangen hat.

Zu lösen ist daher einzig und allein die Frage, ob die eine Minderung der Einkünfte begründende Ausnahme vom Abzugsverbot der Kosten für das Arbeitszimmer nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 gegeben ist, das Arbeitszimmer sohin den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit bildet. Der in der Berufungsvorentscheidung dargelegten Rechtsansicht, dass nach dem typischen Berufsbild die im Revier zu erledigenden Aufgaben eines Waldaufsehers prägend seien, weshalb der Mittelpunkt der Tätigkeit als außerhalb des Arbeitszimmers gelegen anzusehen sei, tritt der Berufungswerber im Vorlageantrag mit dem Argument entgegen, dass es sich bei dem von der Abgabenbehörde erster Instanz herangezogenen Berufsbild um eine veraltete und nicht mehr zutreffendes Berufsbild handle, denn der Mittelpunkt der Tätigkeit eines Waldaufsehers habe sich in den letzten 5-10 Jahren vom Außendienst (Erfassungs- und Kontrolltätigkeit) ins Arbeitszimmer (Auswertungstätigkeiten, Statistiken und Planfortschreibungen) verlagert. Im Winter verbringe der Berufungswerber die gesamte Arbeitszeit im Arbeitszimmer zur Erstellung von Auswertungen, Statistiken und Rechnungen und auch in der übrigen Zeit sei der im Arbeitszimmer verbrachte Anteil der Arbeitszeit nicht unbeträchtlich. Weiters sei die Tätigkeit des Berufungswerbers einem Gutachter vergleichbar, der vor Ort eine Befundaufnahme durchföhre und im Arbeitszimmer das Gutachten erstelle.

Nach Auskunft der Gemeinde Gd. ist der Berufungswerber als Waldaufseher angestellt und erfüllt im Rahmen dieses Dienstverhältnisses auch im Aufgabenbereich der Gemeinde und der Agrargemeinschaft liegende Arbeiten. Auch die beiden Agrararbeiter sind u.a. mit der Erledigung von Gemeindeaufgaben betraut, da nach Angaben des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Verhandlung die Gemeinde selbst keine Gemeinendarbeiter beschäftige. Der Berufungswerber fungiere als Aufsichts- und Kontrollorgan der Agrararbeiter (Koordination, Arbeitseinteilung, Kontrolle der Stundenaufzeichnungen, Erstellung von Planskizzen für Werkstücke wie Tore, Roste, Ablaufrinnen, Zaunsäulen, Pumpengestelle) und werde bei schwierigen oder Termin-Arbeiten bei Holzarbeiten auch manuell tätig.

Die vorgelegten, auch als Dienstbücher bezeichneten, Tagebücher stellen gebundene Jahreskalender dar, in denen für jeden Tag – außer für Wochenendtage – jeweils eine ganze Seite zur ganztägigen Terminplanung vorgesehen ist. In diese Bücher trug der Berufungswerber die täglichen Dienstverrichtungen nach dem Schema Stundenanzahl und Art/Ort der Tätigkeit ein. Zudem fügte er gegebenenfalls die Vermerke "AGM-Arbeit" bzw. "Gemeinendarbeit" an und wies auch die Innendiensttätigkeiten gesondert als solche aus. Nach den Angaben des Berufungswerbers bei der mündlichen Verhandlung stellen die Eintragungen in diesen Dienstbüchern die Grundlage für den monatlich an das BFI zu erstattenden

Arbeitsnachweis dar, wobei die nicht im Rahmen der Waldaufsehertätigkeit erledigten, sondern für die Gemeinde oder die Agrargemeinschaft erbrachten Arbeiten ausnahmslos als solche gekennzeichnet worden seien. Wie der steuerliche Vertreter hierzu feststellte, mag es zwar sein, dass der Berufungswerber nicht sämtliche Tätigkeiten erfasst habe, doch verändere sich hiedurch nichts an dem Verhältnis des Arbeitseinsatzes des Berufungswerbers in den drei Bereichen BFI, Gemeinde und Agrargemeinschaft.

Aus den Aufzeichnungen in den Dienstbüchern für die Berufungsjahre ist zu ersehen, dass die Tätigkeiten für die Agrargemeinschaft in folgenden Arbeiten bestanden: Besprechungen mit dem Obmann und den Arbeitern, Zäunungsarbeiten, Wege freischneiden, Reparaturen sowie Schweiß- und Montagearbeiten an Ketten, Rollen, Viehanhänger, Gatter, Hängebrücke, Dienstauto und Traktor, Arbeiten im/für das Schlachthaus (Waschbecken, Tisch, Fliegengitter, Türbleche, Aufzug, Abfluss, Wasserleitung), Christbaumausgabe, Arbeiten im/für das Gebäude auf der Alm (Stromversorgung, Kanalisierung, Dach schneefrei machen und reparieren), Schneeräumung und Vollwärmeschutzanbringung bei der Garage, Motorsägen warten und reparieren, Mitwirkung beim Viehtrieb, Befestigung Solaranlage, Arbeit beim Recyclinghof, Bergung des Dienstautos.

Bei den vom Berufungswerber für die Agrargemeinschaft erledigten Arbeiten handelt es sich somit nahezu ausschließlich um handwerkliche Tätigkeiten, in welchen der Berufungswerber insbesondere auch seine als gelernter Schlosser erworbenen Kenntnisse einzusetzen vermochte und welche in einem Arbeitszimmer im Dachgeschoss eines Wohnhauses nicht verrichtbar gewesen wären, sondern die Anwesenheit in der freien Natur oder in den betroffenen Gemeinde- und Agrargemeinschaftsgebäuden erforderten. Auch die dabei angefallenen Besprechungen mit den Agrargemeinschaftsarbeitern vermögen am Bild einer schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers gelegenen Tätigkeit nichts zu ändern. Bedacht nehmend auf den von der Gemeinde Gd. bestätigten Inhalt der Gespräche (Koordination und Kontrolle von Arbeiten und Arbeitern) und die Art der zu erbringenden Arbeiten kann sinnvoller Weise nur von einer (überwiegenden) Abhaltung der Besprechungen an den jeweiligen Einsatzorten ausgegangen werden. Der Berufungswerber hat diese Dienstbesprechungen in den Dienstbüchern auch nicht als im Arbeitszimmer stattgefundene Innendiensttätigkeit gekennzeichnet.

Bei der mündlichen Verhandlung führte der Vertreter aus, dass sich die Agrargemeinschaft seiner auch in Bezug auf die Rechnungserstellung bediene, eine in den Rechtsmitteleingaben als wesentliche Innendiensttätigkeit beschriebene Aufgabe. Gleichzeitig erklärte er aber auch, dass auf Grund der umfassenden Leistung der forstwirtschaftlichen EDV-Programme die Rechnungen lediglich ausgedruckt und vom Kassier der Agrargemeinschaft verschickt werden müssten. In den Dienstbüchern wurde nur im Jahr 2001 der Zeitaufwand, nämlich insgesamt

20 Stunden, für die Erstellung von Rechnungsausdrucken separat vermerkt, zudem wurde der Zeitaufwand für die Erstellung sonstiger EDV-Ausdrucke (Listen über Rechtholz, Losteile und Abmaße, Ausdrucke aus den forstwirtschaftlichen Büchern und Plänen) mit 26 Stunden vermerkt. In den Jahren 2000 und 2002 wurden 50 bzw. 62 Stunden für Ausdrucke ohne nähere Differenzierung oder Zuordnung verzeichnet. Der Gesamtzeitaufwand für die Erstellung von Ausdrucken bewegte sich in den Berufungsjahren demnach in etwa derselben Bandbreite, sodass davon auszugehen ist, dass auch der Aufwand zur Erstellung von Rechnungsausdrucken in den Berufungsjahren in vergleichbarem Ausmaß angefallen ist. Die nach dem Gesamtbild der Tätigkeit im Zusammenhang mit der Agrargemeinschaft sich als eine den Kassier unterstützende Hilfstätigkeit darstellende Arbeit der Rechnungserstellung fiel sohin auch vom zeitlichen Umfang her in einem nur untergeordneten Ausmaß an (20 Stunden Rechnungserstellung zu 70, 302 und 155 Gesamtarbeitsstunden im Zusammenhang mit der Agrargemeinschaft). Insoweit der Berufungswerber daher für die Agrargemeinschaft tätig war, handelte es sich zweifelsfrei um eine Tätigkeit, deren Mittelpunkt außerhalb des Arbeitszimmers gelegen ist.

An für die Gemeinde geleisteten Arbeiten sind in den Dienstbüchern folgende Tätigkeiten festgehalten: Montage-, Reparatur-, Wartungs- und Kontrolltätigkeiten im Zusammenhang mit der Wasserversorgung (Hochbehälter reinigen und kontrollieren, Fenster, Türen, Heizung und Drainagen im Pumpenhaus, Reinigung und Schlosser montieren in Brunnenstube, Zähler ablesen, Wasserproben entnehmen, Kontrolle Quellfassung, Schächte ausmessen und ausräumen, Dorfbrunnen auf- und abdrehen), anderen Gemeindegebäuden (Gasanlage FFW-Haus, Feuerwehrtor, Turnsaal, Kühlhaus Schloss ausmessen), Winterdienst (Schneestangen setzen und einsammeln, Schneeräumung, Kiesabtransport), Wegweisertafeln (Montage, Entfernung), Biomüll sowie sonstigen Arbeiten (Kanalverstopfung anschauen, Werkzeug holen, Grenzverhandlung zw. Agrargemeinschaft und Gemeinde, Containertreppe reparieren, Gulli auspumpen, Gemeindefahrzeuge überprüfen lassen, Rohr für Fahnenstange schweißen, Bäume entfernen, Schulführung, Rohrbruch, Äste entsorgen, Algen entfernen).

Wie sich schon aus der Auskunft der Gemeinde Gd. vom 10.1.2006 ableiten lässt, verrichtete der Berufungswerber demnach auch in diesem Bereich (nahezu) ausschließlich außerhalb des Arbeitszimmers gelegene Arbeiten. Die in der Auskunftsbeantwortung vom 21.11.2005 von der Gemeinde angesprochene Erstellung von Planskizzen vermag ebenfalls zu keiner anderen Beurteilung führen, denn Ausbildung des Berufungswerbers und sich aus den aufgezeichneten Tätigkeiten ableitbare Anwendungsfälle schließen eine den Tätigkeitsmittelpunkt in Richtung Innendienst verschiebende Wirkung aus. Dem entspricht auch die Tatsache, dass in der Erstellung von Planskizzen bestehende Arbeitsgänge in den Dienstbüchern weder bei den Gemeinde- (oder allenfalls Agrargemeinschafts-)Arbeiten noch bei den Innendiensttätigkeiten

aufgezeichnet wurden. Insoweit es sich hier nicht ohnehin um bloße, vor Ort angefertigte Handskizzen handelte, stellte deren Anfertigung jedenfalls keinen solcherart bedeutenden, im Arbeitszimmer zu verrichtenden Arbeitsanteil dar, dass sie in den Dienstbüchern gesondert als verrichtete Arbeit erfasst worden wäre. Dies, obwohl darin selbst Tätigkeiten ausgewiesen sind, welche nur eine Stunde Zeit erforderten.

Die Gemeinde Gd. schätzte in ihren Angaben ohne nähere Darstellung der Ermittlung der Ansätze das Verhältnis, in dem die Tätigkeitskomponenten nach dem Zeitaufwand zueinander stehen, mit 40% Waldaufsicht, 40% Agrargemeinschaft und 20% Gemeindearbeit. Nach dem Ergebnis einer genauen und auch auf Vorhalt vom Berufungswerber unbeanstandete Auswertung der Dienstbücher betrug der Anteil der Tätigkeit als Waldaufseher 84 % (2000), 77 % (2001) und 84 % (2002), der Anteil an Gemeindetätigkeit umfasste lediglich 13 %, 7 % und 8 % und die Tätigkeit für die Agrargemeinschaft erforderte 3 %, 16 % und 8 % der Gesamtarbeitszeit. Da die Dienstbücher die Grundaufzeichnungen für den monatlichen Arbeitsnachweis an das BFI darstellte und auch der Berufungswerber im Zuge der mündlichen Verhandlung auf ausdrückliches Befragen feststellte, dass die Angaben hierin und der sich daraus ergebende Umfang der verschiedenen Tätigkeitskomponenten den tatsächlichen Verhältnissen entsprechen, ist zur Lösung der hier strittigen Frage jedenfalls ausschlaggebend, wo der Kern der Tätigkeit als Waldaufseher gelegen ist. Auch der Berufungswerber stellte in seinen Eingaben auf die Tätigkeit als Waldaufseher ab, hielt im Berufungsschreiben in Übereinstimmung mit den Ergebnissen der Ermittlungen zu den Tätigkeiten für die Gemeinde und die Agrargemeinschaft fest, dass das Arbeitszimmer nur für die Tätigkeit als Waldaufseher genutzt werde, und gründete die Einwendungen im Vorlageantrag auf die von der Abgabenbehörde erster Instanz unterlassene Auseinandersetzung mit dem aktuellen Berufsbild des Waldaufsehers.

Der Berufungswerber vertritt hierbei den Standpunkt, der Mittelpunkt der Tätigkeit als Waldaufseher hätte sich in den letzten 5 bis 10 Jahren vom Außendienst in den Innendienst verschoben, da die mittels PC im Wald aufgenommenen Daten im Innendienst weiterbearbeitet und ausgewertet würden. Den Wandel von einer reinen Außendiensttätigkeit zu einer aus Außen- und Innendiensttätigkeit bestehenden gemischten Arbeit skizziert der Berufungswerber im Vorlageantrag dahingehend, dass er die gesamte Arbeitszeit im Winter im Arbeitszimmer verbringe, um alle Auswertungen, Statistiken (Walddatenbank, Fortschreibung von Wirtschaftsplänen) und Rechnungslegungen zu erstellen, und auch in der übrigen Zeit einen nicht unbeträchtlichen Teil der Arbeitszeit im Arbeitszimmer verbringe. Die Finanzbehörde stütze sich auf ein überholtes Berufsbild des Waldaufsichtsorgans und verkenne die gravierenden Änderungen in den Tätigkeitsabläufen.

Wenn das Vorbringen des Berufungswerbers betreffend eines Wandels zu einer in nicht unbeträchtlichem Ausmaß im Innendienst im Arbeitszimmer zu verrichtenden Tätigkeit den Tatsachen entspräche, müsste sich dies in einem kontinuierlichen Anstieg der als mit Innendiensttätigkeiten verbrachten Arbeitszeit in den Aufzeichnungen in den Dienstbüchern sowie einer inhaltlichen Änderung der Innendiensttätigkeiten von bisherigen Hilfätigkeiten zu das Berufsbild prägenden Kerntätigkeiten erweisen. Demgegenüber liegt aber der Anteil der Innendiensttätigkeiten nach den Eintragungen in den Dienstbüchern nachhaltig im untergeordneten Bereich, nämlich bei lediglich 17 v.H. oder 225 Stunden (2000) und 15 v.H. oder 206 Stunden (2002) der in der Funktion eines Waldaufsehers geleisteten Gesamtarbeitszeit. Der in 2001 aufgetretene erhöhte Zeitaufwand für Innendienstarbeiten (327,50 Stunden oder 24 v.H.) stand – wie auch in der mündlichen Verhandlung bestätigt wurde - in der Hauptsache mit dem beginnenden PC-Einsatz durch Basisschulungen, Installationen und Soft- und Hardware-bezogene Arbeiten sowie den Datenübertragungen in die früher händisch und nunmehr elektronisch geführten Aufzeichnungen (Operat = Waldwirtschaftsplan, Holz- und Materialbuch) und zum Aufbau der Walddatenbank in Verbindung.

Wie im Laufe der mündlichen Verhandlung klargestellt werden konnte, handelte es sich bei den Arbeiten an den elektronischen Büchern (Material-, Holzbuch, Waldwirtschaftsplan) abgesehen von den Basisdateneingaben um dieselben wie in den Jahren zuvor, in denen sie händisch geführt wurden. Bei der Walddatenbank (WDB) handelt es sich (www.tirol.gv.at/themen/umwelt/wald/wirtschaft/wald-wdb-tirol/) um eine von der Gruppe Forst, Abteilung Forstplanung-Waldwirtschaft entwickelte und programmierte Datenbank zur Unterstützung der Waldeigentümer (bei Behördengängen, Holzverkäufen und Förderungsansuchen), zur Bereitstellung von Grundlagen und Informationen an die Gemeinden zur Erstellung der örtlichen Raumordnungskonzepte und Flächenwidmungspläne, zur Beantwortung von Anfragen durch Behörden (Bezirkshauptmannschaften, Landesdienststellen und Bundesbehörden) und zur Lieferung von Grundlagen für politische Entscheidungen auch außerhalb der Land- und Forstwirtschaft. Als eine der Funktionen der in 2005 online gegangenen Walddatenbank wird zudem ausdrücklich festgehalten, dass sie den Waldaufseher **bei seiner Arbeit im Wald unterstützt**. Die WDB steht dem Waldaufseher als effizienzsteigerndes Instrument zur Verfügung (DI Schwaninger, Landesforstdirektion, Tiroler Waldordnung 2005 – Waldschutz durch Nutzung, www.weitau.at), wodurch eine flächendeckende nachhaltige Waldwirtschaft gesichert werden kann. Die mit dem elektronischen Holzmessgerät beim Vermessen des stehenden oder liegenden Holzes gerierten Daten werden in der WDB-Tirol weiterverarbeitet, wozu im Rahmen der mündlichen Verhandlung vorgebracht wurde, dass die Übernahme der Daten vom elektronischen

Messgerät in die WDB nunmehr durch automatisches Überspielen erfolge, in den Berufsjahren jedoch die vom Gerät abgelesenen Daten in die WDB Eingabe eingegeben werden mussten. Vor Bestehen der WDB wurden nach den Angaben des Berufungswerbers diese Daten in schriftlichen Aufzeichnungen gesammelt und am Ende des Jahres nach Innsbruck (Landesforstdirektion) geschickt.

Auch die weiteren Innendiensttätigkeiten wie das Ermitteln zustehender Holzmengen (Ablöseholz, Zaunholz, Rechtholz, Brennholz, Losteile ermitteln), deren Bewertung, Erstellung der Listen hierüber, Ermittlung der Bezugsberechtigten und Erfassung der Daten für Zwecke der Erstellung und Entwicklung des Waldwirtschaftsplanes waren nach den Angaben des Berufungswerbers schon vor Einführung der elektronischen Verarbeitung und damit vor den Berufsjahren und den Änderungen im Berufsbild in gleicher Weise durchzuführen. Die Umstellung bedeutete – abgesehen von technischen und programmgestützten Anfangsschwierigkeiten und Zusatzarbeiten wie Dateneingaben - somit weder eine nachhaltig umfängliche noch eine inhaltliche Änderung dieses Tätigkeitsfeldes, es zeigte sich vielmehr, dass sich nach Einführung der elektronischen Bücher der für Innendiensttätigkeiten aufzuwendende Arbeitsanteil (2002) gegenüber dem Arbeitsumfang bei händischer Erfassung (2000) ein Absinken des Zeitaufwandes abzeichnete.

Korrespondierend hierzu sind in allen drei Berufsjahren die als Waldaufseher im Außendienst zu leistenden Arbeiten in - nicht wesentlich schwankendem und überwiegenden Ausmaß, nämlich mit 77 % (2000), 70 % (2001) und in 2002 ansteigend mit 80 % der Tätigkeit, angefallen. Zur Ermittlung dieser Verhältniszahlen wurden nicht unmittelbar auf den Arbeitsort Wald bezogene Außendiensttätigkeiten wie Vorbereitung und Teilnahme an der Forsttagssatzung und Buchprüfungen, Fortbildungen, Behördengänge, Sitzungen, Erhebungen und Ablagen im Gemeindeamt, Materialbeschaffungen und Besorgungen, Besprechungen, Wege i.Z. mit Reparaturen an Arbeitsgeräten und PKW sowie Dienstbesprechungen und Messebesuche bereits außer Ansatz gelassen.

Die im Außendienst verrichteten Arbeiten als Waldaufseher setzen sich aus folgenden vom Berufungswerber in den Dienstbüchern festgehaltenen Komponenten zusammen: Schadholzbehandlung (Wind- und Wildschaden aufnehmen, abstocken und entfernen, Abgehen, Geschälte fällen), Schadensverhütung (Feuerbrandkontrollen, Schädlingsbekämpfung, Streichen gegen Wildschaden, Zaunkontrolle und –reparatur einschließlich Transport von Zaunsäulen und Schweißarbeiten, Aufstellen und Kontrolle von Käferfallen, Käfernestskontrolle), Wildzählung und Jagdabschusskontrolle, Wildfütterung, Wegerhaltung (von Windwurf freimachen, Abfahren mit Holzeinkäufer, Zustandskontrolle, Besprechung wegen Kehrenausbau, Abgehen der Steige, Wegböschungen verhandeln und nachsäen, Bäume aus dem Weg schneiden), Schutzdienst, Läuterungsflächen messen,

Aufforstung (Forstpflanzen einschlagen und Durchforstungsflächen betreuen), Grenzfeststellungen vor Ort, Begehungen, Begehungen im Zusammenhang mit der Weiterbildung, der Waldpädagogik und Müllablagerungen, Festlegung der AMA-Flächen, Feststellen des Lagerplatzes für Siloballen, 110-Kv-Leitung (Trassen anschauen, trassieren und auszeigen, freischneiden und das Freischneiden überwachen, Trassenkontrolle), Dickungskontrolle und -pflege (Christbaumschlägerung, Latschen- und Tannenzweigsschlag, Verbrennen von Sträuchern), Bergen eines steckenden LKW, Arbeiten im Zusammenhang mit dem Brand einer Baumhütte, Grenzerhaltung, Bestandsaufnahme, Samenernte, Bäume freischneiden, der Kontrolle der Steinmauer und schließlich die im Zusammenhang mit der Zuteilung und Gewinnung von Holz vom Berufungswerber erbrachten Arbeiten: Abtransport, Abtransportkontrolle, anschreiben, aufnehmen, ausformen, ausrechnen, auszeigen, feststellen, kontrollieren, markieren, messen, organisieren, schlägern, Schlagfläche, anschauen, Schlagfläche zeigen, Seilbahnbringung, seilen und Verkaufsberatung in Bezug auf Losteile, Verkaufsholz, Schadholz, Zaun- und Brennholz, Depotholz, Ablöse- und Rechtholz, Stangen- und Stockholz. Dabei ist festzustellen, dass im Vergleich der drei Berufsjahre weder nach dem Umfang noch dem Inhalt der Tätigkeiten das Bild des Waldaufsehers prägende Arbeiten in Wegfall kamen oder – für den Fall des Eintritts der Änderung des Berufsbildes im Sinne des Vorlagevorbringens – überhaupt fehlten. Die sich aus den Aufzeichnungen ergebenden Unterschiede in der Ausprägung des Anfalles einzelner Arbeiten sind zurückzuführen auf in der Natur begründeten Gegebenheiten, der Modernisierung von Arbeitsgeräten und –abläufen und neu hinzugekommenen Arbeiten. Die Aussage, dass der Berufungswerber durch den Wandel des Berufes in solchem Ausmaß vom Wald abgezogen gewesen wäre, dass die Bedeutung der Innendiensttätigkeiten den Außendienst überholt habe, stellt sich sohin nach den tatsächlichen Verhältnissen der Berufsjahre nicht als stichhäftig heraus.

Aus dem aktuellen Berufsbild der Waldaufseher (www.waldaufseher.org/berufs-bild.html) und der Tiroler Waldordnung 2005 kann das Vorbringen des Berufungswerbers, der Tätigkeitsschwerpunkt habe sich in den Berufsjahren hin zum Innendienst entwickelt, ebenfalls nicht nachvollzogen werden. Die Berufsgruppe der Waldaufseher sieht sich nach wie vor – also auch nach der vom Berufungswerber eingewendeten Aufgabenverschiebung – als eine Gruppe von Praktikern, welche fachlich und förderungstechnisch die Waldeigentümer beraten und unterstützen. Sie leisten dezentral eingesetzt einen wertvollen Beitrag zur Entwicklung des ländlichen Raumes und entwickeln unter Einbeziehung von Umwelt- und Naturschutz individuelle Lösungen. Gegenüber früher, als die Waldaufsicht im Vordergrund stand, ist nunmehr die intensive Bewirtschaftung des Waldes zur rechtzeitigen Verjüngung und Stabilisierung der Wälder im Vordergrund, doch sieht das von der Berufsgruppe der

Waldaufseher selbst formulierte Berufsbild die zentrale Aufgabenstellung des Waldaufsehers nach wie vor außerhalb eines Büros gelegen.

Die gewandelte Ausrichtung der Arbeit des Walsaufsehers von der behördlichen Kontrolle zur aktiven Bewirtschaftung und deren Unterstützung zur Erhaltung der multifunktionalen Wirkungen des Waldes fand in der Tiroler Waldordnung 2005 eine legistische Verankerung. Wie in dem Beitrag von DI Christian Schwaninger, Landesforstdirektion, zur Tiroler Waldordnung 2005 (www.weitau.at) näher erläutert wird, hat der Waldaufseher nunmehr sowohl behördliche Aufgaben als auch Aufgaben in der Waldwirtschaft durch Beratung in allen Phasen des Kapitals Wald und einen Beitrag zum Interessensausgleich zwischen den Waldeigentümern und Waldnutzern zu leisten. Die schon bisher im Außendienst zu erfüllenden Aufgaben des Holzmessens und Holzsortierens werden in diesem Zusammenhang vom Autor besonders hervorgehoben, weil hierbei die neutrale Position des Waldaufsehers allen Beteiligten zu Gute komme. Unter Bedachtnahme auf die angestrebte Forcierung der Nutzung des Waldes kann demnach anders als der Berufungswerber vorbringt sogar eine Zunahme der Bedeutung von außendienstlichen Agenden für die Gesamtätigkeit des Waldaufsehers erkannt werden. Dem Waldaufseher obliegen weiters im öffentlichen Interesse liegende forstliche Betreuungsmaßnahmen, wie Vorzeige von Waldpflegemaßnahmen (Jungwuchs-, Dickungspflege, Durchforstung) in Schutzwäldern sowie die Unterstützung bei drohenden Schäden durch Naturgefahren einschließlich der – arbeits- und zeitintensiven - Kontrolle potentieller Schadherde und Organisation von Schadensbehebungen. Daraus ergibt sich, dass dem Berufungswerber zwar darin beizupflichten ist, dass eine Weiterentwicklung des Berufsbildes stattgefunden hat, doch hat diese, wie die legistisch verankerte Zielvorgabe aufzeigt, keineswegs in eine Verlagerung des Mittelpunktes der Tätigkeit hin zum Innendienst gemündet.

Dieser in der mündlichen Verhandlung dargetanen Sach- und Rechtslage vermochten schließlich auch der Berufungswerber und dessen Vertreter nicht wirksam entgegenzutreten, denn die vom steuerlichen Vertreter eingewendeten hinzugekommenen Innendiensttätigkeiten wurden als lediglich der Vorbereitung dienend und in der Annahme von Telefongesprächen am Handy bestehend, bei welchen die Frage nach dem Ort der zur Schlägerung zugewiesenen Holzflächen beantwortet werde, konkretisiert. Dem daraufhin von der Vertreterin der Abgabenbehörde aufgezeigten Umstand, dass derartige Telefonate wegen des inhaltlichen und mengenmäßigen Umfanges (die Holzauszeige finde nur einmal jährlich statt) nicht ins Gewicht fallen und ein Arbeitszimmer nicht rechtfertigten, trat der Berufungswerber überhaupt nicht entgegen, der steuerliche Vertreter verwies nur darauf, dass die Tagesarbeit des Berufungswerbers nach der neunstündigen Tätigkeit im Wald üblicherweise nicht ende.

Die behauptete Verlagerung der Tätigkeit lässt sich aber auch nicht aus den tatsächlich geleisteten Arbeiten, wie sie für die Erstellung des Arbeitsnachweises für die BFI aufgezeichnet wurden, ablesen. Der beginnende Einsatz des "Latschbacher", welcher nicht wie in den Eingaben ein Laptop zur Erfassung und Weiterverarbeitung von Daten sondern ein Handgerät (25 cm x 10 cm x 4 cm) zur Holzvermessung und Speicherung der Messdaten ist, stellte nur einen Wandel dahingehend dar, dass bereits bisher zu verrichtende Tätigkeiten wie Holzmessen und Sammeln dieser Daten in den forstlichen Aufzeichnungen nunmehr elektronisch unterstützt erledigt werden konnten. Eine weitere aus den Dienstbüchern ablesbare Verschiebung in den Tätigkeiten brachte im Jahr 2002 der Einsatz der Erntemaschine "Harvester" durch die Erleichterungen und den Wegfall von Arbeitsgängen bei der Holzgewinnung mit sich. Dieser erforderte jedoch gleichzeitig die Erschließung von neuen Bringungsmöglichkeiten (Flächen zeigen, Ausbau Wegkehre, Vorlichtungsflächen zeigen, Besprechungen und Partieführung), welche in dem vom Berufungswerber betreuten Gebiet ohnehin erschwert sind. Wie der Berufungswerber und der steuerliche Vertreter (und frühere Bürgermeister der Gemeinde Gd.) in der mündlichen Verhandlung erklärten, liegt der Schutzwaldanteil in seinem Waldbetreuungsgebiet lediglich bei 20 – 30 % und ist die Lawinensituation günstiger als in anderen Gebieten, doch wird dies aufgewogen durch die vermehrten Erschwernisse im Wald, wodurch die Erschließung und Zugänglichkeit für die Bewirtschaftung schlecht ist. Dies bringt mehr Aufwand für den Waldaufseher mit sich, denn zu seinen Aufgaben gehörte ja die Entfernung des Bruchholzes aus dem Wald. Dies entspricht den Aufzeichnungen in den Dienstbüchern, wonach die Bringung und das Suchen und Verbessern von Bringungsmöglichkeiten augenfällig einen breiten Raum in der Gesamttätigkeiten eingenommen hat.

Darüber hinaus kamen im Berufungszeitraum noch neue, im Außendienst zu erfüllende Aufgabengebiete wie die Betreuung des WWF-Projektes Juwelen des Waldes und die Umsetzung der Agende der Waldpädagogik zu den Aufgaben des Waldaufsehers hinzu. Unter dem Motto "Juwelen des Waldes" haben sich 1998 der Landesforstdienst Tirol, der Tiroler Forstverein, der Tiroler Waldbesitzerverband und der WWF-Tirol mit dem Ziel zusammengefunden, durch besondere Betreuung der Waldränder wertvolle Lebensräume und reizvolle Landschaftsbilder bei gleichzeitiger Verbesserung des Schutzmantels des Waldes zu schaffen (www.tirol.gv.at), indem sie artenreich und stufig aufgebaut gestaltet und naturnah bewirtschaftet werden. Zur Erreichung dieses Ziels erbrachte der Berufungswerber seinen Aufzeichnungen zufolge ausschließlich Arbeiten außerhalb des Arbeitszimmers wie Besprechungen, Standortbestimmungen, Bäume schneiden und abtransportieren, Wegerhaltung, Lieferungen und Gießen. Auch im Zusammenhang mit der Waldpädagogik

erschließt sich aus den Aufzeichnungen abgesehen von der Vorbereitung eines Vortrages vor Volksschülern über das Berufsbild des Waldaufsehers keine spezifische Innendiensttätigkeit.

Der Einwand des steuerlichen Beraters in der mündlichen Verhandlung, dass das Berufsbild nicht der Realität entspräche, den Waldaufsehern immer noch mehr Verwaltung aufgebürdet werde und sie de facto vom Wald abgezogen würden, ist folglich relativiert zu verstehen. Wie der steuerliche Vertreter in der Verhandlung im Ergebnis bestätigte, gründet sich dieser Eindruck vor allem auf den beginnenden Einsatz der elektronischen Unterstützung von Datengewinnung, -speicherung und –sammlung, welcher durch das Erfordernis der Durchführung von Basisschulungen, Installationen sowie dem Auseinandersetzen und Testen von Programmen (Datenbanken, Gerätesoftware) von der eigentlichen Tätigkeit weit entfernte Aufgabenfelder mit sich brachte. Diese sind aber entweder ohnehin nur in einem begrenzten Zeitraum angefallen oder sie bestanden im Erlernen des Umganges mit neuen Arbeitsmitteln. Umstellungsprozesse auf den Einsatz elektronischer Hilfsmittel finden sich vielfach auf dem Arbeitsmarkt und bilden für sich genommen keine ein Berufsbild prägende Komponente. Eine solche kann im gegebenen Berufungsfall auch nicht in Hinblick auf die anzuwendenden oder im Hintergrund ablaufenden berufsspezifischen Programme gesehen werden, denn wie der Berufungswerber bei der mündlichen Verhandlung selbst bestätigte, diente die Anwendung der neuen Arbeitsmittel und der Einsatz der Programme dem Ersatz bisheriger händischer Aufzeichnungen durch nunmehrige elektronische Führung, Sammlung und Übermittlung der im Zuge der Waldaufsehertätigkeit gewonnenen Daten. Die weitere Verarbeitung der Daten erfolgte – wie der Berufungswerber in der mündlichen Verhandlung und übereinstimmend mit der Vorstellung der WDB durch das Land Tirol (www.tirol.gv.at) darlegte – nach der Eingabe durch den Berufungswerber im Wege der behördlichen Programme in der WDB, der einzige weitere Arbeitsschritt nach Überführung der Daten in die EDV bestehe in der früher am Ende des Jahres händischen und nunmehr laufenden elektronischen Weiterleitung derselben an die Landesforstdirektion in Innsbruck. In Übereinstimmung damit zeigt sich auch in den Aufzeichnungen des Berufungswerbers kein Hinweis auf eine inhaltliche Intensivierung der als Waldaufseher zu leistenden Innendienstarbeiten.

In einem weiteren Vorbringen vergleicht der steuerliche Vertreter die Tätigkeit des Berufungswerbers mit jener eines Liegenschaftsgutachters, welcher gleichermaßen Daten bei einem Lokalaugenschein gewinne und diese – in zeitlich nicht unbedingt überwiegendem Ausmaß – im Innendienst zu einem Gutachten verwerte. Nach dem allgemeinen Verständnis wirken Sachverständige bei der Feststellung entscheidungswesentlicher Sachverhaltsfragen mit, indem sie Tatsachen erheben (Befund) und aus diesen Tatsachen auf Grund besonderer Fachkundigkeit und Erfahrung tatsächliche Schlussfolgerungen (Gutachten) ziehen (VwGH 15.1.1980, 2623/79). Das eigentliche Gutachten besteht in der entsprechenden

Schlussfolgerung, der Gutachter hat mittels Schlussverfahren über den maßgeblichen und fraglichen Sachverhalt je nach Beweisthema über Eigenschaften, Ursachen und Wirkungen Aussagen zu treffen. Stellt sich sohin bei einem Gutachter ein etwa erforderlicher Außendienst lediglich als ein Hilfsmittel dar, um zu einer Basis für die Schlussfolgerung zu gelangen, liegt im Falle des Waldaufsehers der nahezu umgekehrte Fall vor. Die während der Tätigkeit des Waldaufsehers anfallenden Abmaßdaten – auf diesen Bereich grenzte der steuerliche Berater in der mündlichen Verhandlung den Vergleich mit einem Gutachter ein - werden vom Berufungswerber nur gesammelt und in Datenbanken gespeist, die zur Gewinnung dieser Daten führende Tätigkeit stellt jedoch die eigentliche Kerntätigkeit der Waldpflege und - bewirtschaftung eines Waldaufsehers dar. Von ihm zu treffende Entscheidungen wie im Fall der Holzauszeige, auch wenn sie unter Heranziehung des Datenmaterials in den Datenbanken gewonnen werden, sind nur ein Teilaspekt seiner beruflichen Aufgaben und weder mit der Erstellung eines Gutachtens vergleichbar noch anders zu bewerten als Entscheidungsfindungen in anderen Berufen. Auf Nachfrage gab der Berufungswerber hierzu an, dass die Entscheidungsfindung wie die Zuweisung von Schlägerungsflächen, Holzsortierungen und Schutzmaßnahmen allein mit Hilfe der Datenbanken vom Büro aus nicht getroffen werden könne. Die Kenntnis des tatsächlichen Ist-Zustandes des Waldes bzw. der einzelnen Bäume ist hiefür unerlässlich. Der steuerliche Vertreter grenzt schließlich den Bereich der Anwendbarkeit mit dem Vergleich der Gutachtentätigkeit auf die an das BFI erstatteten Auswertungen ein. Diese bestanden nach den jeden Zweifel ausschließenden Aussagen des Berufungswerbers aber nur in den Monatsberichten, somit den monatlichen Arbeitsnachweisen auf der Grundlage der in den Kalendarien aufgezeichneten durchgeführten Arbeiten. Die Mitteilungen über den Umfang und Inhalt erledigter Aufgaben an die Dienstbehörde stellen keine Gutachten dar und bilden auch nicht den Mittelpunkt der Tätigkeit des Berufungswerbers. Das Vorbringen einer Vergleichbarkeit mit einem Gutachter erweist sich sohin als ebenfalls nicht geeignet, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde der Berufungswerber schließlich konkret dazu befragt, worin seiner eigenen Meinung nach der Mittelpunkt seiner Tätigkeit als Waldaufseher gelegen ist. Auf die Frage, wie er den Schülern bei dem im Rahmen der Waldpädagogik gehaltenen Vortrag den Kern der Tätigkeit erklärt habe, antwortete er zunächst ausweichend, er habe auch Vorbereitungen machen müssen. Auf weitere Nachfrage erläuterte er, dass er die nach dem Dienstplan zu erbringenden Tätigkeiten erklärt habe und die Schüler wissen wollten, was aufforsten, läutern, Dickungspflege oder Jungwuchspflege bedeute. Der Bitte, die bei diesem Vortrag als gemäß dem Dienstplan zu verrichtenden genannten Arbeiten zu wiederholen, kam der Berufungswerber nicht nach, sondern gab lediglich an, dass auch schriftliche Arbeiten dabei gewesen seien, welche im Büro erledigt würden. In weiterer Folge

räumte der Berufungswerber jedoch ein, dass die meiste Arbeit im Außendienst zu geschehen habe und im Innendienst nur vor - und nachbereitende Tätigkeiten durchgeführt würden. Er benannte als den wesentlichen Gehalt seines Berufes den Schutz und die Nutzung des Waldes, für beides sorge er im Wege des Außendienstes. Mit dieser Aussage bestätigt der Berufungswerber - welcher schließlich dem zu beurteilenden Sachverhalt am nächsten steht – den bereits in Auseinandersetzung mit dem Berufsbild des Waldaufsehers und den tatsächlich geleisteten Arbeitsinhalten gezogenen Schluss, dass der Mittelpunkt der Tätigkeit des Berufungswerbers nicht im Arbeitszimmer gelegen ist. Da Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer, auch wenn dieses ausschließlich beruflich genutzt wird und notwendig ist, nur dann abzugsfähig sind, wenn hierin auch der Mittelpunkt der Tätigkeit gelegen ist, steht im vorliegenden Berufungsfall einer steuerlichen Berücksichtigung der geltend gemachten Kosten das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 entgegen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.