



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Dr. JM, 1160 Wien, Rgasse, vom 22. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 8., 16. und 17. Bezirk vom 7. April 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber, Herr a. o. Univ. Prof. i. R. (mit 1. 10. 2001); Univ. Doz. Dr. JM (im folgenden Bw. genannt) übermittelt dem Finanzamt mit seiner Abgabenerklärung eine Aufstellung der Werbungskosten (für Arbeitsmittel i. H. v. € 2313,55; für Fachliteratur € 245,29; Reisekosten € 2451,45; sowie für ein *Arbeitszimmer* (sonstige Werbungskosten) *in Höhe von € 2278*) und führt diesbezüglich wie folgt aus:

"Da ich als a. o. Univ. Prof. im Ruhestand, weiter beauftragt bin Vorlesungen zu halten und daher auch weitere wissenschaftliche Tätigkeiten ausübe, so habe ich auch die ehrenamtliche Leitung des Fachausschusses V" der ITG (Informationstechnischen Gesellschaft) im VDE (Verband der Elektrotechnik, Elektronik, Informationstechnik e. V.) in der Bundesrepublik Deutschland inne. In dieser Position muss ich mindestens zweimal jährlich Fachausschusssitzungen in Deutschland leiten und Konferenzen bzw. Diskussionssitzungen veranstalten.

Da ab Sommersemester 2004 mein Vorlesungshonorar der Lohnsteuer unterliegt, fallen die Aufwendungen für mein Arbeitszimmer unter Werbungskosten. Ich habe kein Dienstzimmer an der U mehr zur Verfügung und muss daher alle meine wissenschaftlichen Arbeiten zu Hause tätigen.

Im Einkommensteuerbescheid des Jahres 2005 vom 7. 4. 2006 werden seitens des Finanzamtes die Kosten für das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer mit dem Hinweis, dass dieses nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Antragstellers bilde nicht anerkannt.

Weiters werden Jahresaufwendungen für Handy (erfasst unter Arbeitsmittel) in Höhe von € 622,19 um 40 % Privatanteil gekürzt und mit einer dreijährigen Abschreibungsdauer in Höhe von €124,44 als Werbungskosten anerkannt.

In der mit 22. 4. 2006 eingebrachten Berufung bringt der Bw. vor, dass er seit Oktober 2001 weder über ein Dienstzimmer noch über einen Arbeitsplatz an der U verfüge, weshalb die Tätigkeiten ausschließlich im Arbeitszimmer zu Hause erledigt würden.

Dabei handle es sich um wissenschaftliche Tätigkeiten wie die Ausarbeitung von Vorträgen für Fachausschusssitzungen und Konferenzen, die Ausarbeitung von Vorlesungsunterlagen für Vorlesungen an der U, sowie die Begutachtung der wissenschaftlichen Veröffentlichung betreffend das Buchprojekt "VE", Springer Verlag, Heidelberg, BRD; wobei als Honorar als Gutachter drei Freiexemplare erhalten worden seien, sowie die Begutachtung von einschlägigen Konferenzbeiträgen des wissenschaftlichen Fachgebietes des Bw.

Seit Oktober 2001 seien sämtliche für die wissenschaftliche Tätigkeit notwendigen Unterlagen (Sonderdrucke, Zeitschriften, Bücher, wissenschaftlichen Notizen und Memoranden) im Arbeitszimmer des Bw. untergebracht.

Bei den Kosten für das Handy handle es sich um Jahrestelefonkosten und nicht um die Anschaffungskosten eines Handys.

In Beantwortung eines Ersuchens um Ergänzung vom 1. 6. 2006 führt der Bw. mit Schreiben vom 22. 4. 2006 aus, dass er mit 30. 9. 2001, der Pensionierung als a. o. Univ. Prof. an der U über keinen Dienstvertrag mit dem Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Kultur verfüge.

Die Einkünfte für die abgehaltenen Vorlesungen resultieren somit aus keinem Dienstvertrag, sondern aus selbständiger Tätigkeit als Universitätsdozent (der in keinem Dienstverhältnis mit dem Bund steht, UOG 1975, § 23 (1) a 5.

In der als Beilage 2 der Berufung beigefügten Kopie des Bescheides über die Verleihung der Lehrbefugnis als Universitätsdozent durch die Habilitationskommission wird ergänzend ausgeführt, dass der Bw. dem Institut für Allgemeine Elektrotechnik und Elektronik angehört.

Mit 16. Juni 2006 ergeht seitens des Finanzamtes eine teilweise stattgebende Berufungsvorentscheidung, in welcher die Aufwendungen für Handy (ohne Kürzung eines 40 %igen Privatanteils) zum Abzug zugelassen werden. Hinsichtlich der Geltendmachung des Arbeitszimmers ergeht eine gesonderte Bescheidbegründung in welcher das Finanzamt darauf verweist, dass den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Bw. für die Lehrtätigkeit nach der Verkehrsauffassung zweifellos jener Ort bildet an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt. Eine solche Lehrtätigkeit könne naturgemäß nicht im häuslichen Wohnverband befindlichen Arbeitszimmer des an öffentlichen Einrichtungen unterrichtenden Lehrbeauftragten vorgenommen werden. Der Mittelpunkt der Lehrtätigkeit sei die unmittelbare Vermittlung von Wissen und Können in den dafür vorgesehenen Räumlichkeiten der Universität. Der Mittelpunkt der Tätigkeit hinsichtlich der Einkunftsquelle aus dem Lehrvertrag an der Universität könne daher nicht im in Rede stehenden Arbeitszimmer gesehen werden.

Die Benützung des häuslichen Arbeitszimmers möge zwar durchaus für die Tätigkeit des Bw. notwendig und förderlich sein, die anfallenden Kosten zählen jedoch gem. § 20 EStG 1988 zur Gänze zu den Kosten der privaten Lebensführung.

Im Vorlageantrag des Bw. vom 16. Juni 2006 verweist der Bw. nochmals darauf, dass sich im Arbeitszimmer nahezu 400 Aktenordner befänden, und dass sämtliche Nachrichten von der TU Wien an die Hausadresse umgeleitet würden.

Lediglich die unmittelbare Vermittlung von Wissen und Können, d. h. die tatsächliche Abhaltung der Vorlesung im Ausmaß von zwei Wochenstunden die dem gegenüber einen Bruchteil des gesamten Zeitaufwandes ausmacht erfolge in den dafür vorgesehenen Räumlichkeiten an der Universität.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer ist, dass der *Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit* in diesem Arbeitszimmer liegt. Die gesamte betriebliche und berufliche Tätigkeit

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

Der Bw. hat dargelegt, dass er in seinem Arbeitszimmer notwendige Sekretariatsarbeiten sowie diverse andere Aufgaben (Programmiertätigkeit, Überwachung von Computerläufen) durchführt bzw. durch seine Ehefrau durchführen lässt. Das Arbeitszimmer sei unerlässlich, da es ihm erlaube ungestört vom Studienbetrieb und zu sonst unüblichen Zeiten, wie an Wochenenden, zu arbeiten, da er dann aus Rücksicht auf die Familie bzw. wegen des Zeitverlustes nicht zum Institut fahren könne.

Diese Rechtsansicht hat der Verwaltungsgerichtshof in einem jüngst ergangenen, ebenfalls einen Universitätsprofessor betreffenden, Erkenntnis (16. 12. 2003, 2001/15/0197) bestätigt: In diesem Zusammenhang wird auf das einen Universitätsprofessor für Anglistik betreffende Erkenntnis des VwGH vom 16.12.2003, 2001/15/0197, verwiesen. Der Beschwerdeführer verwies in dem diesem Erkenntnis zugrunde liegenden Verfahren ebenfalls darauf, dass der jeweilige Einzelfall zu prüfen sei, wobei er seine Arbeitsleistung überwiegend im Arbeitszimmer erbringe. *Der zentrale Teil seiner Tätigkeit liege in der Forschung. Seine*

Forschungstätigkeit als Philologe werde im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt. Die Lehrtätigkeit (an der Universität) sei lediglich Folge seiner Forschungstätigkeit. Dazu führte der VwGH in einem gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 VwGG (!) gebildeten Senat aus wie folgt:

"Es kann dahingestellt bleiben, ob bei der Tätigkeit eines Universitätsprofessors die Forschung oder die Lehre im Vordergrund steht. Die Tätigkeit des Universitätsprofessors ist jedenfalls durch beide Bereiche (Forschung und Lehre) geprägt.

Der belangten Behörde kann nicht entgegengetreten werden, wenn sie zum Ergebnis gelangt ist, dass der materielle Schwerpunkt einer solchen Tätigkeit nicht im häuslichen Arbeitszimmer gelegen ist. Nach der allgemeinen Verkehrsauffassung ist der materielle Schwerpunkt der die Forschung und die Lehre umfassenden Gesamt-Tätigkeit eines Universitätsprofessors (auch auf dem vom Beschwerdeführer betreuten Fach) im Bereich der Universität gelegen. Daran ändert nichts, dass Professoren auch am Abend und an Wochenenden arbeiten, die Fahrt zur Universität eine gewisse Zeit in Anspruch nimmt und schriftliche Unterlagen der beruflichen Tätigkeit in der privaten Wohnung aufbewahrt werden."

Im vorliegenden Fall ist die Tätigkeit des a. o. Universitätsprofessors der U gleich gelagert, wie der des Universitätsprofessor für Anglistik (Erkenntnis des VwGH vom 16.12.2003, 2001/15/0197). Im gegenständlichen Fall ist davon auszugehen, dass der Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. als Universitätsprofessor, jedenfalls außerhalb seines Arbeitszimmers gelegen ist. Daran vermögen auch die Ausführungen nichts zu ändern, dass im Arbeitszimmer etwa 400 Aktenordner transferiert worden seien, und daher die "Führung einer wissenschaftlichen Korrespondenz, sowie die Verfügbarkeit entsprechender Kommunikationsmittel (Computer, Internet, Telefon und Fax) somit Sekretariatsarbeiten vom den Universitätsprofessor in Eigenregie durchgeführt werden müssten, weil diese, zweifellos erforderlichen Tätigkeiten jedoch *nicht den Mittelpunkt der Lehr- und Forschungstätigkeit* eines Universitätsprofessors darstellen.

Im Übrigen lässt sich für den Standpunkt des Berufungswerbers nichts gewinnen, wenn er auf das zeitliche Überwiegen der einzelnen Tätigkeitskomponenten abstellt (Die Vorbereitung der Lehrtätigkeit, das Verfassen von Vorlesungsunterlagen, die Ausarbeitung von Vorträgen, Veröffentlichungen und Gutachten, sowie die gesamte wissenschaftliche Korrespondenz). Der Mittelpunkt einer Tätigkeit i. S. d. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 ist nach dem materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit zu beurteilen; nur in Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (vgl. VwGH 28.11.2000, 99/14/0008; VwGH 19.12.2000, 99/14/0283; VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176; VwGH 16.12.2003, 2001/15/0197; VwGH 22.1.2004, 2001/14/0004).

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 21. August 2006