



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des G, vom 29. Oktober 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 16. Oktober 2009 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006, 2007 und 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben bleiben gegenüber den Berufungsvorentscheidungen vom 11. Dezember 2009 unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den Jahren 2006 bis 2008 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als emeritierter Universitätsprofessor und erklärte Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus einem Lehrauftrag. Die Einnahmen aus dem Lehrauftrag betrugen im Jahr 2006 2.400,00 Euro, im Jahr 2007 4.237,50 Euro und im Jahr 2008 2.962,50 Euro. Als Betriebsausgaben machte der Bw. die Kosten für die Internet-Anschlüsse an seinem Wohnsitz in X sowie an seinem rund 150 km entfernten Zweitwohnsitz geltend. Weiters machte der Bw. Fahrtkosten von seinem Zweitwohnsitz nach X (wo auch die Lehrveranstaltungen stattfanden), Aufwendungen für ein Arbeitszimmer an seinem Hauptwohnsitz in X, Aufwendungen für einen Computer und einen Drucker mit Scanner sowie Aufwendungen für Fremdleistungen im Zusammenhang mit der Erstellung von Skripten als Betriebsausgaben geltend. Der Bw. erklärte daher für das Jahr 2006 einen Verlust von 537,88 Euro (Betriebsausgaben von 2.937,88 Euro), für das Jahr 2007 einen Gewinn von 1.160,29 Euro

(Betriebsausgaben von 3.077,21 Euro) und für das Jahr 2008 einen Gewinn von 213,11 Euro (Betriebsausgaben von 2.749,39 Euro).

Das Finanzamt sah bei der Veranlagung der Einkommensteuer der Streitjahre nur die Aufwendungen für die Fremdleistungen im Zusammenhang mit der Erstellung der Skripten und die Aufwendungen für den Internet-Anschluss am Hauptwohnsitz des Bw. in X als betrieblich veranlasst an. Die vom Finanzamt ermittelten Einkünfte aus selbständiger Arbeit betrugen daher 1.358,35 Euro im Jahr 2006, 3.211,76 Euro im Jahr 2007 und 2.201,46 Euro im Jahr 2008. In der Begründung der Einkommensteuerbescheide der Jahre 2006, 2007 und 2008 führte das Finanzamt aus, die Aufwendungen für den Arbeitsraum am Wohnsitz in Graz seien nicht als Betriebsausgaben zu berücksichtigen, weil sich der Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. als Lehrbeauftragter nicht im Arbeitsraum, sondern am Lehrveranstaltungsort befinde und die Tätigkeit darüber hinaus von derart untergeordneter Bedeutung sei, dass ein eigener Arbeitsraum nicht erforderlich sei. Die Fahrtkosten zum Zweitwohnsitz und die Aufwendungen für den Computer, den Drucker und den Internet-Anschluss am Zweitwohnsitz seien nicht zu berücksichtigen, weil diese Aufwendungen nicht betrieblich veranlasst seien. Diese Aufwendungen seien nur entstanden, weil der Bw. aus persönlichen Gründen einen Zweitwohnsitz außerhalb der üblichen Entfernung vom Betriebsort gewählt habe.

In der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2006, 2007 und 2008 brachte der Bw. vor, er habe sich im Jahr 2006 bereit erklärt, zwei Lehrveranstaltungen aus Mechanik im Rahmen des neu einzurichtenden Master-Lehrgangs „A“ am Institut für B an der C Universität X abzuhalten. Der Lehrgang sei von einem seiner ehemaligen Assistenten initiiert worden. Die Teilnehmer an diesem Universitätslehrgang seien Zivilingenieure mit einschlägiger Vorbildung und Erfahrung im Verkehrsunfallbereich. Es sei von Anfang an geplant gewesen, den Lehrgangsteilnehmern alle Unterlagen auch auf elektronischem Weg zur Verfügung zu stellen. Der Bw. habe daher die gesamte Vorlesung (mit zwei Semesterwochenstunden) auf einem Tablet-PC geschrieben. Seine gesamten Aufzeichnungen (handschriftliche Entwicklung aller Gleichungen mit Skizzen und Erklärungen) seien dann nicht nur mittels Beamer auf die Hörsaaltafel übertragen, sondern zusammen mit seinen Bemerkungen (Tonaufzeichnungen) auch allen Teilnehmern auf DVD oder USB-Stick zur Verfügung gestellt worden. Die Universität habe diese Aufzeichnungen auch ins Internet gestellt. Die Skripten für die beiden Lehrveranstaltungen (jeweils ca. 100 Seiten) habe er auf dem PC erstellt. Diese seien den Teilnehmern als pdf-files zur Verfügung gestellt worden. Darüber hinaus habe er zahlreiche Beispiele für die Vorlesungen entwickelt und in Simulationen grafisch dargestellt. Der PC sei daher eine unbedingt erforderliche Investition gewesen. Für all diese Arbeiten habe er natürlich auch einen Arbeitsplatz benötigt. Da er an der Universität keinen Arbeitsplatz habe, habe er diesen in seiner Wohnung eingerichtet. In

seinem Arbeitszimmer befinden sich mehrere Arbeitstische und Bücherschränke, der PC, Bildschirme, Drucker und Kopierer sowie eine Zeichenplattform für die Erstellung von Abbildungen und Grafiken. Der Internet-Anschluss sei erforderlich gewesen, weil die Teilnehmer der Lehrgänge aus verschiedenen Ländern Europas kommen und die Möglichkeit haben sollten, ihn als Vortragenden mittels E-Mail und Skype zu kontaktieren. Vor allem in der Zeit der Prüfungsvorbereitung erhalte er E-Mails mit eingescannten Berechnungen, die er korrigiere und zurücksende. Die Fahrtkosten seien angefallen, weil er als Pensionist und emeritierter Universitätsprofessor seinen Aufenthaltsort frei wählen könne und es sich bei den Lehraufträgen nicht um eine Erwerbsarbeit handle, mit der er seinen Lebensunterhalt bestreite. Die Bezahlung für die Lehraufträge habe er daher auch stets nur als Aufwandsentschädigung betrachtet. Da der für die Lehrveranstaltungen getätigte Aufwand in keinem Verhältnis zu den von der Universität geleisteten Zahlungen gestanden sei, könne man diese Tätigkeit nur als Liebhaberei bezeichnen.

Der Bw. beantragte abschließend daher nochmals, die Aufwendungen in der von ihm geltend gemachten Höhe steuerlich zu berücksichtigen.

Mit Berufungsvorentscheidung gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt. Neben den bereits bisher anerkannten Aufwendungen für den Internet-Anschluss am Hauptwohnsitz und den Aufwendungen im Zusammenhang mit der Erstellung der Skripten wurden nun auch die Aufwendungen für den PC sowie den Drucker und Scanner als betrieblich veranlasst anerkannt. Die vom Finanzamt berücksichtigten Betriebsausgaben wurden daher pro Jahr um 466,00 Euro erhöht. In der Begründung der Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, die durch den Zweitwohnsitz verursachten Kosten (weiterer Internet-Anschluss sowie Fahrtkosten zwischen Zweitwohnsitz und Lehrveranstaltungsort) könnten nur als Betriebsausgaben anerkannt werden, wenn die Voraussetzungen für die Notwendigkeit einer doppelten Haushaltsführung gegeben wären. Die Aufwendungen für das Arbeitszimmer am Hauptwohnsitz in X könnten nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden, weil sich der Mittelpunkt der Tätigkeit eines Lehrbeauftragten nicht im häuslichen Arbeitszimmer, sondern an dem Ort befinde, an dem die Vermittlung des Wissens stattfinde. Das gelte auch für den Fall, dass umfangreiche Vorbereitungsarbeiten im häuslichen Arbeitszimmer getätigt werden. Da der Bw. aus seiner Tätigkeit als Lehrbeauftragter, wenn man den erklärten Einnahmen nur die anzuerkennenden Betriebsausgaben gegenüberstelle, positive Einkünfte erzielt habe, könne es sich bei dieser Tätigkeit nicht um Liebhaberei im steuerlichen Sinn handeln.

Im Vorlageantrag verwies der Bw. hinsichtlich der Aufwendungen für das Arbeitszimmer zunächst auf seine Ausführungen in der Berufung. Ergänzend führte er aus, die vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung genannten Entscheidungen beziehen sich

vermutlich auf Universitätsprofessoren in einem aktiven Dienstverhältnis zu einer Universität, die dort ihr Dienstzimmer haben und alle Serviceeinrichtungen der Universität in Anspruch nehmen können. Als bereits in Pension befindlichem Universitätsprofessor stehe ihm jedoch kein Arbeitsplatz an der Universität zur Verfügung. Er ersuche daher nochmals, die Aufwendungen für sein Arbeitszimmer als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Arbeitszimmer

Der Bw. machte in den Streitjahren Aufwendungen in Höhe von 699,89 Euro (2006), 577,77 Euro (2007) bzw. 583,85 Euro (2008) für ein Arbeitszimmer geltend. Der Bw. brachte vor, das Arbeitszimmer für die umfangreichen Vorbereitungsarbeiten (insbesondere Erstellung der Vorlesungs- und Prüfungsunterlagen) für seine beiden in den Streitjahren abgehaltenen Lehrveranstaltungen zu benötigen. Unbestritten ist, dass sich das Arbeitszimmer im Wohnungsverband des Bw. befindet.

Betriebsausgaben sind gemäß [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988](#) dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Bezieht ein Pensionist neben seinen Pensionseinkünften aus anderen Einkunftsquellen noch weitere Einkünfte, zu deren Erzielung die Entfaltung einer Tätigkeit weiterhin erforderlich ist, dann ist die Frage des Mittelpunktes seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit im Sinn des [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988](#) anhand der vom Pensionisten ausgeübten Tätigkeiten zur Erzielung anderer als der Pensionseinkünfte zu beurteilen (vgl. VwGH 19.04.2006, [2002/13/0202](#), m.w.N.).

Der Mittelpunkt einer Tätigkeit im Sinn des [§ 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 benützt wird (vgl. VwGH 16.12.2003, [2001/15/0197](#), m.w.N.). Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführt (vgl. zB VwGH

24.06.2004, [2001/15/0052](#), m.w.N.), liegt der Mittelpunkt einer Lehrtätigkeit vom materiellen Gehalt her nach der Verkehrsauffassung nicht im häuslichen Arbeitszimmer, sondern an jenem Ort, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt.

Liegt nach dem typischen Berufsbild einer Tätigkeit deren materieller Schwerpunkt nicht im häuslichen Arbeitszimmer, wie es bei der Tätigkeit des Bw. als Lehrbeauftragter der Fall ist, ist nicht mehr wesentlich, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht zu mehr als der Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird. Dass Lehrveranstaltungen (auch) im Arbeitszimmer abgehalten worden seien, wurde im vorliegenden Fall nicht behauptet.

Entgegen der Ansicht des Bw. ist auch nicht entscheidend, ob dem Bw. ein anderer Arbeitsraum für die Vorbereitung seiner Lehrveranstaltungen zur Verfügung stand. Der Umstand, dass der Bw. über keinen anderen Arbeitsraum verfügte, weist das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer nämlich nicht zwangsläufig als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Bw. aus (vgl. VwGH 02.06.2004, [2003/13/0166](#)).

Die Aufwendungen, die dem Bw. durch die Benützung eines Raumes in seiner Wohnung für die Vorbereitung seiner Lehrveranstaltungen entstanden sind, können daher nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

Abschließend wird darauf hingewiesen, dass nicht nur der Fall, der dem bereits genannten Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 19.04.2006, 2002/13/020, sondern auch der Fall, der der vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung zitierten Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates (vgl. UFS 21.08.2006, RV/1609-W/06) zugrunde liegt, mit jenem des Bw. vergleichbar ist. Beide Fälle betrafen Abgabepflichtige, die bereits in Pension waren und daneben Einkünfte als Vortragende bzw. Lehrende erzielten, wobei ihnen für die Vorbereitung im Rahmen ihrer Vortragenden bzw. Lehrenden Tätigkeit kein anderer – etwa vom Dienstgeber zur Verfügung gestellter – Arbeitsraum zur Verfügung stand. Dennoch wurden die Aufwendungen für die häuslichen Arbeitszimmer nicht als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkannt, weil diese Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der Vortrags- bzw. Lehrtätigkeit bildeten.

2) Aufwendungen für den Internet-Anschluss am Zweitwohnsitz und Fahrtkosten für Fahrten zwischen Zweitwohnsitz und Lehrveranstaltungsort:

Als Betriebsausgaben machte der Bw. auch Aufwendungen für einen Internet-Anschluss an seinem Zweitwohnsitz in Höhe von 274,34 Euro (2006), 437,70 Euro (2007) bzw. 254,50 Euro (2008) mit der Begründung geltend, er müsse für die Teilnehmer seiner Lehrgänge, die

vielfach aus dem Ausland kommen, jederzeit erreichbar sein. Weiters machte er Fahrtkosten für Fahrten von seinem Zweitwohnsitz zu dem rund 150 km entfernten Lehrveranstaltungsort in Höhe von 456,00 Euro (2006), 570,00 Euro (2007) bzw. 684,00 Euro (2008) geltend.

Gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988](#) dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Nicht abgezogen werden dürfen gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) auch 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.

(Mehr-)Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung (wie zB Aufwendungen für eine Wohnung am Beschäftigungsort und Kosten für Familienheimfahrten) können steuerlich berücksichtigt werden, wenn sie betrieblich bedingt sind. Das kann dann der Fall sein, wenn der Familienwohnsitz eines Steuerpflichtigen außerhalb der üblichen Entfernung vom Ort der Tätigkeit liegt und die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort der Tätigkeit nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann (vgl. VwGH 28.03.2000, [96/14/0177](#), und VwGH 20.04.2004, [2003/13/0154](#)).

Befindet sich der Familienwohnsitz hingegen – wie im Fall des Bw. – ohnedies am Tätigkeitsort und hält sich der Bw. aus privaten Gründen zeitweise an einem vom Tätigkeitsort weiter entfernten Zweitwohnsitz auf, sind die durch den Aufenthalt am Zweitwohnsitz verursachten Aufwendungen nicht betrieblich bedingt. Die vom Bw. geltend gemachten Fahrtkosten sowie die Aufwendungen für den Internet-Anschluss am Zweitwohnsitz können daher nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

3) Aufwendungen für PC, Drucker und Scanner

Die Aufwendungen für den PC, den Drucker und den Scanner in Höhe von 466,00 Euro jährlich sind als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Die Einkünfte des Bw. aus seiner selbständigen Tätigkeit betragen daher 892,35 Euro im Jahr 2006, 2.745,76 Euro im Jahr 2007 und 1.735,46 Euro im Jahr 2008.

4) Liebhaberei

Das Vorliegen von Liebhaberei im steuerlichen Sinn setzt gemäß [§ 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung](#), BGBl. Nr. 33/1993 (LVO 1993), voraus, dass bei einer Betätigung (einer Tätigkeit oder einem Rechtsverhältnis) Verluste entstehen.

Da der Bw. in allen Streitjahren aus seiner Tätigkeit als Lehrbeauftragter Gewinne erzielte, handelt es sich bei dieser Tätigkeit um eine Einkunftsquelle.

Graz, am 25. Mai 2012