



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat im Beisein der Schriftführerin Edith Sajovic-Mantl über die Berufungen des Bw., vertreten durch Stbr., gegen die Bescheide des Finanzamtes X, betreffend Einkommensteuer 1999 bis 2003 nach der am 31. Jänner 2006 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird Folge gegeben, betreffend Einkommensteuer 1999 und 2000 im eingeschränkten Umfang.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Die Höhe der Einkommensteuer für die einzelnen Jahre beträgt:

1999	2000	2001	2002	2003
€	€	€	€	€
12.457,36	13.753,19	12.629,45	15.950,15	15.666,18
S	S	S		
171.417,00	189.248,00	173.785,00		

Entscheidungsgründe

- a) Bescheide

Der Berufungswerber (Bw.) bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Assistenzprofessor an einer Universität sowie aus selbständiger Arbeit. Berufungsgegenständlich sind Werbungskosten und Betriebsausgaben für eine nach dem Vorbringen des Bw. als "Büro" genutzte Wohnung, die sich in der Nähe seines tatsächlichen Wohnsitzes befindet.

Der Bw. bezog laut Erklärung bzw. Lohnzettel folgende Einnahmen:

	1999 S	2000 S	2001 S	2002 €	2003 €
Literar Mechana	1.903,33		1.865,42	53,35	93,54
Autorenhonorare	2.420,00	702,00			
Honorar NDB Artikel					50,00
Honorar Werkeinführung					250,00
Einnahmen sA	4.323,33	702,00	1.865,42	53,35	393,54
Einnahmen nsA (Bruttobezüge)	882.518,00	949.968,00	949.010,00	73.462,40	76.969,00

Folgende Kosten wurden vom zuständigen Finanzamt (FA) nicht anerkannt:

	1999 S	2000 S	2001 S	2002 €	2003 €
Stromkosten Büro	1.292,94	1.950,98	2.875,56	70,07	
Heizkosten	6.845,40	6.150,00	7.562,37	639,42	659,12
Instandhaltung		1.188,00	1.516,80	127,67	
Afa Büroräume	17.162,00	17.162,00	7.731,00	561,83	561,83
Afa Bücherstelllage	1.500,00				
Ergänzung Bücherstelllage	1.890,00	1.890,00	1.890,00	137,35	137,35
Ergänzung Bücherstelllage			1.890,00	137,35	137,35
Betriebskosten Büro	27.896,68	22.665,70	23.453,51	1.724,04	1.753,08
	56.587,02	51.006,68	46.919,24	3.397,73	3.248,73

Die Aufteilung dieser Ausgaben auf die beiden Einkunftsquellen selbständige und nichtselbständige Arbeit in den Einkommensteuererklärungen erfolgte uneinheitlich. In den Jahren 1999, 2002 und 2003 teilte der Bw. die Kosten gemäß Verhältnis der Einnahmen zueinander auf. Im Jahr 2000 machte er sämtliche Ausgaben als Werbungskosten zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend. Im Jahr 2001 machte der Bw. zunächst sämtliche Ausgaben als Werbungskosten zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend (Kennziffer 277 der Einkommensteuererklärung), zusätzlich machte der Bw. jedoch bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit weitere S 346,55 geltend, die jedoch in den oa. Werbungskosten bereits enthalten sind (doppelte Geltendmachung der S 346,55).

In der Bescheidbegründung zum **Einkommensteuerbescheid 1999** vom 15. November 2000 (Akt 1999 Seite 20f) führte das FA aus, nach Ansicht des VwGH im Erkenntnis 27.5.1999, 98/15/0100, sei die Prüfung, ob ein Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstelle, nur aus der Sicht der Einkunftsquelle vorzunehmen, für die das Arbeitszimmer notwendig sei. Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, habe nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen.

Lasse sich eine Betätigung (Berufsbild) in mehrere (Tätigkeits)Komponenten zerlegen, erfordere eine Beurteilung nach der Verkehrsauffassung eine wertende Gewichtung dieser Teilkomponenten. Diese wertende Gewichtung führe im Ergebnis zu der Beurteilung, wo der Mittelpunkt (Schwerpunkt) einer Tätigkeit (eines Berufsbildes) gelegen sei. Eine einkunftsquellenbezogene Beurteilung erfordere gegebenenfalls eine Prüfung, ob mehrere Tätigkeiten insgesamt als eine (einige) Einkunftsquelle oder aber als eigenständige Einkunftsquellen anzusehen seien. Diese Beurteilung habe nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung zu erfolgen und sei jedenfalls durch die Zuordnung der selben Einkunftsart des § 2 Abs. 3 EStG begrenzt. Eine (einige) Einkunftsquelle umfasse alle derselben Einkunftsart zuzuordnenden Tätigkeitsbereiche, die in einem engen sachlichen Wirkungszusammenhang stünden, mögen sie auch in unterschiedlichen Leistungen nach außen in Erscheinung treten (zB schriftstellerische und vortragende Tätigkeit auf einem bestimmten Fachgebiet). Die geltend gemachten Ausgaben für das Arbeitszimmer hätten daher nicht als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten berücksichtigt werden können.

Im gemäß § 293b BAO geänderten **Einkommensteuerbescheid 2000** vom 3. Juli 2002 verwies das FA hinsichtlich Nichtanerkennung des "Arbeitszimmers" auf die Begründung des "Vorjahresbescheides 1999". Der nach einer Wiederaufnahme des Verfahrens am 30. Mai 2005 erlassene **Einkommensteuerbescheid 2001** enthält diesbezüglich keine Begründung. Der ebenfalls nach einer Wiederaufnahme des Verfahrens erlassene **Einkommensteuerbescheid 2002** und der gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültig erlassene **Einkommensteuerbescheid 2003** (beide Bescheide vom 30. Mai 2005) enthalten die Begründung, da mit Berufungsvorentscheidung das "Arbeitszimmer" und in diesem Zusammenhang stehenden Kosten nicht anerkannt würden, seien diese auch nicht im Folgejahr "zu geben". Auf die genauere Begründung der Berufungsvorentscheidung werde verwiesen. Die Aufwendungen für das "Arbeitszimmer" (das seien Strom, Heizkosten, Betriebskosten, Instandhaltung, Afa) würden für die nichtselbständige Tätigkeit nicht anerkannt.

b) Berufungsverfahren FA

In der **Berufung** vom 18. Dezember 2000 (Akt 1999 Seite 22ff) gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 vom 15. November 2000 brachte der Bw. vor, das FA habe die Kosten für das Büro in A, ...Straße...8, nicht als Werbungskosten anerkannt. Als Begründung sei der sog. Arbeitszimmererlass angegeben worden. Die Büroräume würden sich nicht in der Wohnung des Bw. in A, ...Straße...2, befinden und könnten auch nicht gelegentlich zu Wohnzwecken verwendet werden. Die Dienstverpflichtung des Bw. als Universitätslehrer würde sich zu je einem Drittel in Lehre, Forschung und Administration teilen. Die Administration erstrecke sich auf Verwaltungs- und Aufsichtstätigkeiten und sei im Institut zu absolvieren. Die Lehre erstrecke sich auf Abhaltung von Vorlesungen, Seminaren,

Konversatorien etc. in der Universität und der Vor- und Nachbereitung (Korrekturen, Erarbeitung von Lehrbehelfen) im Büro. Die Forschung betreffe Spezialgebiete, beim Bw. seien dies SchriftstellerX und SchriftstellerinY sowie FachgebietZ, und werde durch die Studienkommission entsprechend des fachlichen Bedarfs vorgegeben. Die Forschung schlage sich in Publikationen nieder, zu denen jeder Universitätslehrer verpflichtet sei und die vom Ministerium als Dienstaufsichtsbehörde jährlich an Hand der abgegebenen Publikationslisten kontrolliert werde. Diese Publikationen würden von den Verlagen nicht bezahlt, aber ohne Veröffentlichungen würde der Lehrauftrag nicht verlängert. Das Dienstzimmer des Bw. an der Universität sei nur mit einem Schreibtisch und einem Computer ausgestattet, die auch von einem weiteren Lehrbeauftragten benutzt würden. Der Bw. arbeite daher etwa zwei Tage wöchentlich in seinem Büro in A, das er sich für seine Arbeitsbedürfnisse mit einer sehr umfangreichen Bibliothek und einem Computer eingerichtet habe. Seine Bibliothek umfasse neben einer Auswahl der wichtigsten Werke der deutschen Literatur vor allem Handbücher, Nachschlagewerke und Wörterbücher. Ein Großteil seiner eigenen Bücher könne aus wissenschaftlichen Bibliotheken nicht entlehnt werden, da sie in Lesesälen als Handapparat ständen. Der Bw. verwende das Büro auch für Redaktionsarbeiten am Jahrbuch und an den Sonderpublikationen der SchriftstellerX-Gesellschaft, deren Herausgeber der Bw. sei. Da der Bw. an der Universität keinen nur ihm zustehenden Arbeitsplatz hätte, benötige er seine Arbeitsräume zur Erzielung seiner Einkünfte. Die Kosten dafür seien deshalb als Werbungskosten anzuerkennen. In der **Berufung** vom 19. Juli 2002 (Akt 2000 Seite 12) gegen den gemäß § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid 2000 vom 3. Juli 2002 verwies der Bw. auf sein Vorbringen in der Berufung betreffend Einkommensteuer 1999.

Im Schreiben vom 9. Jänner 2003 betreffend Berufung Einkommensteuer 1999 und 2000 (Akt 2000 Seite 15) ersuchte das FA den Bw. um Ergänzung zu folgenden Punkten:

- Vorlage eines Planes der Büroräumlichkeiten
- Wie und von wem würden die übrigen Räumlichkeiten dieses Hauses genutzt?
- Woraus ergeben sich Anschaffungskosten S 515.400,65?
- Begründung für den Afa-Satz 3,33%
- Aufschlüsselung der Betriebskosten des Büros
- Für welche Rechtsberatung würden die Honorarnoten gelegt?
- Welche Wirtschaftgüter seien als geringwertig sofort abgesetzt worden?
- Welche Versicherung sei bezahlt worden?
- Auflistung der angeschafften Bücher und Zeitschriften

In der Antwort vom 10. März 2003 (Akt 2000 Seite 16ff) legte der Bw. einen Wohnungsplan, Zahlscheine, zwei Honorarnoten einer Steuerberaterin, eine Liste geringfügiger Wirtschaftsgüter, Versicherungsbestätigungen sowie Listen von Buchtitel für 1999 und 2000 vor. Weiters gab der Bw. an:

- Zum Wohnungsplan sei festzuhalten, dass der Bw. die Räumlichkeiten ...Straße...8 ausschließlich für seine Tätigkeit als Lehrbeauftragter und Autor verwende. In den Räumen würden sich neben seinen Arbeitsplätzen die umfangreiche Bibliothek befinden. Die Wohnung des Bw. sei davon getrennt in der ...Straße...2.
- Die Räumlichkeiten ...Straße...8 würden ausschließlich vom Bw. für seine berufliche Tätigkeit verwendet.
- Der Wert der Anschaffungskosten S 515.400,65 entspreche den Anschaffungskosten der Liegenschaft aus dem Jahr 1983. Sowohl der Anschaffungswert als auch die Nutzung seien anlässlich einer steuerlichen Betriebsprüfung und Betriebsbesichtigung überprüft worden. Die Abschreibung sei anlässlich der Betriebsbesichtigung vom FA festgesetzt worden. Der Abschreibungsprozentsatz von 3,33% habe sich auf Grund der damaligen Betriebsprüfung ergeben. Da zwischenzeitig die steuerlichen Abschreibungssätze geändert worden seien, stelle der Bw. den Antrag, dass in seinen Steuererklärungen 1999 und 2000 jeweils eine Abschreibung von S 7.731,00, was 1,5% der Anschaffungskosten entspreche, verrechnet würden.
- Die Betriebskosten seien die auf das Objekt von der Hausverwaltung vorgeschriebenen Kosten. Auf eine kopierte Beilage werde hingewiesen.
- Die Honorarnoten würden Steuerberatungsleistungen betreffen.
- Auf die Kopie eines Kontos betreffend geringfügige Wirtschaftsgüter werde verwiesen.
- Bei den Versicherungen handle es sich um solche des Objektes ...Straße...8 für Haushalt und eine Rechtsschutzversicherung.
- Betreffend Bücher werde auf vorgelegte Listen verwiesen.

In den abweislichen **Berufungsvorentscheidungen** vom 24. Mai 2005 betreffend Einkommensteuer 1999 und 2000 führte das FA aus, auch wenn das Arbeitszimmer außerhalb des Wohnungsverbandes liege und somit die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nicht anwendbar sei, müsste dennoch die berufliche Notwendigkeit ein Ausmaß erreichen, das ein Arbeitszimmer (im vorliegenden Fall sogar eine gesamte Wohnung mit allen Kosten) rechtfertige. Daher sei nach wie vor das typische Berufsbild ausschlaggebend für die Beurteilung des Tätigkeitsmittelpunktes. Für Universitätsprofessoren stehe damit bereits durch das richtungsweisende Erkenntnis vom 20.01.1999, Zi. 98/13/0132 des VwGH fest, dass Mittel-

punkt der Lehrtätigkeit nach der Verkehrsauffassung jener Ort sei, an dem die Vermittlung von Wissen selbst erfolge. Dies werde vom Bw. in der Berufung auch nicht bestritten, wenn er ausführe, dass sich die Lehre auf die Abhaltung von Seminaren, Vorlesungen, Konversatorien etc. sowie auf die Vor- und Nachbearbeitung (Korrekturen etc.) erstrecke. Weiters stehe ein Dienstzimmer an der Universität zur Verfügung, das in zeitlicher Hinsicht überwiegend (häusliches Büro nur ca. 2 Tage/Woche!) genutzt werde.

Dagegen brachte der Bw. im **Vorlageantrag** vom 12. August 2005 (Akt 2000 Seite 38ff) und ergänzend zur Berufung vom 15. November 2000 und 3. Juli 2002 sowie der Vorhaltsbeantwortung vom 10. März 2003 vor, dass das Dienstzimmer nur mit einem Arbeitsplatz mit Schreibtisch, PC, Telefon "etc." ausgestattet sei, den der Bw. mit einer namentlich genannten Kollegin teile. Die gleichzeitige Benützung sei nicht möglich, es sei notwendig, dass beide Personen in ihren Räumlichkeiten arbeiten (unter Hinweis auf ein Schreiben des Institutsvorstandes). Weiters sei eine der Hauptaufgaben des Bw. als Professor am Institut für I die fachliche Betreuung des literarischen Nachlasses von SchriftstellerinY (unter Hinweis auf ein Beiblatt zur Arbeitsplatzanalyse). Gemäß Vereinbarung mit den Erben von SchriftstellerinY sei dem Bw. der offene Nachlass zu treuen Handen übergeben worden. Dies sei ausschließlich zur persönlichen Verwendung des Bw. für die wissenschaftliche Arbeit und als Hilfsmittel für dessen beratende Tätigkeit und koordinierenden Tätigkeit in Zusammenarbeit mit der regulierenden Nachlassbenützung an der Österreichischen Nationalbibliothek erfolgt. Der Bw. sei verpflichtet, diese nicht an dritte Personen weiterzugeben und nicht durch missbräuchliche Handhabung die Nachlassbenützung in der ÖNB zu beeinträchtigen. Der Bw. müsse daher notwendiger Weise den literarischen Nachlass von SchriftstellerinY in seinen Arbeitsräumen aufbewahren. Weiters sei die für die Berufsausübung des Bw. notwendige Bibliothek bereits so umfangreich, dass eine Unterbringung der Bücher in den zu teilenden Dienstraum in der Universität absolut unmöglich sei. So seien die Arbeitsräumlichkeiten des Bw. bis auf den letzten Platz mit Büchern bestückt, die er sonst nirgends unterbringen könne (unter Hinweis auf vorgelegte Fotos). Die vom Bw. "angemieteten" Arbeitsräumlichkeiten seien daher unerlässlich für seine Angestelltentätigkeit und notwendig für seine Berufsausübung. Die Voraussetzung der steuerlichen Anerkennung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer sei gegeben, da die Art der Tätigkeit den Aufwand unbedingt notwendig mache und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich beruflich genutzt werde (unter Hinweis auf Rz. 324 LStRI, VwGH 31.10.2000, 95/15/0186). Diese Notwendigkeit sei gegeben und lasse eine sichere Nachprüfung durch die Finanzbehörden zu. Darüber hinaus werde das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt (unter Hinweis auf VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176). Eine typisierende Betrachtungsweise sei im Fall des Bw. nicht möglich, da er seinen Beruf nur mit

einem Arbeitszimmer ausüben könne, insbesondere in Hinblick auf seine Dienstzimmersituation und auf seine Tätigkeit im Zusammenhang mit SchriftstellerinY. Eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung erfordere daher die Anerkennung eines Arbeitszimmers.

Die Bestätigung des Institutsvorstandes vom 21. Juli 2005 (Akt 2000 Seite 40) lautet:

"Bestätigung zur Vorlage beim [FA] betreffs des Dienstzimmers von [Bw.] am Institut [...]. Sehr geehrte Damen und Herren, aufgrund einer Anfrage der Steuerberatungskanzlei [...] erlaube ich mir mitzuteilen, dass [der Bw.] einen Dienstraum zugewiesen bekommen hat, den er aber mit Frau Univ. Lektorin [...] teilt. Da der Raum nur mit einem Arbeitsplatz (Schreibtisch, PC, Telefon etc) ausgestattet ist, ist die gleichzeitige Benützung zum Zweck der Unterrichtsvorbereitung, Sprechstunden und administrativer Tätigkeiten nicht möglich. Es ist also notwendig, dass beide Personen einen Teil der Arbeiten zu Hause verrichten."

Der Bw. legte ein von ihm am 18. Dezember 1978 handschriftlich ausgefülltes Formular Beiblatt zur Arbeitsplatzanalyse, Punkt 6 Aufgaben des Arbeitsplatzes, (Akt 2000 Seite 41f) über die Erfassung des zeitlichen Ausmaßes der in den Punkten a bis f genannten Aufgaben in Prozentsätzen der Gesamtaufgaben des Arbeitsplatzes vor. Dem Formular ist zu entnehmen:

a) Forschung	30%
b) Mitwirkung in der Lehre (aber ausgenommen remunerierte Lehraufträge)	5%
c) Verwaltung	20%
d) Betreuung von Studierenden, Diplomanden, Dissertationen, etc.	10%
e) sonstige Aufgaben (zB Bibliothek, Statistik, Dokumentation, Parteienverkehr, gegebenenfalls auch Frequenz des Parteienverkehrs)	35%
f) durchschnittliche Wochenstundenleistung (bewilligte Überstunden)	40 Std.

Angaben zu den Punkten a bis f:

a) Im Rahmen der Lehr- und Forschungseinheit, würden folgende Projekte durchgeführt: 1. Katalogisierung und Dokumentation, 2. bibliographische Erfassung und schwerpunktmäßige Betreuung in Lehre und Forschung, 3. fachliche Betreuung des literarischen Nachlasses von SchriftstellerinY in Zusammenarbeit mit der Handschriftenabteilung der ÖNB: Literaturdokumentation (Parteienverkehr, wissenschaftliche Korrespondenz, Hilfestellung für Benutzer in fachspezifischer Art)	30%
b) teilweise Mitbetreuung der Dissertanten (Dissertantenseminar)	5%
c) feststehende Verwaltungsaufgaben der Abteilung im wissenschaftlichen und dienstlichen Bereich	20%
d) Vorbegutachtung von Dissertationen etc.	10%
e) Betreuung des der Abteilung zugeordneten Teiles der Bibliothek (Erwerbung, Verrechnung, Katalogisierung), Erstellen schwerpunktmäßiger Bücherlisten für künftige Sammlungen	35%

Gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 bis 2003 vom 30. Mai 2005 erhab der Bw. nach Fristverlängerung die **Berufung** vom 12. August 2005 (Akt 2003 Seite 11f) und beantragte die Berücksichtigung der Ausgaben für seine Arbeitsräumlichkeiten. Hinsichtlich der Begründung verwies der Bw. auf die Berufung vom 18. Dezember 2000 gegen den Ein-

kommensteuerbescheid 1999, seine Ergänzung vom 10. März 2003 und den Vorlageantrag vom 12. August 2005 betreffend Einkommensteuerbescheide 1999 und 2000. Das zusätzlich erstattete Vorbringen entspricht jenem des Vorlageantrages betreffend Einkommensteuer 1999 und 2000.

c) Verfahren UFS

- Erhebung – Vorhalt:

Über Ersuchen des UFS nahmen am 2. August 2006 zwei Mitarbeiterinnen des FAes in Beisein des Bw. Fotos sämtlicher Räume der berufungsgegenständlichen Wohnung ...Straße...8 auf. Einem Aktenvermerk des FAes vom selben Tag ist zu entnehmen, dass der Bw. Assistenzprofessor am Institut für I einer Universität sei. Am Institut stehe dem Bw. für sich alleine kein Arbeitszimmer zur Verfügung. Er müsse diesen Raum mit einer zweiten Kollegin teilen. Dieser Raum sei nur mit einem Schreibtisch ausgestattet, sodass die gleichzeitige Benützung nicht möglich sei und ein Teil der Arbeiten von zu Hause aus zu erledigen sei. Am Institut bestehe Anwesenheitspflicht von 2 1/2 Tagen, die restliche Zeit sei flexibel einteilbar. In der ...Straße...8 stehe dem Bw. eine Wohnung zur Verfügung. Im Wohnzimmer habe sich der Bw. einen Arbeitsplatz eingerichtet, der mit einem Schreibtisch, PC, Schreibmaschine und Telefon ausgestattet sei. An den Wänden würden sich Regale befinden, in denen die Bücher diverser deutschsprachiger Literatur vom Beginn (altgermanisch) bis zum 20. Jahrhundert, lateinische Literatur, FachgebietZ, deutsche Literaturgeschichte, Literaturtheorie sowie Sachbücher zur Barockliteratur, Wörterbücher, Primär- u. Sekundärliteratur von SchriftstellerinY, Lexika und bibliografische Werke aufbewahrt würden. Im Vorraum und Kabinett würden sich ebenfalls Regale mit diversen deutschsprachigen Büchern befinden. Betreffend genauerer Angaben werde auf das Fotoverzeichnis verwiesen. Im Arbeitsraum des Bw. finde die teilweise Vorbereitung des Lehrbetriebes, die Verfassung wissenschaftlicher Publikationen sowie weiterführende Forschung und zweimal jährliche die Redaktionssitzung für das Jahrbuch der SchriftstellerX-Gesellschaft statt. Der Bw. wohne in einer anderen Wohnung in der ...Straße...2.

Über Ersuchen des UFS legte der Bw. weiters im Schreiben vom 30. Oktober 2006 jeweils eine Liste seiner Publikationen und sonstigen Arbeiten zu den erklärten Einkünften aus selbständiger Arbeit sowie der Publikationen, Lehrveranstaltungen und sonstigen Arbeiten als Universitätsprofessor (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) vor.

- Berufungsverhandlung:

In der am 31. Jänner 2007 über Antrag des Bw. abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde in den Wohnungsplan und die vom FA am 2. August 2006 angefertigten Fotos Einsicht genommen und ergänzend ausgeführt:

Die Vertreterin des FAes verwies auf die bisherigen Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung und, wenngleich die Wohnung nicht Wohnzwecken diene, halte das FA an der bisherigen Auffassung fest, dass insbesondere die Notwendigkeit zu prüfen sei. Bei einem Universitätsprofessor sei zu berücksichtigen, dass laut Judikatur des VwGH der Schwerpunkt dieser Tätigkeit (Vortragstätigkeit) nicht im Arbeitszimmer gelegen sei. Auch das zeitliche Ausmaß – laut Berufungsvorbringen werde von einer zweitägigen Nutzung pro Woche gesprochen – spreche nicht für die Abzugsfähigkeit.

Der steuerliche Vertreter führte aus, dass die Arbeitszimmerregelung des § 20 EStG im gegenständlichen Fall nicht anwendbar sei und verwies auf die Fotos und die Befundaufnahme des FAes im Zuge der Besichtigung der Wohnung. Es habe sich herausgestellt, dass überall Bücher gelagert seien. Der Bw. sei II und verfüge über umfangreiche Literatur, die wesentlicher Bestandteil seiner Tätigkeit als Universitätsprofessor sei. Auf das bisherige Berufungsvorbringen werde verwiesen, insbesondere auf den Umstand, dass der Bw. überdies wissenschaftlicher Kurator des Nachlasses von Schriftstellerin Y sei und ihm von den Erben die Kopien des Nachlasses, der in den Räumlichkeiten gelagert sei, zur Verfügung gestellt worden sei. Der steuerliche Vertreter verweise nochmals auf die räumliche Situation auf der Uni sowie auf die diesbezüglichen Schreiben des Institutsvorstandes. Zirka ein Drittel der Arbeitszeit des Bw diene der Lehre, ein Drittel der Forschung sowie rund ein Drittel der Administration. Die berufliche Notwendigkeit der streitgegenständlichen Räumlichkeit sei im gegenständlichen Fall gegeben.

Über die Berufung wurde erwogen:**1. Sachverhalt**

Die Wohnanschrift des Bw. lautet A, ...Straße...2. Die berufungsgegenständliche, laut Vorbringen des Bw. als "Büro" genutzte Wohnung liegt in derselben Straße an der Adresse ...Straße...8. Laut offenem Grundbuch ist der Bw. Eigentümer dieser Wohnung (Kaufvertrag vom 25. März 1983).

Laut dem vom Bw. vorgelegten Plan (Akt 2000 Seite 17) hat die berufungsgegenständliche Wohnung ...Straße...8, eine Wohnfläche von 61,08 m² und besteht aus Wohnzimmer 27,39 m², Kabinett 12,51 m², Vorraum 6,69 m², Küche 7,59 m² und Bad-WC 6,84 m². Alle Räume sind über das zentrale Vorzimmer zu erreichen. Weiters verfügt die Wohnung über einen 7,20 m² großen Balkon, der sowohl vom Wohnzimmer als auch vom Kabinett zu betreten ist.

Laut den vom Bw. vorgelegten (Akt 2000 Seite 44, 45) und den vom FA am 2. August 2006 angefertigten Fotos sind die Räume wie folgt eingerichtet (Bezeichnung der Zimmer laut Plan, vgl. auch Fotoverzeichnis des FAes vom 2. August 2006):

Wohnzimmer 27,39 m²: An den Wänden befinden sich bis unter die Zimmerdecke gefüllte Bücherregale mit primärer deutscher Literatur (altgermanisch bis 20 Jahrhundert), Schwerpunkt Büchner, weiters Barock, lateinische Bücher, FachgebietZ, Literaturgeschichte, Barockliteratur, bibliographische Werke, Primär- und Sekundärliteratur betreffend SchriftstellerinY einschließlich Katalog der Privatbibliothek von SchriftstellerinY. Im Wohnzimmer befindet sich weiters ein Schreibtisch mit Tischlampe, PC, Drucker, sowie zwei Sessel und ein kleiner Tisch, ebenfalls mit Unterlagen bedeckt

Vorzimmer 6,69 m²: Die Wände sind beinahe vollständig mit Bücherregalen verstellt. Die Regale enthalten Werke von Goethe, SchriftstellerX, Biedermeierliteratur, Wildgansanthologie, Nestroy, historischen Wörterbüchern, Stastny-Reihe [Autorenbände], Ersterscheinungen österreichischer Literatur.

Kabinett 12,51 m²: Ein ehemaliges Jugendbett wird als solches nicht mehr benutzt sondern ist vollständig mit Büchern und Ordnern belegt, die Bettzeuglade ist vollständig mit Büchern gefüllt. Sämtliche Wände sind mit raumhohen gefüllten Bücherregalen verstellt, die Manuskripte, Kopien des Nachlasses von SchriftstellerinY (Handschriften) Theologie, Philosophie, Psychologie, Bibliothekswissenschaften, eine Sammlung von Reclamheften und vom Bw. verfasste wissenschaftliche Arbeiten enthalten.

Küche 7,59 m²: Diese verfügt über eine nicht mehr zeitgerechte Einrichtung mit einfachen Ober- und Unterschränken, alte Abwasch, Herd, Kühlschrank, kleiner Küchentisch.

Bad-WC 6,84 m²: In diesem befindet sich eine raumhohe Topfpflanze, Badewanne und Waschbecken. Die Badewanne ist vollständig mit einer Holzplatte abgedeckt, auf der sich Kartons mit Büchern bzw. Unterlagen befinden.

Zusammenfassend ist an Hand der Fotos festzustellen, dass die Wohnung ...Straße...8 nicht zu Wohnzwecken benutzt wird. In Wohnzimmer, Kabinett und Vorraum befinden sich ausschließlich voll gefüllte Bücherregale, die bis knapp unter die Zimmerdecke reichen. Im Wohnzimmer befindet sich noch ein Schreibtisch mit PC und Drucker. In der Wohnung befinden sich keinerlei Möbelstücke für eine private Nutzung wie etwa eine Schlafstelle oder ein Sofa. Wie bereits festgestellt, wird das ehemalige Jugendbett im Kabinett ausschließlich zum Ablegen oder Lagern von Büchern und Unterlagen (einschließlich Bettzeuglade) verwendet. Bettwäsche ist keine vorhanden. Der Zustand von Küche und Bad lässt ebenfalls keinerlei Schlüsse auf eine private Nutzung zu.

Es liegt somit kein Fall eines im Wohnungsverband gelegenen (häuslichen) Arbeitszimmers vor. Die Wohnung des Bw. befindet sich an einer anderen Adresse in derselben Straße.

2. Rechtlich folgt:

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

Das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 lit. d EStG 1988 und die in dieser Bestimmung normierte Ausnahme vom Abzugsverbot gelten nur für im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer. Im vorliegenden Fall jedoch handelt es sich um Räume in einer anderen Wohnung, die sich zwar in der Nähe des Wohnsitzes des Bw. befindet, die vom Bw. jedoch nicht zu Wohnzwecken verwendet wird und auf Grund der durch die Fotos ausgewiesenen Einrichtung auch nicht zu Wohnzwecken verwendbar ist.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Diese Bestimmung gilt für die betrieblichen Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988, insbesondere für Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Ein-

kunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Diese Bestimmung gilt insbesondere für Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit.

Nach einhelliger Rechtsprechung und Literatur gibt es keinen inhaltlichen Unterschied zwischen Betriebsausgaben und Werbungskosten (vgl. Doralt, EStG 1988, 4. Auflage, § 16 Tz 4ff). Auch für Werbungskosten gilt, dass diese durch den Beruf des Steuerpflichtigen verursacht sind.

Betreffend Publikationen, Lehrveranstaltungen und sonstigen Arbeiten, die den jeweiligen Einkünften des Bw. zu Grunde liegen, sind an Hand der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Oktober 2006 folgende Feststellungen zu treffen:

- Selbständige Arbeit:

Der Bw. erhält von der Literar Mechana nach Erscheinen seiner wissenschaftlichen Bücher bzw. Beiträge in wissenschaftlichen Zeitschriften oder Sammelwerken einmalig Bibliothekstantien ausbezahlt, deren Höhe sich nach Umfang und Bedeutung der Publikationen richtet, wobei die Auszahlungstermine zu Mitte und am Ende des Kalenderjahres fixiert sind und sich daher auch auf das vorangehende Erscheinungsjahr beziehen können.

1999: Literar Mechana: Jahrbuch der SchriftstellerX–Gesellschaft und vier Buchbeiträge zu SchriftstellerinY; Autorenhonorare: Teilregistratur des literarischen Nachlasses von SchriftstellerinY, Historisches Wörterbuch der FachgebietZ;

2000: Autorenhonorar zu einem Artikel Neue deutsche Biographie;

2001: Literar Mechana: drei Buchbeiträge zu SchriftstellerinY, ein weiterer Buchbeitrag zu einem österreichischen Schriftsteller;

2002: Literar Mechana: ein Buchbeitrag zu SchriftstellerinY;

2003: Literar Mechana: Jahrbuch SchriftstellerX–Gesellschaft und Buchbeitrag zu SchriftstellerX, Beitrag zu SchriftstellerinY; Autorenhonorare: weiterer Artikel Neue deutsche Biographie, Werkeinführung zu einem Theaterstück von SchriftstellerX;

- Lehrveranstaltungen:

Nach einer Liste unter Angabe der jeweiligen Titel hielt der Bw. im berufungsgegenständlichen Zeitraum in allen Semestern (2x jährlich) jeweils ein Einführungsproseminar und ein Proseminar zu den beiden genannten Schriftstellern sowie anderen Fachgebieten. Die dazu benötigte umfangreiche Literatur wird vom Bw. in den berufungsgegenständlichen Räumlichkeiten ...Straße...8 aufbewahrt.

Weiters legte der Bw. eine Liste von 12 Publikationen und 9 Vortragstätigkeiten vor, die ebenfalls die beiden Schriftsteller und die anderen Fachgebiete betreffen, zu denen der Bw. die Literatur in der ...Straße...8 aufbewahrt.

Die berufungsgegenständlichen Räumlichkeiten werden vom Bw. ausschließlich zur Aufbewahrung von Literatur verwendet, die in sein Berufsfeld als Assistenzprofessor im Studienfach I (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) und Fachautor (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) fällt. Dies gilt insbesondere für den Nachlass von SchriftstellerinY. Laut den vom Bw. vorgelegten Listen liegen den Einkünften sowohl aus selbständiger als auch nichtselbständiger Arbeit eine Vielzahl von Publikationen und Lehrveranstaltungen des Bw. zu dieser Schriftstellerin zu Grunde. Die Hinweise des FAes in der Berufungsvorentscheidung betreffend Verkehrsauffassung, typisches Berufsbild eines Universitätsprofessors und Mittelpunkt der Lehrtätigkeit (entnommen einem VwGH-Erkenntnis zu dem im vorliegenden Fall nicht anwendbaren § 20 Abs. 1 lit. d EStG 1988) würden bestenfalls Aufwendungen betreffen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahelegen und auf diese Weise ein Indiz gegen eine berufliche Veranlassung darstellen (vgl. Doralt, aaO, § 16 Tz 4, zweiter Absatz). Im vorliegenden Fall kann auf Grund der Nachschau durch Organe des FAes am 2. August 2006 jedoch ausgeschlossen werden, dass die Wohnung ...Straße...8 privat verwendet wird.

Die Kosten für die als Bibliothek genutzten Räumlichkeiten ...Straße...8 stellen somit Betriebsausgaben zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit sowie Werbungskosten zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit dar. Eine Aufteilung der Kosten im Verhältnis der Einnahmen aus selbständiger bzw. nichtselbständiger Arbeit ist im vorliegenden Fall angebracht. Vom UFS wurde der vom Bw. gewählte Aufteilungsschlüssel beibehalten. Für das Jahr 2000 kann es wegen der in diesem Jahr geringen Einnahmen S 702,00 bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit und mangels steuerlicher Auswirkung bei der vom Bw. gewählten Zuordnung der gesamten Kosten als Werbungskosten bleiben.

In den Jahren 2000 und 2003 wurden vom FA die vom Bw. als Kosten für Rechtsberatung angegebenen Beträge als Sonderausgaben Steuerberatungskosten S 18.600,00 und € 2.277,90 behandelt (§ 18 Abs. 1 Z 6 EStG 1988). Da keine Berufung in diesem Punkt erfolgte und sich durch die Behandlung als Sonderausgaben ohne beträchtliche Einschränkung keine Änderung in der festzusetzenden Einkommensteuer ergibt, wurde dies vom UFS beibehalten.

Für das Jahr 2003 war jedoch ein Versehen des FAes zu korrigieren, das im Einkommensteuerbescheid vom 30. Mai 2005 als Sonderausgaben nur einen Betrag von € 2.261,95, nämlich offensichtlich 99,3% (=Quote der anteiligen Werbungskosten) von € 2.277,90, ansetzte (siehe Akt 2003 Seite 2 und 8 samt Rückseite).

Für die Jahre 1999 und 2000 wird dem Vorbringen des Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 10. März 2003 folgend die Gebäude-Afa mit S 7.731,00 (1,5%) angesetzt.

	1999 S	2000 S	2001 S	2002 €	2003 €
Ausgaben gesamt lt.					
Erklärung	109.684,91	108.539,44	128.351,53	6.206,83	8.780,99
Steuerberatungskosten § 18		-18.600,00			-2.277,90
		89.939,44			6.503,09
vom FA nicht anerkannt	-56.587,02	-51.006,68	-46.919,24	-3.397,73	-3.248,73
Ausgaben gesamt lt. FA	53.097,89	38.932,76	81.432,29	2.809,10	3.254,36
Korrektur UFS	56.587,02	51.006,68	46.919,24	3.397,73	3.248,73
Gebäude-Afa lt. Erklärung	-17.162,00	-17.162,00			
Gebäude-Afa lt. UFS	7.731,00	7.731,00			
Ausgaben gesamt lt. UFS	100.253,91	80.508,44	128.351,53	6.206,83	6.503,09
davon Werbungskosten nsA	99.762,67	80.508,44	128.004,98	6.200,62	6.457,57
davon Betriebsausgaben sA	491,24		346,55	6,21	45,52

In den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2000 bis 2002 nahm das FA zwar Änderungen bei den Werbungskosten zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit vor, beließ jedoch die erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit unverändert.

Obwohl das FA für das Jahr 2003 erkennbar sämtliche Kosten der berufungsgegenständlichen Räumlichkeiten nicht anerkennen wollte, setzte es - offenbar irrtümlich – die "Stromkosten Büro € 165,30" dennoch an (siehe Akt 2003 Seite 2 und 8 samt Rückseite). Weiters berücksichtigte das FA im Einkommensteuerbescheid 2003 vom 30. Mai 2005 bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Werbungskosten in Höhe von € 3.493,89. Dieser Betrag kommt dadurch zu Stande, dass das FA bei der Bescheiderlassung Änderung in der elektronischen Abgabenerklärung nur bei der Kennziffer 724 "sonstige Werbungskosten" vornahm (€ 2.642,42 statt den erklärten € 7.867,82), jedoch die weiteren Kennziffern 720 "Fachliteratur € 262,32" und 721 "Reisekosten € 589,15" unverändert ließ. Diese – nicht berufungsgegenständlichen - Ausgaben sind jedoch in den vom FA anerkannten Werbungskosten € 2.642,42 bereits enthalten und wurden somit im Einkommensteuerbescheid 2003 vom 30. Mai 2005 doppelt berücksichtigt.

Erklärung 2003:	Gesamt	99,30%		
	€	€		
Fachliteratur	264,17	262,32	Kz 720	
Reisekosten	593,30	589,15	Kz 721	

Dies war im Zuge der Berufungsentscheidung richtig zu stellen.

Die Einkünfte des Bw. aus selbständiger Arbeit setzen sich zusammen wie folgt:

	1999 S	2000 S	2001 S	2002 €	2003 €
Einnahmen sA	4.323,33	702,00	1.865,42	53,35	393,54
Betriebsausgaben	-491,24		-346,55	-6,21	-45,52
Einkünfte sA	3.832,09	702,00	1.518,87	47,14	348,02

Die Zusammensetzung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Den Berufungen betreffend Einkommensteuer 1999 bis 2003 war daher statzugeben. Für die Jahre 1999 und 2000 schränkte der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 10. März 2003 die Berufung betreffend Gebäude-Afa von S 17.162,00 auf S 7.731,00 ein.

Beilage: 5 Berechnungsblätter Einkommensteuer 1999 bis 2003

Wien, am 5. Februar 2007