



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 16

GZ. RV/3912-W/02

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Inge Jahn gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise wie mit Berufungsvorentscheidung Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie mit Berufungsvorentscheidung abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgabe tritt gegenüber der Berufungsvorentscheidung keine Änderung ein, weshalb auf diese verwiesen wird.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erklärte in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Pensionseinkünfte) Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von S 17.145,00. Aus der der Steuererklärung beigelegten

Einnahmen-Ausgabenrechnung gehen nachstehende Einnahmen und u.a. folgende berufsgegenständlichen Ausgaben hervor:

Einnahmen:

Lehrauftrag ... Universität Wien	S 7.524,00
Seminare pädagogisches Institut ...	S 33.999,00
Bildungszentrum ...	S 5.000,00

Ausgaben u.a.:

1 Raum in der Wohnung für berufliche Zwecke

Miete	S 60.346,00
Haushaltsversicherung	S 9.216,00
Gas, Licht, Heizung	S 25.707,00
Malerarbeiten	S 10.764,00

	S 106.066,00
davon 23 %	S 24.388,00

Das Finanzamt anerkannte bei der Bescheiderlassung die geltend gemachten Ausgaben für den Raum in der Wohnung nicht als Betriebsausgaben:

"Werbungskosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung liegen nur dann vor, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Antragstellers bildet. Diese Voraussetzungen sind in Ihrem Fall nicht gegeben, daher konnten die diesbezüglich als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen nicht berücksichtigt worden."

Die Bw. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid Berufung und beantragte die Kürzung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit um S 7.524,00, weil dieser Betrag im Bescheid unter den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erfasst wurde.

In diesem Punkt wurde der Berufung mit Berufungsvorentscheidung Folge gegeben.

Weiters richtete sich die Berufung "gegen die Streichung der Ausgaben für das Arbeitszimmer. (Die Bw.) hat einen Lehrauftrag an der ... Uni Wien, sie führt diesen Auftrag in ihrem Atelier aus. Es handelt sich somit um einen echten Arbeitsraum zur Erzielung dieser Einkünfte. Beigelegt finden Sie eine ausführliche Sachverhaltsdarstellung".

Aus der beigelegten Darstellung geht hervor, dass die Bw. seit 1990 einen Lehrauftrag an der ... Universität und zwar 2 Wochenstunden im Wintersemester betitelt "Atem-, Stimm- und Sprechschulung" habe. Diesen Lehrauftrag halte die Bw. in ihrem Atelier, weil sie hierfür einen leeren und entsprechend ruhigen Raum benötige. Das Entgelt für Oktober, November und Dezember 2000 habe die Bw. erst im Jänner 2001 erhalten.

Laut dem beigelegten Lohnzettel der bezugsauszahlenden Stelle ... Universität Wien, auf welchen die Bw. anschließend verwies, erzielte die Bw. im Jahr 2001 steuerpflichtige Bezüge in Höhe von S 18.522,00.

Für 2002 habe die Bw. den Lehrauftrag sowohl für das Sommersemester als auch für das Wintersemester erhalten. Dieser Raum sei also ein echter Arbeitsraum, in dem die Bw. auch die Vorbereitung für die Seminare am Pädagogischen Institut erarbeite. In diesem Jahr seien es mindestens fünf bis zu einer Woche dauernde Seminare, für die die Bw. teilweise die Seminarleitung inne habe und somit die gesamte Koordination und Betreuung bewerkstelligen müsse.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung in diesem zweiten Berufungspunkt als unbegründet ab und zwar mit nachstehender Begründung:

"Wird ein Arbeitszimmer im Rahmen einer Einkunftsquelle für mehrere Tätigkeiten genutzt, die jeweils verschiedenen Berufsbildern zuzuordnen sind, ist im Rahmen der Einkunftsquelle zu beurteilen, welche der Tätigkeiten insgesamt den Ausschlag gibt. Da die Einnahmen zum weitaus überwiegenden Teil aus Tätigkeiten zufließen, deren Mittelpunkt der Tätigkeit jedenfalls außerhalb des Arbeitszimmers liegt, stellt das Arbeitszimmer keinen Mittelpunkt der Tätigkeit iSd § 20 (1) Z 2 lit. d EStG dar."

Die steuerliche Vertreterin der Bw. stellte einen Vorlageantrag und führte ergänzend aus, die Bw. nutze das Arbeitszimmer regelmäßig als Vortragsraum. In diesem Fall sei der Raum jedenfalls als Arbeitszimmer anzuerkennen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 lit. d EStG 1988 in der Fassung BGBl 1996/201 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für 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.

Dass das Tatbestandsmerkmal des Mittelpunktes der gesamten (betrieblichen/beruflichen) Tätigkeit nur auf die gesamte Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle, nicht aber auf die Gesamtheit des Erwerbes abstellt, hat der VwGH bereits wiederholt ausgesprochen (vgl vor allem E 27.5.1999, 98/15/0100, ÖStZB 1999, 644; ebenso E 24.6.1999, 98/15/0135, ÖStZB 1999, 691, oder 27.6.2000, 98/14/0198, ÖStZB 2001/42).

In seinem Erkenntnis vom 24.4.2002, Zl. 98/13/0193, hat der Gerichtshof ausgeführt:

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 iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG 1988 anhand der vom Pensionisten ausgeübten Tätigkeiten zur Erzielung anderer als der Pensionseinkünfte zu beurteilen (vgl E 20.7.1999, 98/13/0222, ÖStZB 2000/5).

Die Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer, sog häusliches Arbeitszimmer, sind - zusätzlich zu den in § 20 Abs. 1 Z 2 lit d leg cit normierten Voraussetzungen - nach den von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien weiters nur dann anzuerkennen, wenn ein Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen notwendig ist, der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt und auch entsprechend eingerichtet ist (vgl Doralt, EStG, 5. Auflage, Tz 104/8 zu § 20, sowie Hofstätter - Reichel, EStG 1988, Band III, Tz 6.1 zu § 20, jeweils mit Hinweisen auf die diesbezügliche Judikatur).

Festzuhalten ist in diesem Zusammenhang, dass der in der Beschwerde allgemein vertretenen Rechtsmeinung, es komme bei der Beurteilung nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG 1988 idgF nicht mehr darauf an, dass ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband "notwendig" sein müsse, nicht gefolgt werden kann (das Abstellen auf die Notwendigkeit stellt in Wahrheit eine Prüfung der tatsächlichen betrieblich/beruflichen Veranlassung dar, vgl Hofstätter - Reichel, aaO).

Die Prüfung des Mittelpunktes einer Tätigkeit iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit d zweiter Satz EStG 1988 ist nach ihrem materiellen Schwergewicht zu beurteilen; im Zweifel wird darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle genutzt wird (vgl Hofstätter - Reichel, EStG 1988, Band III, Tz 6.1 zu § 20, sowie etwa E 19.12.2000, 99/14/0283, ÖStZB 2001/330).

Ein Arbeitszimmer ist nur anzuerkennen, wenn Art und Umfang der Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt notwendig macht (zuletzt VwGH 25.11.1997, 93/14/0193; 27.5.1999, 97/15/0142; 24.6.1999, 97/15/0070. Mit der Notwendigkeitsvoraussetzung stellen sich Fragen der zeitlichen Auslastung des Arbeitszimmers und Fragen berufsspezifischer Natur, inwieweit bei der konkreten Tätigkeit überhaupt ein Arbeitszimmer erforderlich ist. (Neuber, Die aktuelle steuerliche Rechtslage zum Arbeitszimmer, ÖStZ 2001/539)

Die rechtliche Beurteilung in Bezug auf die Absetzbarkeit von Aufwendungen für den Fall, dass ein Arbeitszimmer im Rahmen einer Einkunftsart für mehrere Tätigkeiten genutzt wird, die jeweils verschiedenen Berufsbildern zuzuordnen sind, hat hierbei nach dem Berufsbild der Haupttätigkeit zu erfolgen. Mit anderen Worten bedeutet dies nichts anderes, dass in Ansehung eines Einnahmenschlüssels seitens der Abgabenbehörde die überwiegende Tätigkeit (der Anteil nämlicher Tätigkeit an den Gesamteinnahmen stellt mehr als 50 Prozent dar) heraus zu filtern ist und sodann in Anlehnung an das Berufsbild derselben der Tätigkeitsmittelpunkt (innerhalb oder außerhalb des Arbeitszimmers) mit Wirksamkeit für die gesamte Einkunftsart festzulegen ist. Als praktisches Beispiel zu diesem Themenkreis möge dasjenige eines auf dem Gebiet des Rechnungswesens gutachterlich tätigen Steuerberaters angeführt werden, im Rahmen dessen der Anteil der im Arbeitsraum erwirtschafteten Gutachterhonorare 10 Prozent der Gesamteinnahmen nämlicher Einkunftsart ausmachte. Lösung: Diesfalls überwiegt innerhalb der Einkunftsart "selbständige Arbeit" jene Tätigkeit (steuerliche Beratung), für welche das Arbeitszimmer kein Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit d Satz 2 ist. Somit kommt ein Abzug der Aufwendungen für das Arbeitszimmer, wiewohl dieses unbestritten den Tätigkeitsmittelpunkt für die gutachterliche Tätigkeit darstellt, nicht in Betracht (vgl FLD für Wien, NÖ und Bgld FJ-LS 2001/10).

(Ryda, Langheinrich, Der Konnex der ertragsteuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer zur Ausübung einer spezifischen betrieblichen bzw beruflichen Tätigkeit, FJ 2002, 372)

Betreffend einen an der Universität Wien unterrichtenden Beschwerdeführer führte der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 20.1.1999, Zl. 98/13/0132, aus:

Wie vom Beschwerdeführer richtig erkannt wird, ist für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nach der für das Streitjahr geltenden Rechtslage entscheidend, ob dieses Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet. Mit seinen weitwendigen

Ausführungen verkennt der Beschwerdeführer aber, dass der Mittelpunkt der Lehrtätigkeit nach der Verkehrsauffassung zweifellos jener Ort ist, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt. Eine solche Lehrtätigkeit kann naturgemäß nicht in einem häuslichen Wohnungsverband befindlichen Arbeitszimmer des an öffentlichen Einrichtungen unterrichtenden Lehrers vorgenommen werden.

Die Beurteilung, ob die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer auch mit Rücksicht auf die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG 1988 und die oben erwähnte Rechtsprechung zur Abzugsfähigkeit solcher Aufwendungen als Betriebsausgaben im Rahmen der Einkünfte aus selbstständiger Arbeit Berücksichtigung finden können, ergibt Folgendes:

Die in der Berufungsvorentscheidung – dem Inhalt der Einkommensteuererklärung und der Einnahmen-Ausgabenrechnung der im Übrigen steuerlich vertretenen Bw. folgend – enthaltenen Sachverhaltsfeststellungen betreffend die Nutzung des Arbeitszimmers im Rahmen einer Einkunftsquelle für mehrere Tätigkeiten hat die Bw. in ihrem Vorlageantrag nicht bekämpft, obwohl es an ihr gelegen gewesen wäre, sich mit diesen Feststellungen auseinanderzusetzen und diese gegebenenfalls zu widerlegen (vgl dazu und zur Bedeutung einer Berufungsvorentscheidung als Vorhalt iSd § 183 Abs. 4 BAO Erkenntnis vom 20.4.1989, 88/16/0243, 0244, ÖStZB 1989, 427 mit Hinweisen auf Vorjud) (VwGH vom 10.5.1994, 92/14/0022, 15.3.1995, 94/13/0258). Da die Bw. somit im Vorlageantrag (der mit Rücksicht auf die als Vorhalt zu wertende Berufungsvorentscheidung eine Vorhaltsbeantwortung darstellt) ein diesbezügliches Vorbringen nicht erstattet hat, war bei der rechtlichen Beurteilung des Arbeitszimmers davon auszugehen, dass die Bw. ihre oben wiedergegebenen Einnahmen im Rahmen einer (einzigen) Einkunftsquelle erzielte (die Tätigkeiten standen in einem sachlichen Wirkungszusammenhang, sie wurden für die angeführten Bildungseinrichtungen ausgeübt).

Nach dem Vorbringen der Bw. erfolgte hinsichtlich der Tätigkeit betreffend die "Seminare Pädagogisches Institut" im Arbeitszimmer nur die Seminarvorbereitung; die Bw. selbst ging zutreffend davon aus, dass mit den bloßen Vorbereitungsarbeiten die steuerliche Berücksichtigung der Kosten des Arbeitszimmers in ihrer Wohnung nicht begründet werden konnte.

Die Beurteilung in Bezug auf die Absetzbarkeit der in Rede stehenden Aufwendungen, die gemäß den obigen Ausführungen nach dem Berufsbild der Haupttätigkeit zu erfolgen hat, führt zum Ergebnis, dass es sich bei der Tätigkeit: Seminare am Pädagogischen Institut um die überwiegende Tätigkeit handelte: Die Einnahmen hinsichtlich der Seminare am

Pädagogischen Institut und des Bildungszentrums betrugen rd. 70 % der Gesamteinnahmen, jene des Lehrauftrages Universität Wien (unter Einbeziehen der Hälfte der im Jahr 2001 insgesamt zugeflossenen Beträge für die Monate Oktober bis Dezember 2000) rd. 30 %.

Diesfalls überwiegt jene Tätigkeit, für welche das Arbeitszimmer kein Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit d Satz 2 ist. Somit kommt ein Abzug der Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht in Betracht.

Dem Berufungsbegehren kann aus einem weiteren Grund nicht entsprochen werden, das Arbeitszimmer stellt nämlich nicht den Tätigkeitsmittelpunkt für die Lehrauftragstätigkeit dar:

Das Vorbringen der Bw. geht dahin, die Anerkennung der Kosten des Arbeitszimmers mit den im (häuslichen) Arbeitszimmer ausgeübten Tätigkeiten im Rahmen des Lehrauftrages für die Universität Wien zu beantragen.

Ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, hat nach der Verkehrsauffassung und damit nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen. Außerhalb des Arbeitszimmers liegt der Tätigkeitsschwerpunkt danach z.B. bei folgenden Berufen: Lehrer, Richter, Politiker, Berufsmusiker, Dirigent, darstellende Künstler, Vortragender, Vertreter, Freiberufler mit auswärtiger Betriebsstätte. In einem Arbeitszimmer liegt der Tätigkeitsschwerpunkt dagegen z.B. bei: Gutachter, Schriftsteller, Dichter, Maler, Komponisten, Bildhauer, Heimarbeiter, Heimbuchhalter und Teleworker (Doralt, aaO, Tz. 104/7 zu § 20).

Im Sinne dieser Ausführungen und der oben angeführten Judikatur liegt im Hinblick auf die zu berücksichtigende Verkehrsauffassung und das typische Berufsbild der Tätigkeitsschwerpunkt selbst dann nicht im häuslichen Arbeitszimmer, wenn die Bw. das Arbeitszimmer im Rahmen des Lehrauftrages an der Universität Wien tatsächlich regelmäßig (Lehrverpflichtung: 2 Wochenstunden) als Vortragsraum nutzen würde, welches Vorbringen über die Behauptungsebene nicht hinausging.

Der Berufung war daher wie mit Berufungsvorentscheidung teilweise stattzugeben.

Wien, 26. März 2003