

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, Lehrer, Vortragender und Schriftsteller, wohnhaft in Kg, vom 28. September 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, dieses vertreten durch ADir. Mag. Karl Zagorski, vom 25. August 2005 betreffend Einkommensteuer 2002 sowie Festsetzung von Anspruchszinsen 2002 entschieden:

- 1) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2002 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bildet dieses einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

- 2) Die Berufung gegen den Bescheid über die Festsetzung von Anspruchszinsen 2002 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Informatiklehrer an der Hauptschule A in K. Im Streitjahr erzielte er aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von € 34.866,91 (Bruttobezug gem Lohnzettel KZ 210). In seiner Einkommensteuererklärung für 2002 erklärte der Bw. neben seinen nichtselbständigen Einkünften auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von € 3.005,18. Diesen Betrag schlüsselte der Bw. wie folgt auf:

Einnahmen	
-----------	--

Vortragstätigkeit P (L)	8.477,40
Nicht erhaltene Honorare LSR (überwiesen Januar 2003)	-2.941,80
Vortragstätigkeit P (Eigenbudget P)	2.462,50
Schriftsteller von Schulbüchern	1.294,14
Summe Einnahmen in EUR	9.292,24
Werbungskosten (gemeint Betriebsausgaben)	80%
Fachliteratur	49,27
Mitgliedsbeiträge, Fortbildung	189,74
Büromaterial	560,00
Telefon, ISDN, Internetgebühren (10% Privatanteil)	749,01
Arbeitszimmer für Schriftsteller	1.400,00
Diäten	621,60
Kilometergelder	1.536,85
Steuerberatungskosten	228,00
Computerzubehör	75,54
Abschreibungen lt Anlageverzeichnis	195,93
PC AfA 5 Jahre, 10% PA	358,38
Monitor AfA 5 Jahre, 10% PA	138,01
Drucker AfA 5 Jahre, 10% PA	184,73
Summe Werbungskosten	6.287,06
Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten	3.005,18

Bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit machte der Bw. Werbungskosten in Höhe von € 1.991,08 geltend, welche sich wie folgt zusammensetzen:

Werbungskosten	20%
Fachliteratur	12,36
Mitgliedsbeiträge, Fortbildung	47,44
Büromaterial	840,00
Telefon-, ISDN-, Internetgebühren	187,25
Diäten	143,00
Kilometergelder	532,58
Computerzubehör	18,89
Abschreibungen lt Anlagenverzeichnis	48,98
PC AfA 5 Jahre, 10% PA	79,94
Monitor AfA 5 Jahre, 10% PA	34,50
Drucker AfA 5 Jahre, 10% PA	46,18
Summe Werbungskosten	1.991,08

Bei der Ermittlung der selbständigen Einkünfte versagte das Finanzamt den Aufwendungen für ein Arbeitszimmer (€ 1.400,00) sowie für einen Teppich (AfA von € 65,41) ihre steuerliche Anerkennung. In der Bescheidbegründung wurde dazu ausgeführt, dass Aufwendungen dieser Art lediglich dann zu berücksichtigen seien, wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen bzw. beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bilde.

Weiters nahm das Finanzamt eine Änderung des Verhältnisses zwischen Betriebsausgaben und Werbungskosten – dieses wurde vom Bw. mit 80:20 zugunsten der Betriebsausgaben in Ansatz gebracht – vor. Die Abgabenbehörde ermittelte die Aufteilung zwischen den beiden Aufwandsarten mit 60:40 zugunsten der Werbungskosten und begründete dies mit dem Argument, dass der Anteil der Einkünfte aus selbständiger Arbeit am Gesamteinkommen rund 40 Prozent betrage. Aus diesem Grunde könne auch die Berücksichtigung von Aufwendungen im Zusammenhang mit den selbständigen Einkünften nur in diesem Ausmaß erfolgen.

Schlussendlich nahm das Finanzamt eine Erhöhung des vom Bw. mit 10 Prozent in Ansatz gebrachten Privatanteiles an Telekommunikationsgebühren (Telefon und Internet) auf 30 Prozent vor.

Im Bescheid betreffend Festsetzung von Anspruchszinsen für den Zeitraum 1. Oktober 2003 bis 25. August 2005 (Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides) wurden diese mit € 62,81 festgesetzt.

In der gegen den Einkommensteuer- sowie Anspruchszinsenbescheid erhobenen Berufung wandte der Bw. ein, dass aufgrund seiner speziellen beruflichen Situation als Lehrer, Vortragender und Schriftsteller das in Streit stehende Arbeitszimmer sehr wohl den Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit bilde. Im Streitjahr habe er ausschließlich das Fach Informatik unterrichtet. Da seine Schule eine Schwerpunktausbildung offeriere, finde der Unterricht auf höherem Niveau statt und schließe mit einem international anerkannten Zertifikat, dem European Computer Driving Licence (ECDL), ab. Aus diesem Grunde sei ein moderner Computerarbeitsplatz mit entsprechenden Peripheriegeräten sowie Internetanschluss erforderlich. Der zeitliche Aufwand für Vorbereitungsarbeiten, insbesondere für die Ausarbeitung von didaktischen Konzepten, sei – insgesamt betrachtet – wesentlich höher als jener für die eigentliche Unterrichtserteilung.

Der Bw. führte weiters ins Treffen, dass ein Gutteil seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus seiner Vortragstätigkeit am P. (kurz: P.I.) herrührten. Auch diesbezüglich umfasse die Vorbereitung der Vorträge und Kurse, die Entwicklung von Schulungsunterlagen sowie die telefonisch bzw. online zu erfolgende Planung der Veranstaltungen den wesentlichen Teil dieser Tätigkeit. Für all die geschilderten Tätigkeiten benütze er zum überwiegenden Teil das Arbeitszimmer. Weiters sei er als externer Mitarbeiter am P.I. mit der Planung, Koordinierung

und Abrechnung von Lehrveranstaltungen anderer Referenten zuständig. Diese Tätigkeit werde ausschließlich im eigenen Arbeitszimmer durchgeführt, da ihm von Seiten des P.I. kein eigenes Büro zur Verfügung gestellt werde. Schlussendlich sei er noch als Schulbuchautor schriftstellerisch tätig. Die in diesem Zusammenhang anfallenden Tätigkeiten wie Recherche, Erstellen von Übungskonzepten, Erstellen von Lernmaterialien usw., würden ebenso wie die zahlreichen Nebentätigkeiten (Leiter der Arbeitsgruppe Informatik am Bezirksschulrat Klagenfurt, Mitglied der Landeslehrerarbeitsgemeinschaft Informatik, Berater der Entscheidungsträger im Schulbereich, etc.) im häuslichen Arbeitszimmer ausgeführt werden.

Zur Erhöhung des Privatanteiles in Bezug auf die Telekommunikations- bzw Internetgebühren führte der Bw. aus, dass er das Festnetz praktisch ausschließlich für den Internetzugang nutze und lediglich zu einem geringen Teil für den Empfang von Faxsendungen oder Ferngesprächen. Die private Internetnutzung sei überaus gering und betrage unter 10 Prozent. Gleichso werde das Mobiltelefon überwiegend beruflich verwendet. Aus diesem Grunde beantrage er, die Behörde möge zwischen 80 und 90 Prozent der hiefür anerlaufenen Kosten als beruflich veranlasst anerkennen.

Darüber hinaus sei, so der Bw., die vom Finanzamt getroffene Zuordnung der Gesamtaufwendungen zu den einzelnen Einkunftsarten unrichtig. Wie in der zur Vorlage gebrachten Einnahmen-Ausgaben-Rechnung seien 80 Prozent der beruflich veranlassten Aufwendungen den Einkünften aus selbständiger Arbeit und lediglich 20 Prozent den nichtselbständigen Einkünften zuzuweisen. Dieser Aufteilungsschlüssel ergebe sich aus der Nutzungsintensität der einzelnen Gegenstände.

Das Finanzamt legte die Berufung dem UFS zur Entscheidung vor.

Im Gefolge des Berufungsverfahrens wurde die Amtspartei ersucht, darzulegen, auf welche Art und Weise die in Streit stehenden Einkünfte ermittelt worden seien.

Mit Eingabe vom 7. Februar 2006 stellte das Finanzamt die rechnerische Ermittlung der im angefochtenen Bescheid ausgewiesenen Einkünfte dar.

Mit Vorhalt vom 13. Februar 2006 wurde dem Bw. die besagte Darstellung zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt. Gleichzeitig wurde dieser ua. um Vorlage eines Einzelgesprächsnachweises bzw. sonstiger Unterlagen ersucht, welche die Höhe des Privatanteiles der strittigen Telekommunikationskosten dokumentieren sollten.

Mit Eingabe vom 5. März 2006 nahm der Bw. zu obigem Vorhalt Stellung und führte aus, dass der Erhalt eines Einzelgesprächsnachweises laut Auskunft der T im Nachhinein nicht möglich sei. Aus den Rechnungen hinsichtlich des Festnetzanschlusses – dieser beinhaltete die ISDN-Grundgebühren, Gesprächsgrundgebühren sowie den Internetzugang – sei zu ersehen, dass

sich der Anteil der Grundentgelte an den Gesamtkosten auf 94,5 Prozent belaufe. Damit sei klar gestellt, dass das Festnetztelefon praktisch ausschließlich für den Internetzugang sowie zu einem geringen Teil für den Empfang von Faxsendungen und Ferngesprächen genutzt werde. Als Nachweise für dieses Vorbringen brachte der Bw. eine Ablichtung einer Rechnung der T betreffend Vorschreibung der monatlichen Entgelte für die Monate November und Dezember 2002 sowie der Abrechnung der Verbindungsentgelte für den Zeitraum vom 10. August bis 9. Oktober 2002 zur Vorlage. In dieser Faktura werden die Verbindungsentgelte für den genannten Zeitraum mit lediglich € 0,98 ausgewiesen.

Der Bw. brachte weiters vor, das Finanzamt habe den Privatanteil von 30 Prozent nicht von den gesamten Telefonkosten, sondern lediglich von dem 80-Prozent-Anteil der Betriebsausgaben verrechnet und in weiterer Folge diesen Anteil sodann im Verhältnis 40:60 aufgeteilt. Bei diesem 80-Prozent-Anteil sei jedoch schon ein Privatanteil in Höhe von 10 Prozent berücksichtigt worden.

In obiger Eingabe erläuterte der Bw. zudem seine Tätigkeiten als Vortragender, externer Mitarbeiter am P.I., Schulbuchautor und Gutachter für Unterrichtsmaterialien. Die Aufteilung der Betriebsausgaben und Werbungskosten im Verhältnis von 80:20 entspräche dem tatsächlichen Arbeitszeitverhältnis im Jahr 2002, zumal sich in diesem Zeitraum seine Aktivitäten als Hauptschullehrer verringert hätten.

Im Zuge eines am 9. März 2006 abgeführten Ortsaugenscheines wurde festgestellt, dass der strittige Raum unter dem Blickwinkel seiner Einrichtung bzw. Ausstattung grundsätzlich den Kriterien eines häuslichen Arbeitszimmers entspricht. Festgehalten wurde zudem, dass der Bw. die Wohnung, in welcher das Arbeitszimmer situiert ist, alleine benutzt; so seien weder Lebensgefährtin noch Kinder vorhanden.

Im Verlaufe des Ortsaugenscheines gab der Bw. über Befragen an, dass ihm an der Schule grundsätzlich ein PC für Vorbereitungsarbeiten zur Verfügung stehe, welcher jedoch außerhalb der Unterrichtszeit, das ist nach 16:00 Uhr, nicht mehr benutzt werden könne. In Bezug auf seine Vortragstätigkeit gab der Bw. zu Protokoll, dass er im Streitjahr als Vortragender am P.I. zwischen 8 und 10 Kurse abgehalten habe, wobei jeder Kurs zwischen 24 und 32 Einheiten (1 Einheit = 45 min) umfasst habe. Zusätzlich habe er insgesamt zwischen 8 und 10 "kleinere" Vorträge abgehalten, welche je ca. 4 Einheiten umfasst haben. Bei derartigen Spezialvorträgen, wie beispielsweise "Datenbank Access", "Installationsprobleme und Installationsanleitungen für Kustoden", "Arbeiten im Kärntner Schulnetz", etc., könne es durchaus vorkommen, dass die Vorbereitungszeit hiefür viermal so lange andauere, wie dann der eigentliche Vortrag selbst.

Die sich aus der reinen Vortragstätigkeit ergebende zeitliche Belastung habe sich demnach für die größeren Vortragsreihen auf zumindest 144 Stunden, für die kleineren Vortragsreihen auf 15 bis 30 Stunden belaufen. Für die Erstellung der Skripten bzw. Lernunterlagen habe er zusätzlich zwischen 60 und 100 Stunden aufgewendet. Seine Tätigkeit als externer Mitarbeiter am P.I. habe ca. 60 Stunden in Anspruch genommen, wofür – allerdings erst im Jahre 2003 – seitens des P.I. unter dem Titel "Leitungshonorar" ein Betrag zwischen € 2.000,- und € 3.000,- zur Auszahlung gelangt sei.

Der Bw. gab weiters zu Protokoll, dass er keine Zeitaufzeichnungen hinsichtlich Nutzung des Arbeitszimmers geführt habe, weshalb seine diesbezüglichen Angaben als reine Schätzwerte anzusehen seien. Seine Autorentätigkeit habe sich im Jahr 2002 lediglich auf die wegen der Euro-Umstellung notwendig gewordene Redigierung seines bereits im Jahre 1998 verfassten für den Polytechnischen Lehrgang approbierten Schulbuches "D" beschränkt. Dafür sei ein Arbeitsaufwand in Höhe von ca. 10 Stunden angefallen. Derselbe Arbeitsaufwand sei für die Durchsicht von Unterrichtsmaterialen in Bezug auf ihre Eignung für den Unterricht an Hauptschulen erforderlich gewesen.

Der Bw. bezifferte seine wöchentliche Aufenthaltsdauer im Arbeitszimmer mit insgesamt 25 Stunden. Von dieser Gesamtdauer würden ca. 50 Prozent auf Tätigkeiten entfallen, die im Zusammenhang mit autodidaktischer Fortbildung stünden. Ein solche erweise sich als unumgänglich und sei Voraussetzung dafür, um überhaupt neue Lehrinhalte an der Schule bzw. auf diversen Vorträgen vermitteln zu können. Weitere 30 Prozent der Aufenthalte würden auf Vorbereitungsarbeiten für Kurse, ca. 20 Prozent auf Arbeiten im Zusammenhang mit der Tätigkeit im Schulbereich stehen. Zur Höhe der geltenden gemachten Aufwendungen für ein Arbeitszimmer gab der Bw. an, dass der diesbezügliche Wertansatz seinerzeit in Absprache mit seinem damaligen steuerlichen Vertreter ermittelt worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Einkommensteuer 2002

1. Arbeitszimmer

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBI. Nr. 201, dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände in der Wohnung nicht bei den einzelnen Einkunftsarten abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den **Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit** des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen oder Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung nach verwaltungsgerichtlicher

Judikatur auch **nur dann abzugsfähig**, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer **nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig ist** und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt wird (bspw. VwGH 23.5.1996, 94/15/0063; VwGH 31.10.2000, 95/15/0186).

Die Besonderheit des häuslichen Arbeitszimmers liegt darin, dass seine (Mit)Nutzung im Rahmen der Lebensführung nach der allgemeinen Lebenserfahrung vielfach nahe liegt, von der Behörde aber der Nachweis seiner Nutzung für die Lebensführung, zumal ein solcher Ermittlungen im engen Privatbereich des Steuerpflichtigen erfordert, nur schwer zu erbringen ist. Aus diesem Grunde bestehen auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn der Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für das Arbeitszimmer ua. davon abhängig macht, dass es den Mittelpunkt der entsprechenden Betätigung des Steuerpflichtigen darstellt.

Bei der Beurteilung der Frage, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d leg.cit. bildet, ist auf die Verkehrsauffassung abzustellen. Lässt sich eine Betätigung in mehrere Komponenten zerlegen, erfordert eine Beurteilung nach der Verkehrsauffassung eine wertende Gewichtung dieser Teilkomponenten. Diese führt im Ergebnis zur Beurteilung, wo der Schwerpunkt der Tätigkeit eines Berufsbildes liegt. Nur im Zweifel wird darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (vgl. VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176).

Nach der ständigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes liegt der Mittelpunkt einer **Lehr- bzw. Vortragstätigkeit** nicht im Arbeitszimmer, sondern vielmehr an jenem Ort, an dem die **Vermittlung von Wissen und technischem Können** selbst erfolgt (zB. VwGH 20.1.1999, 98/13/0132). Dieser restriktive Betrachtungsmaßstab gilt für eine Vortragstätigkeit gleichermaßen wie für eine unterrichtende Tätigkeit. Diese so genannte typisierende Betrachtungsweise lässt allerdings außer Betracht, dass die im Arbeitszimmer ausgeübten, mit dem Unterricht bzw. Vortrag verbundenen Vorbereitungsarbeiten, wie Sichtung des Stoffes, Erstellung der Manuskripte, didaktische Konzeption, etc. von ihrer zeitlichen Dimension her weitaus intensiver sein können, als die Lehr- oder Vortragstätigkeit selbst.

Tätigkeiten, bei welchen der Tätigkeitsschwerpunkt jedenfalls außerhalb des Arbeitszimmers zu suchen ist, sind – neben den soeben erwähnten Tätigkeiten – etwa solche eines Richters, Politikers, Berufsmusikers, darstellenden Künstlers, etc. (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Bd. II, § 20, Tz 104/6). Nach allgemeiner Verkehrsauffassung liegt bei einem Gutachter, Schriftsteller, Heimbuchhalter oder Teleworker der Tätigkeitsschwerpunkt indes in einem Arbeitszimmer (Doralt, aaO).

Der Verwaltungsgerichtshof stellte ua. in seinem Erkenntnis vom 27.5.1999, 98/15/0100, unmissverständlich klar, dass die Prüfung der Frage, ob ein Arbeitszimmer den gesamten Mittelpunkt der Tätigkeit darstelle, aus der **Sicht der jeweiligen Einkunftsquelle** vorzunehmen ist. Tätigkeiten verschiedener Einkunftsarten begründen jedenfalls eigene Einkunftsquellen. Innerhalb einer Einkunftsart sind jene Tätigkeitsbereiche, die in einem engen sachlichen Wirkungszusammenhang stehen, einer einzigen Einkunftsquelle zuzuordnen, und zwar auch dann, wenn sie nach außen hin in unterschiedlichen Leistungen in Erscheinung treten (zB schriftstellerische und vortragende Tätigkeiten auf einem bestimmten Fachgebiet).

Im hier zu beurteilenden Fall stellt die Tätigkeit des Bw. als **Hauptschullehrer** jedenfalls eine eigene Einkunftsquelle und somit einen eigenen Tätigkeitsbereich dar. Aufgrund der obgenannten typisierenden Betrachtung unter Zugrundelegung der Verkehrsauffassung liegt bei einem Lehrer der Tätigkeitsschwerpunkt jedenfalls in der Anstalt, an welcher dieser sein Wissen vermittelt und nicht in dem Arbeitszimmer, in welchem er den Unterricht vorbereitet. Eine Anerkennung der für das Arbeitszimmer anerlaufenen Aufwendungen bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit kommt aus diesem Grund nicht in Betracht.

Die Tätigkeit des Bw. als **Vortragender und Skriptenersteller** auf dem Gebiete der Informatik steht in einem engen sachlichen Wirkungszusammenhang und gilt demnach als ein Tätigkeitsbereich. Aus dem vorliegenden Sachverhalt geht zudem hervor, dass die vortragende Tätigkeit gegenüber der des Skriptenerstellens prävaliert. Die Erstellung von Lernunterlagen dient in erster Linie der vortragenden Tätigkeit und ist nach der Verkehrsauffassung dieser untergeordnet. Aus den Angaben des Bw. vom 9. März 2006 ist zudem zu entnehmen, dass im berufungsverfangenen Zeitraum für Vortragstätigkeiten auf dem Gebiete der Informatik zwischen 159 und 270 Stunden aufgewendet wurden (8 bis 10 "größere" Vorträge zu 24 bis 32 Einheiten; 5 bis 10 "kleinere" Vorträge zu 4 Einheiten). Für die Erstellung der Skripten bzw. Lernunterlagen seien insgesamt lediglich zwischen 60 und 100 Stunden angefallen. Daraus folgt, dass nicht nur aufgrund der Art der Tätigkeit an sich, sondern auch aufgrund der zeitlichen Dimension die Vortragstätigkeit gegenüber der Tätigkeit des Verfassens von Lernunterlagen vorherrscht. In diesem Zusammenhang bleibt festzuhalten, dass die zeitliche Komponente nur dann ein entscheidendes Beurteilungskriterium bildet, wenn eine Ermittlung des Tätigkeitsschwerpunktes in Bezug auf das beurteilende Tätigkeitsfeld anhand der Verkehrsauffassung nicht möglich ist.

Im Zusammenhang mit den obigen Ausführungen ergibt sich, dass eine Abzugsfähigkeit des Arbeitszimmers aus Sicht der Einkunftsquelle "Vortragstätigkeit" zu versagen ist.

Nach Ansicht des UFS stellt die Tätigkeit des Bw. als "**externer Mitarbeiter am P.I.**" eine eigene Einkunftsquelle dar, zumal diese verwaltungsadministrative Agenden umfasst, welche

mit dem Tätigkeitsbereich "Fachvortragender und Skriptenersteller" keinerlei Gemeinsamkeit aufweisen. Der Bw. gab bekannt, dass er diese Tätigkeiten, die im Wesentlichen in der Planung, Koordinierung und Abrechnung der einzelnen Lehrveranstaltungen bestünden, seit dem Jahr 2002 ausübe, zumal diese infolge der ungewöhnlich großen Anzahl von Veranstaltungen von den fest angestellten Mitarbeitern des P.I. nicht bewältigt werden könnten. Die gesamten in diesem Zusammenhang geleisteten administrativen Tätigkeiten – der diesbezügliche Zeitaufwand wurde vom Bw. mit 60 Stunden eingeschätzt – seien ausschließlich in Heimarbeit verrichtet worden. Ein Büro sei ihm (Bw.) seitens des P.I. nicht zur Verfügung gestellt worden. Dazu ist auszuführen, dass dieses Vorbringen dem Grunde nach geeignet wäre, die Haltung eines Arbeitszimmers im Lichte des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 zu begründen. Allerdings ist in einem zweiten Schritt zu prüfen, ob die von der verwaltungsgerichtlichen Judikatur entwickelten allgemeinen Kriterien für die Abzugsfähigkeit von derartigen Aufwendungen vorliegen. Wie eingangs ausgeführt sind Aufwendungen für ein häusliches bzw. nicht zum Wohnungsverband gehöriges Arbeitszimmer nur dann anzuerkennen, wenn dieses **nach Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig ist**, der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird und auch entsprechend eingerichtet ist (vgl. etwa VwGH 12.9.1996, 94/14/0073; VwGH 17.10.1989, ZI. 88/14/0204). Die Frage der Notwendigkeit ist – da es sich hiebei um die Frage der Abgrenzung des Bereiches der Einkünfteerzielung zum übrigen Lebensbereich handelt – wiederum unter Zugrundlegung des Maßstabes der Verkehrsauffassung zu beurteilen. Nach dieser ist **die Art und das Ausmaß des durch die Einkünfteerzielung zu erwartenden administrativen Arbeitsanfalles, der üblicherweise in einem Büroraum bewältigt wird, für die Notwendigkeit eines angemessenen Arbeitsraumes entscheidend**.

Im gegenständlichen Fall wurden im Streitjahr vom Bw. als externer Mitarbeiter des P.I. ca. 60 Stunden geleistet. Daraus ergibt sich eine wöchentliche Inanspruchnahme des Arbeitszimmers von etwas mehr als einer Stunde. Dass für eine Tätigkeit von einem derart geringen zeitlichen Umfang eine büromäßige Einrichtung unbedingt erforderlich wäre, vermag der Senat nicht zu erkennen.

Gleiches gilt sowohl in Bezug auf die schriftstellerische als auch für die gutachtliche Tätigkeit des Bw. Diese beiden Tätigkeitsbereiche nahmen im Streitjahr lediglich eine zeitliche Dimension von je ca. 10 Stunden ein.

Die Prüfung der Frage, ob die vom Bw. ins Treffen geführten sonstigen Tätigkeitsbereiche (Leiter der Arbeitsgruppe Informatik, Mitglied der Landeslehrerarbeitsgemeinschaft für Informatik, Berater in Sachen Ausstattungsfragen für Informatiksäle, Webdesigner etc.) Tätigkeiten darstellen, welche ihren Mittelpunkt in einem Arbeitszimmer begründen, erübrigt

sich. Diese Tätigkeiten werden vom Bw. aufgrund seines überaus großen beruflichen Engagements ausgeübt, führen jedoch zu keinen gesonderten Einkünften. Demnach bleiben sie bei der Betrachtung der Werbungskosten- bzw. Betriebsausgabenthematik außer Ansatz.

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass – sollten sich die Aktivitäten des Bw. auf dem Gebiete der schriftstellerischen Tätigkeit bzw. als externer Mitarbeiter in den nachfolgenden Zeiträumen derart ausweiten, dass diese die Einrichtung eines Arbeitszimmers erfordern, so wird die Abgabenbehörde eine erneute Beurteilung der Sachlage vorzunehmen haben.

2. Aufteilung der Betriebsausgaben/Werbungskosten

Die Amtspartei nahm eine Aufteilung dieser Aufwandsarten im Verhältnis 60:40 zugunsten der Werbungskosten vor. Dieses Verhältnis korreliere mit dem Anteil der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bzw. selbständiger Arbeit am Gesamteinkommen. Der Bw. begeht die Aufteilung im Verhältnis der "Intensität der Nutzung" zu 80:20 zugunsten der Betriebsausgaben.

Grundsätzlich gilt bei Aufwendungen, die mit verschiedenen Tätigkeiten im Zusammenhang stehen, dass – sollte eine Zuordnung zu den einzelnen Tätigkeiten nicht möglich sein – eine Aufteilung im Verhältnis der Einnahmen grundsätzlich "vertretbar" ist (vgl VwGH 29.5.2001, 2001/14/0090). Der Bw. gab im Zuge der am 9. März 2006 stattgefundenen Befragung zu Protokoll, dass er ca. 25 Wochenstunden im Arbeitszimmer verbringe. Von dieser Gesamtaufenthaltsdauer würden ca. 50 Prozent der autodidaktischen Fortbildung dienen, ca. 30 Prozent entfielen auf Vorbereitungsarbeiten für Vorträge bzw. Kurse und ca. 20 Prozent stunden mit seiner Tätigkeit als Hauptschullehrer in Verbindung. Da sich die autodidaktische Fortbildung nicht den einzelnen Teilbereichen (Lehrtätigkeit an Hauptschule/Vortragstätigkeit) zuordnen lässt, erfolgt eine gewichtete Aufteilung dieses Anteiles auf die beiden genannten Tätigkeitsbereiche. Demnach stehen 60 Prozent der Aufenthalte im Arbeitszimmer mit Vortragstätigkeiten, 40 Prozent mit der Tätigkeit als Hauptschullehrer im Zusammenhang.

Die analoge Anwendung dieses Aufteilungsschlüssels in Bezug auf das Aufteilungsverhältnis zwischen Werbungskosten und Betriebsausgaben stellt nach Ansicht des erkennenden Senates im gegenständlichen Fall eine sachgerechte Variante der Zuordnung dar. Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass etwa mit Zunahme der zeitlichen Aufenthaltsdauer im Arbeitszimmer, der Verschleiß der dort situierten Geräte bzw. Arbeitsmittel zunimmt. Ebenso belegt die allgemeine Lebenserfahrung, dass (außerberufliche) Nebentätigkeiten in der Regel höhere Aufwendungen verursachen, als nichtselbständige Tätigkeiten, bei welchen die Arbeitsmittel in der Regel von Dienstgeberseite aus zur Verfügung gestellt werden. Von den gesamten Aufwendungen sind daher 60 Prozent den Betriebsausgaben zuzuordnen, 40 Prozent den

Werbungskosten. Im Ergebnis wird dem Berufungsbegehren in diesem Punkte teilweise Folge gegeben. Aus steuerlicher Sicht ergeben sich aus dieser Änderung des Aufteilungsschlüssels allerdings keine Auswirkungen.

3. Privatanteil Telefon - Internet

Der vom Bw. ventilierte Ansatz eines Privatanteiles im Ausmaß von 10 bis 20 Prozent ist auch bei einem alleine lebenden Steuerpflichtigen ohne haushaltzugehörige Kinder unüblich gering und widerspricht der allgemeinen Lebenserfahrung (vgl. VwGH 26.6.1984, 83/14/0216).

Gemäß der zu dieser Thematik ergangenen verwaltungsgerichtlichen Judikatur wäre eine behauptete (nahezu) ausschließliche betriebliche bzw. berufliche Verwendung von Telekommunikationsmitteln durch Aufzeichnung aller Telefongespräche bzw. Internetzugriffe der Behörde gegenüber nachzuweisen (vgl. etwa VwGH 21.2.1996, 93/14/0167). Derartige Aufzeichnungen wurden vom Bw. jedoch nicht geführt.

Aufgrund des Umstandes, dass keine weiteren Personen haushaltzugehörig sind und der Bw. beruflich äußerst engagiert ist, hält der Senat die Ausscheidung eines **Privatanteiles** in Höhe von **25 Prozent** der Telekommunikationskosten für sachgerecht. Wenn der Bw. unter Vorlage der entsprechenden Abrechnung ausführt, dass er nahezu keine (Fern)gespräche am Festnetz geführt habe, so erweist sich diese Argumentation insofern als nicht zielführend, da das Ausmaß der privaten Internetnutzung trotzdem nicht feststeht. Ebenso nicht nachgewiesen werden konnte das Ausmaß der privaten Handynutzung. Hier geht die von der Amtspartei vorgenommene Ausscheidung eines 30 prozentigen Anteiles für Privatnutzung durchaus einher mit der allgemeinen Lebenserfahrung. Wenn der Privatanteil betreffend Internetnutzung mit 20 Prozent in Ansatz gebracht wird, jener in Bezug auf die Handynutzung mit 30 Prozent, so ergibt sich der dieser Entscheidung zugrunde liegende - nicht gewichtete - Mischsatz von 25 Prozent.

Die Vornahme einer Gewichtung ist im gegenständlichen Fall nicht erforderlich, zumal es sich hiebei um eine globale Schätzung der Privatanteile handelt, welche eine genaue Ausmittelung im Prozentbereich nicht vorsieht. Darüber hinaus bleibt festzuhalten, dass die beiden ausgewiesenen Beträge für Mobil- und Festnetz nicht so sehr differieren, dass die Vornahme einer Gewichtung ein wesentlich anderes Ergebnis herbeiführen würde.

Unter Zugrundelegung der bezughabenden verwaltungsgerichtlichen Judikatur war demnach dem Berufungsbegehren in diesem Punkte teilweise Folge zu geben.

Aufgrund dieser Entscheidung stellen sich – ausgehend von der dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegenden finanziellen Berechnung – die Bemessungsgrundlagen wie folgt dar:

1) Werbungskosten lt Aufstellung Bw			1.991,08
Betriebsausgaben lt Aufstellung Bw			6.287,06

Summe			8.278,14
vor Aufteilung auf Eink aus nsA und sA werden flgd. Beträge abgezogen:			
km-Gelder	- 2.069,00		
Taggelder	- 764,00		
Arbeitszimmer	- 1.400,00		
Teilsumme	4.233,00		
Summe			4.045,14
davon lt BE Pkt I.2.:			
Anteil Betriebsausgaben 60%			2.427,10
Anteil Werbungskosten 40%			1.618,10
2) Werbungskosten (Eink. aus nsA)			1.618,10
+ km-Gelder	532,58		
+ TG	143,00		
- PA für Tel u. Internet	- 104,00		
WERBUNGSKOSTEN insgesamt		Summe	2.189,69
3) PA Telefon-/Internetkosten:			
Festnetz	562,42		
Mobil	477,87		
Gesamt	1.040,29		
PA 25% Kürzung	260,00		
davon entfällt auf nsA 40%	104,00		
auf sA 60%	156,00		
Beruflich	780,29		
4) Betriebsausgaben (E aus sA) s. 1)			2.426,83
+ Arbeitszimmer	1.400,--		
+ TG	621,60		
+ km-Gelder	1.536,85		
- PA Telefon/Internet	- 156,00		
Summe			5.829,28
5) Überschussrechnung sA			
Einnahmen	9.292,24		
- Betriebsausgaben	5.829,28		
Teilsumme	3.462,96		
+ Kürzung Arbeitszimmer	1.400,--		
+ AfA Teppich	65,41,-		
Überschuss			4.928,37

II. Anspruchsverzinsung

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO sind Differenzbeträge an Einkommen- und Körperschaftsteuer, die sich aus Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen (Abs. 3), nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruchs folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Nach Abs. 2 dieser Gesetzesstelle in der hier maßgeblichen Fassung vor dem BGBI I Nr. 180/2004 betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2 Prozent über dem Basiszinssatz. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50 Euro nicht erreichen, sind nicht festzusetzen. Anspruchszinsen sind für einen Zeitraum von höchstens 42 Monaten festzusetzen. Abs. 4 der zitierten Gesetzesnorm regelt, dass die Bemessungsgrundlage für Anspruchszinsen zu Lasten des Abgabepflichtigen (Nachforderungszinsen) durch Anzahlungen in ihrer jeweils maßgeblichen Höhe vermindert wird.

Der angefochtene Zinsenbescheid basiert auf der im Einkommensteuerbescheid für 2002 ausgewiesenen Nachforderung. Der Bw. tritt den Zinsenvorschreibungen ausschließlich mit Einwendungen bezüglich der Rechtmäßigkeit des Stammabgabenbescheides entgegen.

Anspruchszinsenbescheide sind zwar mit Berufung anfechtbar. Der Festsetzung von Anspruchszinsen kann aber nicht mit dem Grunde einer allfälligen Rechtswidrigkeit des Stammabgabenbescheides entgegen getreten werden, weil eine Überprüfung der Rechtsrichtigkeit dieses Bescheides im Verfahren betreffend Anspruchszinsen nicht stattfindet. Vielmehr ist der Zinsenbescheid an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung gebunden (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, S 128).

Aufgrund der durch die vorliegende Berufungsentscheidung sich ergebenden Änderung der Nachzahlung wäre durch das Finanzamt ein neuer an die geänderte Abgabenfestsetzung gebundener Zinsenbescheid zu erlassen. Eine explizite Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides ist im Gesetz nicht vorgesehen.

Sonach war die Berufung gegen diesen Bescheid als unbegründet abzuweisen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Klagenfurt, am 4. April 2006