

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

28.05.2009

Geschäftszahl

2006/15/0299

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des WB in L, vertreten durch Mag. Dr. Helmut Blum, Rechtsanwalt in 4020 Linz, Mozartstraße 11/6, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 21. August 2006, Zl. RV/0195- L/05, betreffend Einkommensteuer 2002, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.286,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid wurde über die Einkommensteuer 2002 entschieden. In der Begründung ihres Bescheides führte die belangte Behörde aus, der Beschwerdeführer habe im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Universitätsprofessor und Einkünfte aus selbständiger Arbeit auf Grund eines Vortragshonorars erzielt. In seiner Einkommensteuererklärung habe er unter dem Titel Einkünfte aus selbständiger Arbeit an Einnahmen ein Vortragshonorar abzüglich der damit zusammenhängenden Reisekosten und der Aufwendungen für ein Arbeitszimmer erklärt.

Das Finanzamt habe im Einkommensteuerbescheid die Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht anerkannt.

Der Beschwerdeführer habe in seiner Berufung ausgeführt, er sei Herausgeber eines bis 2007 angelegten siebenbändigen Invsolvenzrechtskommentars sowie weiterer Buchveröffentlichungen, für die der Arbeitsraum als Autor und Schriftsteller benötigt werde. Einnahmen aus dieser Tätigkeit seien noch nicht zugeflossen. Mit dieser außergewöhnlichen schriftstellerischen Tätigkeit liege eine eigene Einkunftsquelle vor, für die ein Büroraum benötigt werde.

Das Finanzamt habe in der abweisenden Berufungsvorentscheidung ausgeführt, die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Fachschriftsteller und Vortragender sei auf Grund ihres engen Zusammenhanges als eine einzige Einkunftsquelle zu betrachten. Eine Vortragstätigkeit sei nach ihrem Berufsbild eine Tätigkeit, für die ein Arbeitszimmer keinen Tätigkeitsmittelpunkt darstelle. Für die schriftstellerische Tätigkeit sei das Arbeitszimmer hingegen Tätigkeitsmittelpunkt. Dass die Einnahmen auf Grund der schriftstellerischen Tätigkeit überwiegen, sei nicht behauptet worden. Da innerhalb der Einkunftsquelle die Tätigkeit überwiege, für die berufsbildbezogen das Arbeitszimmer keinen Tätigkeitsmittelpunkt darstelle (Vortragstätigkeit), stelle das Arbeitszimmer innerhalb der einheitlichen Einkunftsquelle keinen Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 dar.

In seinem Vorlageantrag habe der Beschwerdeführer ausgeführt, die angeführten umfangreichen Buchprojekte würden ohne Arbeitszimmer nicht abgewickelt werden können.

Im Erwägungsteil führte die belangte Behörde aus, es sei unstrittig, dass das gegenständliche Arbeitszimmer im Wohnungsverband gelegen sei. Auch die Notwendigkeit und nahezu ausschließliche berufliche Nutzung seien durch das Finanzamt nicht angezweifelt worden. Die Beurteilung, ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der Tätigkeit darstelle, habe nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen, wobei dies aus der Sicht der jeweiligen Einkunftsquelle vorzunehmen sei. Der Mittelpunkt der Tätigkeit sei nach dem materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit zu beurteilen; nur in Zweifelsfällen sei darauf abzustellen, ob das

Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt werde (Hinweis auf die hg. Erkenntnisse vom 27. Mai 1999, 98/15/0100, und vom 28. November 2000, 99/14/0008). Der Beschwerdeführer habe die Aufwendungen für das Arbeitszimmer für verschiedene Tätigkeiten geltend gemacht, nämlich für die Tätigkeit als Alleinherausgeber und Co-Autor eines mehrbändigen Großkommentars zu den Insolvenzgesetzen, für die Vorbereitung von Lehrveranstaltungen (teilweise), für die Typoskripterstellung für wissenschaftliche Publikationen und Bücher sowie Lehrbücher, für die Vorbereitung und Verfassung von Vorträgen, für die Verfassung von Gutachten, für die Vorbereitung von Lernbehelfen und DVD-Aufzeichnungen (Powerpoint-Präsentationen) im Rahmen des Linzer multimedialen Rechtsstudiums.

In Beantwortung des Vorhaltes vom 19. Dezember 2005 habe der Beschwerdeführer in seinem Schreiben vom 18. Jänner 2006 angeführt, das Arbeitszimmer sei im Streitjahr für die schriftstellerische Tätigkeit und die Vortragstätigkeit genutzt worden. Die übrigen Tätigkeiten seien daher in Bezug auf das Streitjahr nicht in die weiteren Überlegungen miteinzubeziehen gewesen.

Fraglich sei, ob die Tätigkeiten als einheitliche Einkunftsquelle anzusehen seien und somit einer gesonderten gemeinsamen Beurteilung unterlägen. Der Beschwerdeführer sehe den wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen der Autorentätigkeit und der Vortragstätigkeit als gegeben an. Die zwei Tätigkeiten seien ineinander verzahnt und ergänzten sich gegenseitig.

Auch das Finanzamt habe die Vortrags- und die Autorentätigkeit als eine Einkunftsquelle angesehen.

Die belangte Behörde sehe auf Grund des engen wirtschaftlichen Zusammenhanges diese Tätigkeiten als eine Einkunftsquelle an, die einer gesonderten Beurteilung unterliege. Ein sachlicher Wirkungszusammenhang zwischen den Tätigkeiten sei offensichtlich. Ohne die schriftstellerische Tätigkeit würde die Vortragstätigkeit wohl nur in eingeschränktem Maße möglich sein. Die Themen der Vorträge setzten sich aus den Inhalten der Publikationen zusammen. Folglich sei unstrittig, dass es sich bei den im Arbeitszimmer ausgeübten Tätigkeiten - Vortrag und Schriftstellerei - um eine Einkunftsquelle handle. Bei schriftstellerischer Tätigkeit sei nach allgemeiner Verkehrsauffassung der materielle Mittelpunkt der Tätigkeit in den Räumlichkeiten zu sehen, in denen die Schreiarbeit ausgeführt werde. Der Mittelpunkt der Tätigkeit als Vortragender sei hingegen nicht im häuslichen Arbeitszimmer gelegen (Hinweis auf die hg. Erkenntnisse vom 22. Jänner 2004, 2001/14/0004, und vom 3. Juli 2003, 99/15/0177). Bei einer Einkunftsquelle, die mehrere Tätigkeiten umfasse, die jeweils verschiedenen Berufsbildern zuzuordnen seien, sei an Hand der erzielten Einnahmen zu beurteilen, welche Tätigkeit überwiege und somit den Ausschlag für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein Arbeitszimmer gebe. Der Beschwerdeführer habe im Streitjahr aus der Vortragstätigkeit Honorare in Höhe von EUR 728,27 erzielt, aus der schriftstellerischen Tätigkeit seien in diesem Jahr Einnahmen nicht erwirtschaftet worden. Auch bei einer Durchschnittsbetrachtung der Einnahmen über drei Jahre hinweg - etwa analog der Verteilung der Einkünfte nach § 37 Abs. 9 EStG 1988 - würde sich sowohl bei Betrachtung der Jahre 2000 bis 2002 als auch der Jahre 2002 bis 2004 ein Durchschnittswert pro Jahr ergeben, der unter den Einnahmen aus der Vortragstätigkeit liege. Es überwiege im Streitjahr jedenfalls die Vortragstätigkeit, diese gebe den Ausschlag für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit. Bei einer Vortragstätigkeit sei der Mittelpunkt nicht im häuslichen Arbeitszimmer gelegen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde über die Beschwerde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 (in der Fassung BGBl. Nr. 201/1996) 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.

Die Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer, ein sogenanntes häusliches Arbeitszimmer, sind - zusätzlich zu den in § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 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. aus der ständigen Rechtsprechung etwa die hg. Erkenntnisse vom 27. Mai 1999, 98/15/0100, und vom 7. Oktober 2003, 99/15/0203). Im Erkenntnis vom 27. Mai 1999, 98/15/0100, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass das in der ab 1996 anzuwendenden Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 enthaltene Tatbestandsmerkmal des Mittelpunkts der gesamten (betrieblichen/beruflichen) Tätigkeit nur auf die gesamte Betätigung im Rahmen des konkreten Betriebes (der konkreten beruflichen Tätigkeit), nicht aber auf die gesamten Einkünfte, abstellt. Jedenfalls dann, wenn eine Einkunftsquelle den Aufwand für das Arbeitszimmer bedingt, die andere aber nicht, ist der Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 nur aus der Sicht der einen Einkunftsquelle zu bestimmen.

Die Parteien des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ziehen nicht in Streit, dass im gegenständlichen Fall die Autorentätigkeit und die Vortragstätigkeit einen einheitlichen Betrieb darstellen.

Die belangte Behörde ist davon ausgegangen, dass sich die Themen der Vorträge aus den Inhalten der Publikationen zusammensetzen. Da der Beschwerdeführer im Streitjahr nur Einnahmen aus dieser Vortragstätigkeit, nicht jedoch aus der schriftstellerischen Tätigkeit erwirtschaftet habe, gebe die Vortragstätigkeit den Ausschlag für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für das Arbeitszimmer. Diese Schlussfolgerung der belangten Behörde kann nicht geteilt werden. Entfaltet der Schriftsteller eine Vortragstätigkeit, so ist zur Beurteilung der Einkünfte danach zu differenzieren, ob sich der Schriftsteller bei seinem Vortrag im Rahmen seines bereits in Schriftform vor die Öffentlichkeit getragenen Gedankengutes bewegt. Zutreffendenfalls kann diese Tätigkeit noch als unmittelbarer Ausfluss der Tätigkeit als Schriftsteller angesehen werden (vgl. etwa die hg. Erkenntnisse vom 22. Februar 1984, 83/13/0007, vom 30. Juni 1986, 85/15/0339, vom 15. September 1986, 84/15/0186, 0187, und vom 21. Juli 1993, 91/13/0098, und vom 2. Mai 1991, 90/13/0274).

Entgegen der Auffassung der belangten Behörde kann daher bei der festgestellten Betätigung des Beschwerdeführers nicht von zwei unterschiedlichen Berufsbildern gesprochen werden. Auf Grund der Feststellungen ist lediglich von einer Einkunftsquelle des Beschwerdeführers als Schriftsteller auszugehen. Der materielle Mittelpunkt dieser Tätigkeit ist nach allgemeiner Verkehrsauffassung im Arbeitszimmer zu erblicken. Da die belangte Behörde auch die übrigen Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein Arbeitszimmer bejaht hat, erweist sich die Nichtberücksichtigung dieser Aufwendungen als rechtswidrig.

Der angefochtene Bescheid war daher wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG i. V.m. der Verordnung BGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 28. Mai 2009