



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin A und die weiteren Mitglieder Hofrat L, F und R im Beisein der Schriftführerin S über die Berufung der Bw., vertreten durch die Vertreterin, vom 21. Jänner 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 15. Jänner 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 sowie gegen den gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderten Bescheid betreffend Einkommensteuer 2006 vom 12. Mai 2009 nach der am 25. Juli 2012 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, in der Folge als Bw. bezeichnet, erzielte in den Jahren 2005 und 2006 neben Einkünften aus Gewerbebetrieb und Vermietung und Verpachtung, solche aus nichtselbständiger Arbeit aus ihrer Tätigkeit als Volksschullehrerin.

In der am 11. Oktober 2007 auf elektronischem Weg eingebrachten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 machte die Bw. u. a. Aufwendungen für ein Arbeitszimmer iHv € 968,59 und in der am 30. November 2007 ebenfalls auf elektronischem Weg eingebrachten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2006 machte diese u. a. derartige Aufwendungen im Ausmaß von € 992,46 geltend. Von der erkennenden Behörde wird

diesbezüglich angemerkt, dass aus den Beilagen zu den Werbungskosten hervorgeht, dass die vorgenannten Beträge 14,3% der jeweiligen Wohnungskosten darstellten.

Mittels Ersuchens um Ergänzung vom 18. Oktober 2007 teilte das Finanzamt der Bw. mit, dass Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürften. Bilde ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, seien die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung auch nur dann abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig sei und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt werde. Das Finanzamt ersuchte die Bw. um Vorlage eines Wohnungsplanes, in dem das Arbeitszimmer gekennzeichnet sei. Weiters ersuchte das Finanzamt die Bw. um Stellungnahme, in welchem Zusammenhang die Kosten des Arbeitszimmers mit deren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit stünden.

In Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens übermittelte die Bw. einen Grundrissplan ihrer Wohnung samt Kennzeichnung des Arbeitszimmers und führte weiters aus, dass sie dieses für ihre Tätigkeit als Volksschullehrerin benötige, da in der Schule kein eigener Arbeitsplatz für sie zur Verfügung stünde und sie diverse Vorbereitungen für Basteln u. Ä. im Arbeitszimmer durchführen müsse.

Das Finanzamt erließ die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 jeweils am 15. Jänner 2008 und versagte in diesen den von der Bw. für das Arbeitszimmer geltend gemachten o. e. Aufwendungen die Anerkennung und führte diesbezüglich begründend aus, dass der Mittelpunkt (Schwerpunkt) der von der Bw. ausgeübten Tätigkeit als Lehrerin außerhalb des Arbeitszimmers gelegen sei.

In der mit Schreiben vom 21. Jänner 2008, eingelangt beim Finanzamt am 24. Jänner 2008, rechtzeitig gegen die o. a. Bescheide eingebrachten Berufung brachte die Bw. vor, dass sie an einer Volksschule unterrichte und dass an ihrem Arbeitsort kein Arbeitszimmer zur Verfügung stünde. Die Bw. benötige aus folgenden Gründen ein Arbeitszimmer:

Ein Volksschullehrer müsse gleichsam eine universelle Unterrichtsleistung erbringen, d. h. es müsse auch für die Unterrichtsfächer Basteln und Werkerziehung eine Unterrichtsleistung erbracht werden. Dafür sei ein Vorbereitungsaufwand gegeben. Diesen könne die Bw. nur in ihrem Arbeitszimmer tätigen, da es in der Schule an einem Aufbewahrungsort für diese Hilfsmittel oder vorbereiteten Gegenstände und Utensilien fehle.

Das Gleiche gelte für sonstige optische Hilfsmittel für den Unterricht (Folien etc.). Diese müsse die Bw. gleichfalls in ihrem Arbeitszimmer erstellen und aufbewahren, da keine Aufbewahrungsmöglichkeiten bestünden und auch kein Arbeitsplatz, an dem die Bw. diese Hilfsmittel erstellen könne, zur Verfügung stehe. Dabei müsse auch bedacht werden, dass die Bw. entsprechende Rohmaterialien, die gleichfalls im Arbeitszimmer aufbewahrt werden müssten, benötige. Dabei handle es sich um Filzstifte, Folienpapier, Plakatpapier etc.

Aus den genannten Gründen erscheine es daher unrichtig, die Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht als Werbungskosten zuzulassen. Daher beantrage die Bw. die angefochtenen Bescheide iSd gegenständlichen Berufungsvorbringens abzuändern.

Abschließend beantragte die Bw. für den Fall der direkten Vorlage ihres Rechtsmittels an den UFS die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung sowie die Durchführung einer Senatsentscheidung.

Angemerkt wird, dass am 12. Mai 2009 ein gemäß § 295 Abs 1 BAO geänderter Bescheid betreffend Einkommensteuer 2006 erlassen wurde.

Am 25. September 2008 legte das Finanzamt die Berufung der Bw. dem UFS zur Entscheidung vor.

In der am abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung ergänzte der steuerliche Vertreter der Bw. den Sachverhalt dahingehend, dass seitens des Finanzamtes das gegenständliche Arbeitszimmer besichtigt worden sei. Im Rahmen dieser Besichtigung seien auch einige Fotos angefertigt worden, die aktenkundig sein müssten.

Ein Arbeitszimmer sei im gegenständlichen Fall auch deshalb erforderlich, weil das Lehrerzimmer in der Schule während der Ferien vollständig ausgeräumt werden müsse und daher in der Schule kein Platz für die Aufbewahrung der diversen Materialien und Hilfsmittel zur Verfügung stehe.

Während der Unterrichtszeit stehe der Bw. im Lehrerzimmer zwar ein Fach zur Verfügung, dieses sei jedoch so klein, dass die Unterrichtsmaterialien dort nicht verstaut werden könnten. Deshalb lagere die Bw. diese in ihrem Arbeitszimmer. Es wäre auch zu berücksichtigen, dass die Bw. Bastelmaterial für ca. 25 Kinder benötige und dementsprechend ein großer Stauraum benötigt werde.

Die Bw. habe auch z.B. auch Plakate angefertigt, die neben diversem Bastelmaterial irgendwo verstaut werden und unter Umständen bis zu einem Jahr aufbewahrt werden müssten.

Die Bw. führe im Arbeitszimmer nicht nur Vorbereitungsarbeiten durch, dieses diene auch als "Lagerraum".

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Die ausschließliche oder nahezu ausschließliche betriebliche bzw. berufliche Verwendung eines im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers ist Voraussetzung dafür, um überhaupt von einem Arbeitszimmer im steuerlichen Sinn sprechen zu können. (vgl. VwGH 25.10.2006, 2004/15/0148).

Durch die Einführung der lit. d in § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 erfuhr die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Arbeitszimmer über die nach wie vor geltenden Voraussetzungen der Notwendigkeit und ausschließlichen betrieblichen oder beruflichen Nutzung (Hofstätter/Reichel, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz. 5 zu § 20) hinaus eine weitere Einschränkung dahingehend, dass die Berücksichtigung von Aufwendungen von im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmern nur dann gesetzlich zugelassen ist, wenn das Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt. Die Abzugsfähigkeit ist sohin dann nicht gegeben, wenn vom Arbeitgeber ein entsprechender Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird oder wenn die betriebliche/berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird.

Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen, (nur) im Zweifel wird darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer notwendigerweise in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (vgl. VwGH 9.9.2004, 2001/15/0181).

Die Besonderheit des häuslichen Arbeitszimmers liegt darin, dass seine (Mit-)Nutzung im Rahmen der Lebensführung nicht ausgeschlossen werden kann, von der Behörde aber der Nachweis seiner Nutzung für die Lebensführung aufgrund des engen Privatbereichs des Steuerpflichtigen nur schwer zu erbringen ist (vgl. VwGH 27.5.1999, 98/15/0100).

Die Frage, ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt, ist auch nach dem "typischen Berufsbild" der Tätigkeit des Steuerpflichtigen und nicht nach den Gegebenheiten des Einzelfalles zu beantworten. Die Beurteilung des Stellenwertes eines Arbeitszimmers für die Berufstätigkeit hat nach dem typischen Ablauf der Betätigung zu erfolgen (vgl. VwGH 24.10.2005, 2001/13/0272; 16.3.2005, 2000/14/0150; 24.4.2002, 98/13/0193) und ist einkunftsquellenbezogen vorzunehmen.

Dient das Arbeitszimmer also Tätigkeiten, die im Wesentlichen außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt werden, so sind die diesbezüglichen Aufwendungen generell nicht abzugsfähig (unabhängig von der darin verbrachten Zeit; vgl. VwGH 19.4.2006, 2002/13/0202).

Die Bw. wies nun in ihrem Vorlageantrag auf die unbedingte Notwendigkeit dieses Arbeitszimmers im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit als Volksschullehrerin hin, indem sie ausführte, dass auch für die Unterrichtsfächer Basteln und Werkerziehung eine Unterrichtsleistung erbracht werden müsse, hierfür jedoch ein Vorbereitungsaufwand gegeben sei, den sie nur in ihrem Arbeitszimmer tätigen könne und dass es in der Schule, in der sie unterrichte, an einem Aufbewahrungsort für Hilfsmittel oder vorbereitende Gegenstände und Utensilien fehle. Ebenso müsse sie optische Hilfsmittel für den Unterricht erstellen. Auch für diese stehe in der Schule keine Aufbewahrungsmöglichkeit zur Verfügung. Sie müsse diese sowie weitere Materialien wie Filzstifte, Folienpapier, Plakatpapier etc. gleichfalls im Arbeitszimmer aufbewahren.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung unmissverständlich festgestellt, dass bei Lehr- und Vortragstätigkeiten - und eine solche liegt im gegenständlichen Fall unbestrittenermaßen vor - der Mittelpunkt der Tätigkeit nach der Verkehrsauffassung vom materiellen Gehalt her jedenfalls nicht im häuslichen Arbeitszimmer, sondern an jenem Ort liegt, an dem die Vermittlung von Wissen und Können erfolgt (siehe zB VwGH 25.10.2006, 2004/15/0148; 19.4.2006, 2002/13/0202 m.w.N.).

Dies bedeutet aber, dass es auf Grund dieses eindeutig festlegbaren materiellen Schwerpunktes des Mittelpunktes der Tätigkeit der Bw. nicht von Belang war, ob ein anderer zumutbarer Arbeitsplatz (etwa für Vorbereitungsarbeiten) zur Verfügung gestanden hatte.

Liegt nach dem typischen Berufsbild einer Tätigkeit deren materieller Schwerpunkt nicht im häuslichen Arbeitszimmer, kann damit auch dahingestellt bleiben, dass der in Rede stehende Raum (nahezu) ausschließlich als Arbeitszimmer genutzt wurde.

Die erkennende Behörde bezweifelt nicht, dass die Bw. in der gegenständlichen Räumlichkeit für den Unterricht notwendige Gegenstände bzw. Materialien aufbewahrte. Von einem

„Lager“, wie vom Vertreter der Bw. in der Berufungsverhandlung vorgebracht, kann bei dieser jedoch deshalb keine Rede sein, da sich nach Ansicht des erkennenden Senates aus den im Rahmen der Nachschau vom 5. September 2008 erstellten Fotos zweifelsfrei ergibt, dass dieses Zimmer – in diesem befinden sich ein Wandverbau mit einem Schreibtisch samt PC, ein Kasten, zwei Sideboards sowie ein Tisch samt Sesseln – wie ein Raum, der typischer Weise als Arbeitszimmer genutzt wird, ausgestattet ist und sämtliche Merkmale eines Arbeitszimmers aufweist.

Daher, sowie in Ansehung der vorstehenden Ausführungen ist aus dem diesbezüglichen Vorbringen nichts für die Bw. zu gewinnen.

Nach dem oben Gesagten gilt das Gleiche für das Vorbringen, wonach das Lehrerzimmer in der Schule während der Ferien vollständig ausgeräumt werden müsse und daher in der Schule kein Platz für die Aufbewahrung der diversen Materialien und Hilfsmittel zur Verfügung stehe.

Hinsichtlich der die Bastelmaterialien betreffenden Ausführungen ist wiederum darauf zu verweisen, dass der materielle Schwerpunkt der diesbezüglichen Aktivitäten in der Vermittlung von handwerklichen Fertigkeiten zu erblicken ist und dass diese nicht in einem Arbeitszimmer sondern dort, wo sich der Mittelpunkt der von der Bw. ausgeübten Tätigkeit befindet, das ist die Schule an der die Bw. unterrichtet, erfolgt.

Da das in Rede stehende Arbeitszimmer der Bw., das dieser zur Vorbereitung des Unterrichts und zur Aufbewahrung von Unterlagen dient(e), im Hinblick auf deren berufliche Tätigkeit als Lehrerin nicht den Mittelpunkt der von dieser ausgeübten Tätigkeit darstellte, war in Ansehung des oben Gesagten der Berufung der Erfolg zu versagen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 26. Juli 2012