

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 30. Mai 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 8. Mai 2008 betreffend Einkommensteuer 2006 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	2.225,37
Gesamtbetrag der Einkünfte	35.210,07
Einkommen	34.909,53
Einkommensteuer	9.534,57
Anrechenbare Lohnsteuer	- 9.361,80

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

## Entscheidungsgründe

Mit **Einkommensteuerbescheid 2006** vom 2. Oktober 2007 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2006 erklärungsgemäß festgesetzt:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit: 91,11 €

Werbungskosten: 980,25 €

In einem **Ersuchen um Ergänzung** seitens des zuständigen Finanzamtes vom 7. Februar 2008 wurde die Berufungswerberin ersucht, die beantragten Betriebsausgaben, Sonderausgaben, Werbungskosten durch Vorlage der entsprechenden Unterlagen und Belege nachzuweisen.

Mit **Eingabe vom 31. März 2008** wurde diesem Ersuchen gefolgt.

Zusätzlich wurde beantragt, weitere Betriebsausgaben für 2006 in Höhe von 61,17 € (Literatur) und 236,00 € (Computer) zu berücksichtigen.

Die Tätigkeit der Berufungswerberin wurde in einem eigenen Schreiben wie folgt dargestellt:

Die berufliche Tätigkeit umfasse zwei Bereiche:

1. Hauptberuflich als Beratungslehrerin für verhaltensauffällige Schüler im Pflichtschulbereich: Dies bedeute, dass die Berufungswerberin in Linz an meist 3-4 Schulen beim Auftreten von Problemen (häufig im Zusammenhang mit Auftreten von Gewalt oder Missbrauch) mit diesen Schülern zur Betreuung der Lehrer und Eltern, zur Betreuung im Einzelsetting mit Kindern (mit Rollenspielen, Malen, Gestalten mit Ton, ...) zum Coachen und Moderieren von Helferkonferenzen und häufig für die Gestaltung Sozialer Lernstunden im Klassenverband (manchmal unter Einbeziehung von gemeinschaftsbildenden Tänzen, Interaktionsspielen, ...) beigezogen werde. Diese Arbeit würde eine große Flexibilität, Methodenvielfalt, somit eine hohe psychische Belastung darstellen, sodass es für die Qualitätssicherung der Arbeit notwendig sei, mit therapeutischen, künstlerischen, supervisorischen Einzelstunden die Kompetenzen stets zu stärken.

2. Nebenberuflich in der Funktion als Familien- und Paartherapeutin als Referentin und Erziehungsberaterin von SchEZ (Anmerkung Referent: Schul- und Erziehungszentrum):

Hier würde sich der Bogen der von der Berufungswerberin mit Eltern erarbeiteten Themen wie z.B.: „Grenzen in der Erziehung“, „Wertevermittlung“, „Spielen statt Fernsehen“, „Fernsehen und PC – Auswirkungen auf Kinder“ (häufig in Kooperation mit Märchenerzählen), „Eltern sich auch Paare“, u.v.a.m. spannen.

Für all diese Tätigkeiten sei sowohl eine umfangreiche schriftliche Vorbereitungsarbeit als auch ein umfassende Auswahl an Büchern notwendig.

Der Berufungswerberin sei es ein Anliegen, mit diesen Ausführungen zum Verständnis der

erworbenen und für die Tätigkeiten erforderlichen Materialien, Fortbildungen, etc. beizutragen und somit für Transparenz zu sorgen.

Mit **Bescheid vom 8. Mai 2008** wurde der Bescheid vom 2. Oktober 2007 gem. § 299 BAO aufgehoben.

Die Einkommensteuer wurde mit Bescheid vom 8. Mai 2008 neu festgesetzt.

Einkünfte aus selbständiger Arbeit: 2.491,96 €

Werbungskosten: 587,52 €.

Begründend wurde ausgeführt, dass gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d ein im Wohnungsverband gelegenes Zimmer nur dann abzugsfähig sei, wenn es den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bilde.

Berufsbezogen liege der Schwerpunkt der Tätigkeit der Berufungswerberin jedoch außerhalb des Arbeitszimmers, weshalb die hierfür geltend gemachten Aufwendungen nicht berücksichtigt hätten werden können.

Die geltend gemachten Kosten bezüglich Fachliteratur seien um 50% gekürzt worden, da es sich laut Rechnungen um Allgemeinliteratur bzw. nicht deklarierte Literatur handle.

In gleicher Weise sei bei der Fachliteratur hinsichtlich Werbungskosten aus der nicht selbständigen Tätigkeit vorgegangen worden.

Mit Eingabe vom 29. Mai 2008 (eingegangen beim zuständigen Finanzamt am 3. Juni 2008) wurde **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 8. Mai 2008 eingebracht. Wie bereits mündlich mitgeteilt, sei die Nutzung eines Arbeitszimmers für die selbständige Tätigkeit unbedingt und intensiv notwendig.

Um den Arbeitsumfang zur Aufbereitung eines Themas für die Vorträge etwas deutlicher zu machen, und somit auch die zeitliche Nutzung des Arbeitszimmers, werde exemplarisch das Thema „Fernsehen und PC – Auswirkungen auf Kinder“ herausgegriffen:

Durch Monate hindurch hätte die Berufungswerberin an ca. 12-15 Büchern, deren Inhalte von sachlicher Information über Bildschirmmedien und ihre Auswirkungen bis zur Fachliteratur über neurobiologische Erkenntnisse, wie überhaupt Kinder lernen, bis solche aus der Entwicklungspsychologie, Suchtliteratur etc. reichen, gearbeitet.

Das heiße natürlich nicht nur das Lesen all dieser Bücher, sondern sie auch an PC exzerpieren, um sie dann zu einem Vortragskonzept zusammenzufügen.

Es bedürfe auch das oft sehr aufwändige Erstellen von Unterlagen für ein vorgetragenes Thema die die Zuhörer mitnehmen können, besonders für Workshops, die ebenfalls zum Thema der Berufungswerberin gehören würden.

Da das Angebot noch viele weitere Themen umfasse, werde eine Auswahl davon beigelegt.

Diese Liste werde immer wieder erweitert, da es notwendig sei, den Bedürfnissen und Erfordernissen der Eltern gerecht zu werden.

Es werde daher ersucht, die Raumkosten von 2.160,00 € als Ausgaben für 2006 anzuerkennen und zu berücksichtigen (180,00 € x 12 Monate).

Im Folgenden die Auswahl aus den Themen für Vorträge zur Elternbildung:

- Rituale geben nicht nur Kindern Halt – Kraftquelle Rhythmus als Hilfe im Erziehungsstress
- Medien als Miterzieher
- Fernsehen – PC; Auswirkungen auf die körperliche und seelische Entwicklung von Kindern
- Spielen statt Fernsehen
- Grenzen – Regeln – Vereinbarungen
- Werte heute – Wertevermittlung in der Erziehung
- Trotzig, wütend – oder aggressiv
- Von Kindern, die auf sich aufmerksam machen
- Unruhig – oder hyperaktiv
- Buben – die wilden Helden?; Mädchen – die sanften Prinzessinnen
- Wir sind nicht nur Eltern, sondern auch ein Paar
- Pubertät – eine Entwicklungsphase
- Kinder im 9. Lebensjahr
- Kinder ins Leben begleiten ohne Strafen
- Raus aus der Befehlssprache
- Beziehung statt Erziehung – Achtsamkeit im Umgang mit unseren Kindern

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 10. Juni 2008 wurde gegenständliche Berufung als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer und für Einrichtungsgegenstände der Wohnung stets voraussetzen würde, dass die Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt notwendig machen würde und dass der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt werde (VwGH 31.10.2000, 95/15/0186). Die Notwendigkeit sei zwar kein Wesensmerkmal des Betriebsausgaben- oder Werbungskostenbegriffs, es handle sich dabei aber nach der Rechtsprechung um ein sachlich geeignetes Merkmal für die Anerkennung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten, wenn Aufwendungen eine Berührung mit der Lebensführung aufweisen oder in einer Sphäre anfallen, die sich der sicheren Nachprüfung durch die Finanzverwaltung entziehe.

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstelle, hätte 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) liege.

Nach dem Mittelpunkt (Schwerpunkt) lassen sich folgende Typen von Tätigkeiten (Berufsbildern) unterscheiden:

Tätigkeiten (Berufsbilder), deren Mittelpunkt (Schwerpunkt) jedenfalls außerhalb eines Arbeitszimmers liege. Bei derartigen Tätigkeiten bestimme (präge) die außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübte (Tätigkeits-) Komponente das Berufsbild entscheidend. Die mit der Tätigkeit (auch) verbundene (Tätigkeits-) Komponente, die auf das Arbeitszimmer entfalle, sei demgegenüber bei Beurteilung des Berufsbildes typischerweise nicht wesentlich.

Beispiele:

Lehrer, Richter, Politiker, Berufsmusiker, Dirigent, darstellender Künstler, Vortragender, Freiberufler mit auswärtiger Betriebsstätte (Kanzlei, Praxis usw.).

Bei der selbständigen Tätigkeit als Vortragende bzw. Erziehungsberaterin sei wesentliches Element die Vermittlung von Wissen und Fakten zu diesen Themen. Die Vermittlung dieses Wissens erfolge typischerweise an verschiedenen Orten (Vortragssäle, Firmenräumlichkeiten etc.), jedenfalls nicht im Arbeitsraum.

Mit Eingabe vom 27. Juni 2008 (eingelangt beim zuständigen Finanzamt am 4. Juli 2008) wurde Berufung betreffend die Berufungsvorentscheidung vom 10. Juni 2008 (**Vorlageantrag**) eingebbracht.

Zum „Mittelpunkt“ der Tätigkeit werde nochmals betont, dass es für das Abhalten von Vorträgen nur den kleinsten Anteil (im Durchschnitt ein Zwanzigstel) an Zeit außerhalb des Arbeitsraumes benötige in Relation zu den dafür benötigten Vorbereitungen. Dazu würden nicht nur, wie bereits ausführlich beschrieben, die überaus große Stundenanzahl für die inhaltliche Aufbereitung der Themen zählen, sondern ebenso die Zeit für E-Mail – Kontakte mit den zuständigen Institutionen, wie zum Beispiel Texterstellen für Ausschreibungen etc. als auch umfangreiche schriftliche Nachbereitungsarbeiten, Katalogisierungstätigkeiten sowie auch manchmal Besprechungen mit kooperierenden Kollegen. Das bedeute, dass das Arbeitszimmer sehr wohl den Mittelpunkt der Tätigkeit der Berufungswerberin darstelle, von wo sie auch dann die darin erarbeiteten „Produkte“ hinaustrage.

Es werde deshalb nochmals ersucht, die Raumkosten von 2.160,00 € als Ausgaben für 2006 anzuerkennen.

Mit **Vorlagebericht** vom 14. Juli 2008 wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In einer **persönlichen Vorsprache** der Berufungswerberin beim nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde nochmals bekräftigt, dass die

Berufungswerberin den wesentlich überwiegenden Teil der Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer durchföhre. Die zahlreichen unterschiedlichen Themen würden dort aufbereitet, zusammengefasst und im Vortrag frei vorgetragen. Es sei nicht so, dass ein einmal ausgearbeitetes Thema über längere Zeit hindurch dann mit wenig Vorbereitung vorgetragen werde.

Der Berufungswerberin würde kein anderer Arbeitsplatz als das häusliche Arbeitszimmer zur Verfügung stehen, um sich auf die Vorträge vorzubereiten; das Arbeitszimmer werde allerdings ausschließlich für Vorbereitungszwecke genutzt; Vorträge oder Beratungen im Arbeitszimmer würde es nicht geben. Bis dato sei sie auch noch nicht schriftstellerisch tätig gewesen.

Die im Arbeitszimmer ausgearbeiteten Zusammenfassungen, Exzerpte, Pläne, etc. würden aber unmittelbar in den Vorträgen verwendet und tw. auch an die Teilnehmer ausgehändigt. Ein Vortrag bzw. eine Beratung ohne umfassende Vorbereitung im Arbeitszimmer sei jedenfalls nicht möglich.

Hinzuweisen sei auch noch auf die Berücksichtung der nachträglich beantragten Aufwendungen für Fachliteratur (61,17 €) und Computer (236,00 €).

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Die Berufungswerberin beantragt die Berücksichtigung von Aufwendungen eines sog. häuslichen Arbeitszimmers (Arbeitszimmer im Wohnungsverband) für ihre selbständige Tätigkeit als Betriebsausgaben anzuerkennen.

*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.*

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 benutzt 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 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 Berufungsberberin ist einerseits als Beratungslehrerin für verhaltensauffällige Schüler im Pflichtschulbereich tätig und bezieht hier Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Für diese Tätigkeit wird das Arbeitszimmer nicht unmittelbar benötigt und auch nicht beantragt. Eine Berücksichtigung in diesem Bereich wäre aber schon berufsbildbezogen nicht zulässig (Mittelpunkt der Tätigkeit einer Lehrerin ist in der Schule).

Andererseits ist sie in der Funktion als Familien- und Paartherapeutin als Referentin und Erziehungsberaterin von SchEz tätig (lt. Eingabe vom 31. März 2008).

Die Berufungsberberin gibt hierzu an, dass für diese Tätigkeit sowohl eine umfangreiche schriftliche Vorbereitungsarbeit als auch eine umfassende Auswahl an Büchern notwendig ist.

Die Berufungsberberin führt also an, dass vor allem die Vorbereitungsarbeit für ihre Tätigkeit zur Erzielung von Einkünften aus selbständiger Arbeit im Arbeitszimmer durchgeführt wird; die tatsächliche Tätigkeit zur Erzielung dieser Einkünfte erfolgt also nicht im Arbeitszimmer. Das Abhalten von Vorträgen würde allerdings den kleinsten Anteil (im Durchschnitt ein Zwanzigstel) an Zeit außerhalb des Arbeitsraumes benötigen in Relation zu den dafür nötigen Vorbereitungen.

In derartigen Fällen ist aber auf das oben erwähnte „typische Berufsbild“ abzustellen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits in zahlreichen Erkenntnissen ausgeführt, dass der Mittelpunkt bei Lehrtätigkeiten und Vortragstätigkeiten – auch ungeachtet der zeitlichen Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers – vom materiellen Gehalt her nach der Verkehrsauffassung nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt, sondern an jenem Ort, an dem die Vermittlung von Wissen und Können erfolgt. Ob Vorbereitungsarbeiten, E-Mail-Verkehr etc. im Arbeitszimmer vorzunehmen sind, ändert nicht den materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit (vgl. VwGH 25.10.2006, 2004/15/0148; 19.4.2006, 2002/13/0202, m.w.N.), welcher jedenfalls außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers liegt.

Zu berücksichtigen sind allerdings die nachträglich nachgewiesenen Aufwendungen für Literatur (61,17 €) und Computer (236,00 €).

In Anlehnung an die Vorgangsweise des Finanzamtes wird die Literatur zu 50% berücksichtigt; hinsichtlich der Computeraufwendungen wurde bereits ein 50%iger Privatanteil zum Abzug gebracht.

Gewinn lt. Bescheid vom 8. Mai 2008: 2.491,96 €  
abzgl. 50% Literatur: - 30,59 €  
abzgl. 50% PC: - 236,00 €

**Gewinn lt. Berufungsentscheidung: 2.225,37 €**

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 25. September 2009