



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Mag. J.S., Adr., vertreten durch die Saller & Saller Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., 5500 Bischofshofen, Sparkassenstraße 16, gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 01. August 2011, St.Nr., betreffend Einkommensteuer 2009, entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw bezog im Streitjahr als AHS-Lehrer für Englisch und Geschichte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 beantragte er Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in Höhe von 1.080 Euro (geschätzter Betrag von monatlich 90 Euro für Afa, Betriebskosten und Kosten für die Internet- und Telefonnutzung) sowie Aufwendungen für Arbeitsmittel (PC, Laptop und Büromaterialien) in Höhe von 320,60 Euro als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Im Einkommensteuerbescheid 2009 vom 29.07.2010 folgte die Abgabenbehörde I. Instanz seinem Antrag nicht. Begründend führte die Erstinstanz dazu aus, Werbungskosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung lägen nur dann vor, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des

Steuerpflichtigen bildete. Da diese Voraussetzung im vorliegenden Fall nicht erfüllt sei, käme eine Berücksichtigung der diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen nicht in Betracht. Die steuerlich in Ansatz zu bringenden Aufwendungen für Arbeitsmittel beliefen sich auf 60,90 Euro. Da dieser Betrag den Pauschbetrag für Werbungskosten von 132 Euro nicht übersteige, sei nur die Berücksichtigung des Pauschalbetrages möglich.

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 brachte der Bw mit Schriftsatz vom 01.09.2010 Berufung ein und stellte den Antrag, der Berufungssenat möge nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung über seine Berufung entscheiden. In der Rechtsmittelschrift verweist er auf den Beitrag von Mag. Renner in der SWK 29/2009 S 871 und bringt vor, nach den dort erfolgten Ausführungen hege der BHF erhebliche Zweifel an der Verfassungskonformität des Ausschlusses der Aufwendungen für ein "häusliches Arbeitszimmer", wenn das Arbeitszimmer – offenbar von der zeitlichen Komponente her – nicht den "Tätigkeitsmittelpunkt" bilde, Steuerpflichtige am Arbeitsplatz aber keine entsprechende Möglichkeit hätten, erforderliche administrative – z.B. mit Lesen, Schreiben etc. verbundene – Tätigkeiten auszuüben. Die Situation in der Schule, bei welcher er beschäftigt sei, stelle sich wie folgt dar: Im Konferenzzimmer stünden jedem Kollegen ein Arbeitsplatz von circa 80 x 60 cm sowie zwei Computerarbeitsplätze zur Verfügung. Das dementsprechende "Kommen und Gehen" mache konzentriertes Arbeiten sehr schwer. Für die Durchsicht und Beurteilung von Schularbeiten sei eine ruhige Umgebung notwendig. Weiters sei ein Platzbedarf für Fachbücher oder das Vergleichen von mehreren Schularbeiten unentbehrlich. Eine optimale Erarbeitung von Unterrichtskonzepten und eine konkrete Unterrichtsplanung sei in einem Konferenzzimmer unmöglich. Die griffbereite Auswahl von Fachbüchern oder eine fachgerechte im Internet für die Erstellung von Arbeits- und Prüfungsblättern, sei ebenfalls nicht möglich. Die optimale Gestaltung des Unterrichts sei nur deshalb machbar, weil jeder zu Hause einen Arbeitsplatz habe. Laut den Ausführungen im genannten Beitrag der SWK sei der BFH letztlich zum Schluss gelangt, dass Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer jedenfalls nach bisherigem Verständnis für die Antragsteller gewillkürte Erwerbsaufwendungen seien, die zwar wegen ihrer Nähe zu Kosten der allgemeinen Lebensführung nicht in vollem Umfang aber aus Gründen steuerlicher Lastengleichheit "zumindest in Höhe eines realitätsgerecht typisierten Betrages einkünftermindernd zu berücksichtigen" seien. Ein Finanzgericht in Deutschland habe diese Frage an das Bundesverfassungsgericht in Deutschland herangetragen, welches eine endgültige Klärung hinsichtlich der diesbezüglichen deutschen Regelung herbeigeführt habe. So sei mit Beschlussfassung des Zweiten Senates vom 06.07.2010 – 2 BvL 13/09 - eine Änderung des Ausschlusses der Aufwendungen für ein "häusliches Arbeitszimmer" erfolgt, da dies gegen den Gleichheitsgrundsatz (Art. 3 § Abs. 1 GG) verstoße. Er (der Bw) vertrete die Auffassung, dass in der Nichtanerkennung der Werbungskosten für ein Arbeitszimmer in

einem Fall wie dem vorliegenden, ein gravierender Eingriff des Gesetzgebers in das objektive Nettoprinzip bzw. in das Leistungsfähigkeitsprinzip vorliege. Im Hinblick auf die Geltung des fundamentalen Gleichheitsgrundsatzes gem. Art. 7 B-VG sowie Art. 2 StGG sei keine sachliche Rechtfertigung dafür zu erkennen, dass gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie Einrichtungsgegenstände nicht abgezogen werden dürften, außer es bilde dieses Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen. Im Hinblick auf die dem deutschen Einkommensteuergesetz entsprechende gleichlautende österreichische Regelung werde er in seinen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes verletzt.

Hinsichtlich der Arbeitsmittel verwies der Bw auf Rz 327 der LStR 2000.

Da sich im Rahmen durchgeführter Ermittlungen herausstellte, dass vom Bw der Alleinverdienerabsetzbetrag sowie andere Abzugspositionen zu Unrecht geltend gemacht worden waren, verfügte die Abgabenbehörde I. Instanz mit Bescheid vom 01.08.2011 eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO und erließ gleichzeitig einen neuen Sachbescheid. In diesem Bescheid wurden, was die vorliegenden, in Rede stehenden Kosten anlangt (Kosten für Arbeitszimmer und Arbeitsmittel), diese neuerlich nicht antragsgemäß berücksichtigt. Die Aufwendungen für das Arbeitszimmer blieben außer Ansatz, die Aufwendungen für Arbeitsmittel wurden durch den Pauschbetrag für Werbungskosten als abgedeckt behandelt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 05.10.2011 sprach die Abgabenbehörde I. Instanz über die Berufung des Rechtsmittelwerbers ab. In diesem Bescheid verweist sie zunächst auf § 274 BAO, wonach die Berufung vom 01.09.2010 als gegen den nach Wiederaufnahme des Verfahrens erlassenen neuen Sachbescheid vom 01.08.2011 gerichtet gilt und nimmt in diesem Zusammenhang auf Ritz BAO Kommentar, 3. Aufl., § 274 Tz 2 Bezug. In weiterer Folge führt die Abgabenbehörde I. Instanz aus, nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 20.01.1999, 98/13/0132, sei der Mittelpunkt einer Lehrtätigkeit nach der Verkehrsauffassung jener Ort, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolge. Eine solche Lehrtätigkeit könne naturgemäß nicht in einem im häuslichen Wohnungsverband befindlichen Arbeitszimmer des an öffentlichen Einrichtungen unterrichtenden Lehrers vorgenommen werden. Auch wenn die Lehrtätigkeit eine Vorbereitungszeit sowie eine Zeit für die Beurteilung vorzulegender schriftlicher Arbeiten der Schüler erfordere, stelle die Ausübung dieser Tätigkeit – wie immer sie auch vorgenommen werde – nicht den Mittelpunkt der Lehrtätigkeit, also die unmittelbare Vermittlung von Wissen und Können an den Schüler dar. Da im vorliegenden Fall das Arbeitszimmer nicht den

Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bilde, seien die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen iSd der zitierten Gesetzesstelle nicht erfüllt. Hinsichtlich der vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken sei ebenfalls auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.01.1999, 98/13/0132, zu verweisen, in dem dieser begründet habe, dass die Aufstellung besonderer Voraussetzungen für die Absetzbarkeit von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer sachgerecht sei. Die Besonderheit des häuslichen Arbeitszimmers liege darin, dass seine (Mit)Nutzung im Rahmen der Lebensführung nach der in den Erläuterungen angesprochenen Lebenserfahrung vielfach nahe liege, von der Behörde aber der Nachweis seiner Nutzung für die Lebensführung, zumal ein solcher Ermittlungen im engen Privatbereich des Steuerpflichtigen erfordere, nur schwer zu erbringen sei. Aus diesem Grund bestünden aus der Sicht des VwGH keine verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn der Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für das Arbeitszimmer auch davon abhängig mache, dass es den Mittelpunkt der entsprechenden Betätigung des Steuerpflichtigen darstelle (VwGH 27.05.1999, 98/15/0100).

Mit Schreiben vom 31.10.2011 beantragte der Rechtsmittelwerber seine Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz vorzulegen. In diesem Schreiben bringt er vor, der UFS habe sich hinsichtlich der anteiligen Berücksichtigung von Aufwendungen in einer anderen Rechtssache (RV 0678/L-08 vom 13.10.2010) bereits den Ansichten des BFH angeschlossen und sei zum Ergebnis gelangt, dass das Aufteilungsverbot nicht generell zur Anwendung kommen könne. Die Tätigkeiten und Aufgaben von LehrerInnen in den Schulen seien komplex und umfangreich. Um einen Unterricht gestalten zu können, sei eine regelmäßige Planung, Vor- und Nachbearbeitung des Unterrichts notwendig, die eine Auseinandersetzung mit der einschlägigen Fachliteratur, Lehrplänen und Lernhilfen bedinge. Gerade bei AHS Pädagogen erfordere die Vor- und Nachbearbeitung aufgrund der Komplexität der zu vermittelnden Materie ein konzentriertes und ungestörtes Arbeiten. Weiters sei eine Ablagefläche notwendig, um die Arbeitsunterlagen ordnungsgemäß verstauen zu können und jederzeit griffbereit zu haben. Abschließend wiederholt der Bw noch einmal sein bereits im Rechtsmittelschriftsatz erfolgtes Vorbringen, wonach im Hinblick auf den geltenden Gleichheitsgrundsatz gem. Art. 7 B-VG sowie Art. 2 StGG keine sachliche Rechtfertigung für das im § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 normierte Abzugsverbot zu erkennen sei und weist erneut daraufhin, dass er folglich in seinen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes verletzt werde.

Mit Schreiben vom 03.12.2013 zog der Bw den Antrag auf Entscheidung durch den Berufungssenat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurück. Gleichzeitig schränkte er die Berufung auf die Aufwendungen für das Arbeitszimmer ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF BGBl. I 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.

Streitpunkt im vorliegenden Verfahren ist die Frage, ob die Aufwendungen für das im Wohnungsverband des Bws gelegene Arbeitszimmer als Werbungskosten abziehbar sind.

Der Bw wendet sich gegen die Nichtberücksichtigung der Aufwendungen für das Arbeitszimmer mit der Begründung, die Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 sei verfassungswidrig. Sie verstoße gegen den in Art. 7 B-VG und Art. 2 StGG verankerten Gleichheitsgrundsatz. Der Bw verweist in diesem Zusammenhang auf den Beschluss des BFH vom 25.08.2009, VI B 69/09 und den Beschluss des BVerfG vom 06.07.2010, 2 BvL 13/09. Der Bundesfinanzhof habe in dem genannten Beschluss ernstlich bezweifelt, ob das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG idF des StÄndG 2007 (diese Bestimmung des deutschen Einkommensteuergesetzes entspricht der österreichischen Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 201/1996) betreffend Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, mit Ausnahme der Fälle, in denen das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bilde, verfassungsgemäß sei. Das Bundesverfassungsgericht habe mit Beschluss vom 06.07.2010, 2 BvL 13/09, ausgesprochen, dass § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG idF des StÄndG 2007 mit dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes unvereinbar sei, soweit das Abzugsverbot Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer auch dann umfasse, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stehe.

Mit diesem Vorbringen vermag der Bw jedoch nicht durchzudringen. Zur Beurteilung der Frage, ob die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 gegen den in Artikel 7 Bundes-Verfassungsgesetz und Artikel 2 Staatsgrundgesetz verankerten Gleichheitsgrundsatz verstößt, ist nicht der Unabhängige Finanzsenat berufen. Diese Beurteilung obliegt ausschließlich dem Verfassungsgerichtshof. In diesem Zusammenhang gilt es festzuhalten, dass der Verfassungsgerichtshof schon einmal in einer Beschwerde mit der vorliegenden Frage befasst wurde, die Behandlung dieser Beschwerde jedoch abgelehnt hat (vgl. VfGH 24.06.1998, B 3172/97).

Ausgehend von der in Geltung stehenden Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 und der dazu ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Abgabenbehörde I. Instanz beizupflichten, dass die Voraussetzungen für eine Berücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen nicht gegeben sind. Dies aus nachstehenden Gründen:

In § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 knüpft der Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer an den Umstand, dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen darstellt. Diese Vorgangsweise begegnet laut Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, besteht doch die Besonderheit des häuslichen Arbeitszimmers darin – so das Höchstgericht – dass seine (Mit)Nutzung im Rahmen der Lebensführung vielfach nahe liege, von der Behörde aber der Nachweis seiner Nutzung für die Lebensführung, zumal ein solcher Ermittlungen im Privatbereich des Steuerpflichtigen erfordere, nur schwer zu erbringen sei (VwGH 03.07.2003, 99/15/0177, VwGH 22.01.2004, 2001/14/0004, VwGH 29.07.2010, 2006/15/0006).

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist der Mittelpunkt der Tätigkeit iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nach dem materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit zu beurteilen; nur in Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (vgl. zB VwGH 16.12.2003, 2001/15/0197, VwGH 24.06.2004, 2001/15/0052).

Was Lehrtätigkeiten anlangt, hat das Höchstgericht wiederholt ausgesprochen, dass der Mittelpunkt der Lehrtätigkeit nach der Verkehrsauffassung jener Ort ist, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt. Eine solche Lehrtätigkeit könne naturgemäß nicht in einem im häuslichen Wohnungsverband befindlichen Arbeitszimmer des an öffentlichen Einrichtungen unterrichtenden Lehrers vorgenommen werden. Auch wenn für die Lehrtätigkeit eine Vorbereitungszeit sowie eine Zeit für die Beurteilung schriftlicher Arbeiten der Schüler erforderlich sei, so stelle diese Tätigkeit nicht den Mittelpunkt der Lehrtätigkeit, also die unmittelbare Vermittlung von Wissen und Können an den Schüler dar (vgl. zB VwGH 20.01.1999, 98/13/0132, VwGH 26.05.1999, 98/13/0138).

Unter Bedachtnahme auf diese Rechtsprechung ist als Mittelpunkt der Tätigkeit des Bws iSd des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 als AHS-Lehrer die Schule und nicht das häusliche Arbeitszimmer anzusehen.

Hinzu kommt, dass Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer – zusätzlich zu den in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 normierten Voraussetzungen – nach den

von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien nur dann anzuerkennen sind, wenn ein Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen notwendig ist, der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich und beruflich genutzt und auch entsprechend eingerichtet ist (VwGH 16.12.2003, 2001/15/0197). Das Abstellen auf die Notwendigkeit stellt in Wahrheit eine Prüfung der tatsächlichen betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung dar. Die Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers entfällt, wenn dem Steuerpflichtigen ein Arbeitsplatz an seiner Dienststelle zur Verfügung steht (vgl. Doralt/Kofler EStG¹¹ § 20 Tz 104/9).

Der Verwaltungsgerichtshof erachtet in seiner Rechtsprechung die Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers für einen Lehrer dann nicht gegeben, wenn er die entsprechenden Vorbereitungsarbeiten und Korrekturarbeiten etwa in einem Lehrerzimmer, einem Konferenzzimmer oder leer stehenden Klassenzimmern verrichten kann. Es ist – so das Höchstgericht – als zumutbar anzusehen, dass Arbeiten nicht an einem fixen Schreibtisch erbracht werden und Unterlagen zwischendurch – etwa in einem Aktenkoffer – verstaut werden (vgl. VwGH 17.05.2000, 98/15/0050).

Wie der Bw selbst zugesteht, steht ihm an der Schule, an der er die Lehrtätigkeit ausübt, ein Arbeitsplatz im Konferenzzimmer zur Verfügung. Soweit er einwendet, im Konferenzzimmer sei ein konzentriertes und ungestörtes Arbeiten nicht möglich, können die mit der Lehrtätigkeit verbundenen Vorbereitungs-, Nachbereitungs- und Korrekturarbeiten noch immer in einem leer stehenden Klassenzimmer vorgenommen werden (vgl. VwGH 28.10.1997, 93/14/0088).

Im Hinblick auf die bestehende Gesetzeslage und die klaren und eindeutigen Aussagen des Verwaltungsgerichtshofes in seiner Rechtsprechung bleibt für eine steuerliche Berücksichtigung der vom Bw geltend gemachten Aufwendungen kein Raum. Daran vermag auch die Entscheidung des UFS vom 13.10.2010, RV 0678-L/08, auf die der Bw verweist, nichts zu ändern.

Es war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Salzburg, am 10. Dezember 2013