



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 1

GZ. RV/1151-W/12, miterl.
RV/1150-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Wolfgang Fussgänger, Wirtschaftstreuhänder, 1180 Wien, Währinger Gürtel 125, vom 1. April 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 28. Jänner 2011 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist als AHS-Lehrerin an einen Gymnasium sowie weiters als Schülerbetreuerin im Schulversuch "Betreuung und Integration verhaltensauffälliger Schüler" und systematische Supervisorin im Schulbereich tätig.

In der Beilage übersendete die Bw. Unterlagen zum Nachweis der Arbeitsmittel, der Fachliteratur sowie der Fortbildungskosten und sonstigen Werbungskosten. Ergänzend wurde ausgeführt, dass die Tätigkeit als Supervisorin nicht als selbständige Tätigkeit erbracht wird, sondern ist im Rahmen meines Dienstverhältnisses mit dem Realgymnasium xx, Adr.Gym. gemäß beiliegender Bestätigung des Dienstgebers notwendig wäre. Einnahmen in Bezug auf

die Supervisionstätigkeit werden im Rahmen der selbständigen Einkünfte nicht erzielt. Die sonstigen Werbungskosten sind ausschließlich für die Tätigkeit als Supervisorin vorgesehen. Der größte Posten entfällt auf die Betriebskosten einer kleinen (Garconniere), in der die Supervisionssitzungen durchgeführt bzw. die Arbeit vor- und nachbereitet würde. Es handelt sich um Tätigkeiten, die an den Schulen auf Grund Platzmangels nicht durchgeführt werden könnten.

Strittig sind die geltend gemachten Aufwendungen für Fachliteratur und Betriebskosten für eine Kleinwohnung als Arbeitszimmer in Höhe von € 491,50 sowie € 1.712,45.

Im Rahmen der Berufungsvorentscheidung für das Streitjahr 2009 anerkannte das Finanzamt mangels Nachweis die Aufwendungen für die Fachliteratur teilweise und die Betriebskosten für die Kleinwohnung zur Gänze nicht. Zur Begründung wurde wie folgt ausgeführt:

"Ad Fachliteratur)

Aufwendungen für Fachliteratur, die im Zusammenhang mit der beruflichen Sphäre steht, sind als Werbungskosten absetzbar. Es genügt, wenn die Aufwendungen an sich - auch ohne konkret erkennbare Auswirkung auf die Einkünfte - geeignet sind, die Berufschancen zu erhalten oder zu verbessern. Nicht entscheidend ist, ob der Arbeitgeber die Anschaffung der Fachliteratur fordert oder daran interessiert ist. Literatur, die auch bei nicht in der Berufssparte des Steuerpflichtigen tätigen Personen von allgemeinem Interesse oder zumindest für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist, stellt keine Werbungskosten dar. Dies gilt selbst dann, wenn aus den betreffenden Publikationen Anregungen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden können. Aus dem Titel von Druckwerken allein kann nicht geschlossen werden, ob Fachliteratur gegeben ist.

Aus den vorliegenden Belegen, welche im Zusammenhang mit der Berufung eingereicht wurden, konnten bei den Belegen iHv € 283,20 keine eindeutige Zuordenbarkeit zu Fachliteratur erkannt werden, da auf der Mehrheit der Belege der Titel des Werkes fast nicht erkennbar bzw. weitere Hinweise zur Fachliteratur, wie beispielsweise der Autor, ganz fehlten. Es werden Ihnen Kosten für die Fachliteratur iHv € 208,30 steuerlich anerkannt.

Ad Betriebskosten für die Garconniere)

Raumkosten im Zusammenhang mit einer Zweitwohnung können als Abzugsfähige Aufwendungen anerkannt werden, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet und die ausgeübte Tätigkeit ausschließlich beruflichen Zweck dienendes Arbeitszimmer notwendig macht. Diese Grundsätze gelten auch für ein Arbeitszimmer, die in einer Zweitwohnung gelegen ist. Ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, hat dabei nach der Verkehrsauffassung bzw. nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen.

Eine einkunftsquellenbezogene Betrachtungsweise erfordert bei mehreren Tätigkeiten weiters die Beurteilung, ob nur eine einzige oder mehrere Einkunftsquellen vorliegen. Innerhalb einer Einkunftsart sind jene Tätigkeitsbereiche, die in einem engen sachlichen Zusammenhang stehen einer einzigen Einkunftsquelle zuzuordnen, und zwar auch dann, wenn sie nach außen hin in unterschiedlichen Leistungen in Erscheinung treten.

Sie geben an, dass die Tätigkeit als Supervisorin im Rahmen Ihres Dienstverhältnisses mit dem Realgymnasium xx, Adr.Gym., erbracht wird. Die Benützung des Wohnraumes dient It.

Angaben vom 15.12.2011 zum Zwecke der Supervisionssitzungen bzw. zur Nach- bzw. Vorarbeit ihrer Tätigkeit.

Die Prüfung des Mittelpunktes der Tätigkeit hat im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit zu erfolgen. Auf Grund des engen fachlichen sozialen Zusammenhanges ist die Tätigkeit als Lehrerin, Schülerbetreuerin und die Mitverwendung als Supervisorin (laut beiliegender Auskunft des Arbeitgebers) als eine Einkunftsquelle zu betrachten. Da innerhalb der Einkunftsquelle die Tätigkeit als Lehrerin überwiegend ist (It. Auskunft der steuerlichen Vertretung entfallen von 20 Werteinheiten 11 Werteinheiten auf die Lehrertätigkeit), stellt somit in einem weiteren Wohnungsverband liegende Arbeitszimmer innerhalb der einheitlichen Einkunftsquelle insgesamt keinen Mittelpunkt der Tätigkeit nach § 20 EStG dar."

Im Zuge einer Nachschau wurde eine Niederschrift wie folgend aufgenommen:

"Es geht um die Praxiswohnung in Adr.Kleinwohnung. Es geht um die Begründung der Notwendigkeit des Gebrauches dieser Praxiswohnung. Da darf ich einmal zuerst meine Anstellungssituation ausführen. Ich bin geprüfte AHS-Lehrerin für Französisch und Religion. Ich habe eine Ausbildung zur Supervisorin, welche vom Unterrichtsministerium von 1992-1994 angeboten wurde. Dies dient zur Supervisorin für den Schul- und Erziehungsbereich. Das zweite ist eine Ausbildung über den Stadtschulrat für die Betreuung von verhaltensauffälligen Schülern und Schülerinnen. Dies ist vergleichbar mit den Psychagogen. Da arbeite ich seit 1991 als Schülerbetreuerin. Als Supervisorin arbeite ich seit 1994. Ich arbeite innerhalb meiner Lehrverpflichtung unterrichtlich, als Supervisorin und als Schülerbetreuerin. Ich habe eine Stammschule das GRG xx in der AdrGym. Dort bin ich unterrichtlich und mit sonstiger schulischer Tätigkeit verwendet aber jährlich in einem unterschiedlichen Ausmaß. Ich arbeite weiteres als Schülerbetreuerin in der BORG X-Gasse im yysten Bezirk. Dort obliegt mir die Betreuung der verhaltensauffälligen Schülern und Schülerinnen. Der dritte Teil ist die Supervision in Mitverwendung an der Hochschule. Dies geschieht alles im Rahmen des Lehrverhältnisses.

Ad Supervision:

Ich supervidiere Gruppen und Teams und sogenannte offene Gruppen, dh dass LehrerInnen etc. aus verschiedenen Schulen, eine Supervision bekommen. Diese Supervision halte ich von Ausnahmen abgesehen in meiner Praxiswohnung im 13ten Bezirk ab. Diese Praxiswohnung ist 33 m2 groß und besteht aus einem großen Raum, einer Teeküche, einem Vorzimmer und WC/Bad. Das Argument für die Praxiswohnung sind folgende: Das eine ist, dass sogenannte offene Gruppen sich in der Praxiswohnung zusammenfinden können, da die LehrerInnen aus unterschiedlichen Schulen kommen. Das zweite Argument ist, dass in der Praxiswohnung selbst eine andere Atmosphäre und Arbeitsweise möglich ist. Die Erfahrung zeigt, dass in der Praxiswohnung im Vergleich zu einem Schulraum eine raschere Vertrauensbildung gegeben ist in den Gruppen und mir als Supervisorin gegenüber. Es zeigt sich, dass eine entspanntere und raschere Thematisierung von Problemstellungen möglich ist. Die Personen, welche in Supervision kommen, zeigen größere Sicherheit und größeres Wohlbefinden, als in den Schulräumlichkeiten, was auch eine effizientere Bearbeitung der Themen- und Problemstellungen mit sich bringt. Zur professionellen Reflexion des Arbeitsalltages, kommt in der Supervision manchmal auch eine persönliche Komponente hinzu.

Da zeigt sich, dass ein ruhiger, Vertrauen schaffender Raum immer von großer Bedeutung ist.

Ein weiterer Punkt in der Supervision wäre die Thematik schulischer Hierarchie und Leitung, welche im Rahmen dessen angesprochen ebenfalls werden. Da zeigt es sich, dass in einem schulfremden Raum leichter und angstfreier darüber gesprochen und gearbeitet werden kann. Ein weiterer Punkt ist, dass die Ergebnisse der Supervisionen, die positiven Erfahrungen sich

im angenehmen Rahmen - im Praxisraum - eindeutig rascher und nachhaltiger verfestigen. Der Praxisraum wirkt sich günstig für Supervisionprozesse aus.

Ein letzter Punkt ist, dass es grundsätzlich schwierig ist an der Hochschule selbst Räume für die Supervision zu bekommen.

Welche Aufteilung im Rahmen Ihres Lehrverhältnisses entfällt auf die Supervision und die Schülerbetreuung?

Ich kann nur aktuell für 2012 und 2013 sagen, dass 20 Werteinheiten entfallen auf diese oben angeführten Tätigkeiten. 9 Werteinheiten entfallen auf die Supervision, 10,5 in der Schülerbetreuung in der X-Gasse und 0,5 Werteinheiten entfallen auf meine Stammschule. Heuer habe ich keine Religions- und Französischstunden. Bei den Werteinheiten handelt es sich um Einheiten im Rahmen eines Schuljahres.

Wie viele Lehrstunden hatten Sie im Jahre 2009?

Dies ist von Jahr zu Jahr unterschiedlich. Aber ich glaube zu wissen, dass ich zwei Stunden pro Woche Lehrstunden in Französisch gehabt hatte. Ich kann es aber nicht genau sagen.

Im Jahre 2009 hatten Sie pro Woche wie viele Wochenstunden im Durchschnitt unterrichtet?

Ich würde sagen, dass ich 2 Stunden unterrichtet habe. Die anderen Stunden werden für nichtunterrichtliche Tätigkeit verwendet.

Was auch noch von Bedeutung ist, dass die Supervision und die Schülerbetreuung innerhalb dieser Lehrverpflichtung durchgeführt werden.

Wird diese Praxiswohnung hauptsächlich beruflich genutzt?

Diese Praxiswohnung wird ausschließlich beruflich genutzt.

Wie viele Supervisionen werden pro Woche (durchschnittlich) in dieser Praxiswohnung abgehalten?

Im Durchschnitt sind es drei Supervisionen mit jeweils 3 Stunden. Es gibt auch Ferienzeiten oder Zeiten, wo die Personen nicht können oder wenn es schulisch ungünstig fällt.

Wird diese Praxiswohnung auch privat genutzt?

Nein.

Stellt die Supervisionstätigkeit für sie eine konkrete Einnahmequelle dar?

Nicht außerhalb meiner Lehrverpflichtung. Es werden nur selten private Supervisionen getätigt, wo ich eine Honorarnote stelle."

Fristgerecht wurde der Antrag auf Vorlage der Berufung an die zweite Instanz gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad Fachliteratur)

Aufwendungen für Fachliteratur, die im Zusammenhang mit der beruflichen Sphäre steht, sind als Werbungskosten absetzbar (z. B. Gesetzeskommentar eines Richters). Wegen des in § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 enthaltenen Abzugs- und Aufteilungsverbot von Aufwendungen,

die der privaten Lebensführung dienen, kann unter dem Begriff "Fachliteratur" nicht Literatur verstanden werden, die auch bei nicht in der Berufssparte des Steuerpflichtigen tätigen Personen auf Interesse stößt und die nicht zumindest für einen fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist (VwGH 23.5.1984, 82/13/0184). Dies gilt selbst dann, wenn aus den betreffenden Publikationen Anregungen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden können (VwGH 26.4.2000, 96/14/0098, betreffend Literatur für die Unterrichtsgestaltung eines Lehrers). Aufwendungen für derartige Werke stellen keine Werbungskosten dar.

Die strittigen Werke, deren Anschaffungskosten die Bw. als Werbungskosten berücksichtigt wissen will, sind Literatur, die nur als Fachbuch bezeichnet oder von Allgemeinbildung wie "Individualisierungsprozesse", "Haben & Sein", "Testtraining", von denen weder behauptet werden kann, sie seien für Personen, welche nicht als Lehrer beruflich tätig sind, von keinerlei Interesse, noch, sie seien lediglich für einen fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit bestimmt. Nach der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können diese Aufwendungen daher nicht als Werbungskosten anerkannt werden; vielmehr sind sie in den Kreis der nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Lebensführung zu verweisen.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Ad Arbeitszimmer)

Von der Bw. sind anteilige Aufwendungen (Betriebskosten) für eine Kleinwohnung bezüglich Arbeitszimmer als Werbungskosten beantragt worden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF. des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. 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 und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen oder Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Die Beurteilung ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen.

Bei der Tätigkeit einer Lehrerin prägt der Mittelpunkt der Tätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers das Berufsbild. Die Supervision und Schülerbetreuung wird innerhalb der

Lehrverpflichtung durchgeführt. Die Lehrstunden betragen im Streitzeitraum 2009 durchschnittlich zwei Stunden pro Woche in Französisch.

Unter Verweis auf die Berufungsentscheidung vom 2.6.2005, RV/0848-W/03 betreffend die von der Bw. geltend gemachten Aufwendungen für eine Kleinwohnung ergeben sich folgende Feststellungen:

Die Bw. erzielt im Streitjahr 2009 keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Vortragende und Supervision, sondern lediglich Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit. Die Benutzung des Arbeitszimmers bzw. -raumes im Wohnungsverband erfolgt nach Angaben der Bw. im Rahmen der Nachschau im Jahr 2012 zum Zwecke der Supervision von Gruppen und Teams in Hinblick auf Lehrer aus verschiedenen Schulen, da eine andere Atmosphäre und Arbeitsweise als zu einem Schulraum möglich wäre, weiters Schülerbetreuung im Ausmaß von ca. drei Stunden pro Woche.

Die Prüfung des Mittelpunktes der Tätigkeit hat im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit betreffend Lehrtätigkeit und Supervision zu erfolgen. Die Bw. erzielt Einkünfte im Bereich Supervision und Schülerberatung bzw. Betreuung verhaltensauffälliger Kinder. Berufsbildbezogen liegt der Mittelpunkt einer Lehrtätigkeit außerhalb eines Arbeitszimmers, für die Tätigkeit der Supervision von LehrerInnen ist nach Ansicht der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates berufsbildbezogen grundsätzlich ein Arbeitszimmer nicht notwendig bzw. Tätigkeitsmittelpunkt, auch nicht für die weiteren zusammenhängenden Tätigkeiten wie Schülerbetreuung.

Für die innerhalb der nichtselbständigen Tätigkeit erfolgende Schülerbetreuung und Supervision stellt daher das in einer Kleinwohnung liegende Arbeitszimmer insgesamt nicht den Mittelpunkt der Tätigkeit nach § 20 EStG dar.

Das Finanzamt hat daher gemäß den im Streitjahr 2009 geltenden gesetzlichen Bestimmung zu Recht den von der Bw. beantragten Aufwendungen (Betriebskosten) für eine Kleinwohnung als Arbeitszimmer den Abzug als Werbungskosten versagt.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 15. Jänner 2013