

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der E.L., AHS-Lehrerin, W.,S., vertreten durch Hans-Wolfgang Scheichl, Steuerberater, 1070 Wien, Zieglergasse 57/3, vom 6. Juni 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 13. Mai 2002 betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist als AHS-Lehrerin an einen Gymnasium, sowie weiters ebendort als Schülerbetreuerin im Schulversuch "Betreuung und Integration verhaltensauffälliger Schüler" und systematische Supervisorin im Schulbereich tätig. Weiters bezieht die Bw. Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Vortragende am P.I..

Strittig sind die geltend gemachten Aufwendungen für Kurse und Seminare betreffend Energiekörper-Medizin und Supervision in Höhe von S 42.631,00, sowie weiters die Anerkennung einer Praxiswohnung betreffend die Tätigkeit Supervision als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben in Höhe von S 18.100,00.

Im Rahmen der Jahresveranlagung für das Streitjahr 2000 anerkannte das Finanzamt mangels Vorhaltsbeantwortung und Nachweis die Aufwendungen für die Seminare und Kurse nicht, und beurteilte in der Folge (Berufungsvorentscheidung) die Tätigkeit der Bw. als Supervisorin für den Zeitraum 1994 bis 2000 als Liebhaberei. In diesem Zusammenhang seien daher auch die Aufwendungen für das Arbeitszimmer betreffend eine Wohnung in der W.,F. nicht anzuerkennen.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die der privaten Lebensführung dienen bzw. auch für nicht berufstätige Personen von allgemeinen Interesse sind, nicht abzugsfähig seien, und zwar auch dann, wenn diese Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden könnten oder von Nutzen wären.

Bildungsmaßnahmen, die sowohl berufsspezifische Bedürfnisse als auch private Bereiche betreffen, seien lediglich bei beruflicher Notwendigkeit erforderlich. Trägt der Arbeitgeber einen wesentlichen Teil der Kosten für die Teilnahme an einem Seminar, sei dies ein Hinweis auf die berufliche Notwendigkeit, Dienstfreistellungen würden jedoch nicht ausreichen.

Im Rahmen des form- und fristgerechten Antrages auf Vorlage der Berufung an die zweite Instanz wurde eine Tätigkeitsbeschreibung der Bw. wie folgt lautend vorgelegt:

Die Lehrverpflichtung der Bw. würde zu je einem Drittel folgende Tätigkeiten umfassen.

1. Die Tätigkeit als systematische Supervisorin für den Schul- und Erziehungsbereich im Rahmen von "Supervision von Teams und Gruppen".
2. Die Tätigkeit als Schülerbetreuerin im Schulversuch bzgl. "Betreuung und Integration verhaltensauffälliger Schüler(innen)" an der AHS, und "Beratung und Betreuung in Konflikt- und Krisensituationen für Schüler(innen) und deren Eltern sowie für Lehrer(innen) (und ggf. Direktion).
3. Die Unterrichtstätigkeit für Französisch und Religion.

Weiters sei die Bw. als Vortragende (Dozentin) am P.I. auf den Gebieten

- Training, Coaching, Betreuung im Projekt "Soziales Lernen" für Klassenlehrerteams mit dem Schwerpunkt Selbst- und Sozialkompetenz sowie
- Training in Veranstaltungen der schulinternen Lehrerfortbildung für Lehrer(innen)gruppen zu den Themen "Selbstmanagement" (Selbstpräsentation, Umgang mit eigenen Stärken und Schwächen, mit Stress und Belastung, Psychohygiene und Burn-out-Gefährdung), "Teamentwicklung, Teambildung" (eigene Rolle, Position im Team), Wahrnehmung von Team- und Gruppenprozessen), "Konfliktmanagement" (Strategien in Situationen von Aggression und

Konflikt, Training von Kommunikationsfähigkeit), "Gesprächsführung" (Aufrechterhaltung der positiven Gesprächs- und Kommunikationskultur in allen Situationen des Lehrberufes) tätig.

Die erfolgreiche Teilnahme an den streitgegenständlichen Fortbildungsveranstaltungen würde für die Bw. somit eine berufliche Notwendigkeit darstellen. Es würde sich dabei um eine berufsspezifische Weiterbildung in den Bereichen Wahrnehmungsfähigkeit, Kommunikation und Gesprächsführung handeln. Diese Fertigkeiten bzw. Fähigkeiten seien unabdingbare Voraussetzung in den Arbeitsfeldern

- "Supervision" (rasche, präzise Einschätzung sowohl der Problemsituation als auch der Persönlichkeitsstruktur der Beteiligten, um effizient und lösungsorientiert arbeiten zu können),
- "Schülerbetreuung" (rasches Erfassen der emotionalen Situation des Schülers bzw. der Beteiligten, zielgerichtete Interventionen in bestmöglichster Gesprächs- und Kommunikationssituation mit dem bzw. den Beteiligten), und
- den Kursen "Soziales Lernen" und Lehrerfortbildung (P.I., s.o.) bezüglich Selbstkompetenz und Teamfähigkeit sowie Kommunikation. Die Klärung und Klarheit über eigene innere Prozesse seien neben fachlichen Wissen und Weiterbildung in Kommunikation und Gesprächsführung Voraussetzung zur professionellen Abhaltung dieser Kurse.

Die Praxiswohnung würde weiters ausschließlich der Supervision von Teams und Gruppen außerhalb des Arbeitsfeldes (Schule, o.ä.) dienen, und eine hohe Veränderungseffizienz bezüglich Problem- und Konfliktlösungspotenzial einerseits und kreativer positiver Veränderungen innerhalb des Arbeitsbeziehungsgefüges ermöglichen.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens durch das Finanzamt wurde in der Folge bezüglich der ausschließlichen Nutzung der Praxiswohnung zur Supervision um die Vorlage einer Prognoserechnung ersucht. Die Einnahmen aus der selbständigen Tätigkeit Supervision seit dem Jahr 1996 bis 2000 hätten sich lediglich auf S 3.000,00 im Jahre 1996 und S 1.500,00 im Jahre 1998 belaufen. Vom wirtschaftlichen Standpunkt sei daher nicht von einer Einkunftsquelle auszugehen. Eine Prognoserechnung wurde in der Folge jedoch nicht vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

ad Seminarkosten betreffend "Aufbau für angewandte Energiekörper-Medizin" bezüglich "Intensives Wahrnehmen zwischenmenschlicher Beziehungen und ihre Auswirkung für die Kommunikation", weiters "Supervision, Einzelsitzungen, Familienaufstellung, Strukturaufstellung und Schülerbetreuungsseminar")

Berufsfortbildung liegt vor, wenn der steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können, am laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Sie sind wegen ihres Zusammenhangs mit der bereits ausgeübten Tätigkeit und den hierauf beruhenden Einnahmen als Werbungskosten abzugsfähig (Hofstätter-Reichel, Komm. EStG, § 16 Abs. 1 allgemein, Tz 7).

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftszielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen es der Behörde aber nicht möglich ist zu prüfen, ob diesen Aufwendungen beruflich oder privat veranlasst sind, dürfen nicht schon deshalb als Werbungskosten anerkannt werden, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. Wenn Aufwendungen ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftszielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betreffende Tätigkeit als unbedingt notwendig erweisen (VwGH 27.6.200, 2000/14/0096). Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist jedoch dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt.

Wenn die Seminare z.B. vom pädagogischen Institut veranstaltet werden, ist dies jedenfalls ein Indiz für die berufliche Bedingtheit bzw. Notwendigkeit, ebenso wenn der Teilnehmerkreis eines Kurses homogen ist, z.B. aus Lehrern, Psychotherapeuten besteht. Der Umstand, dass der Arbeitgeber die Aufwendungen nicht ersetzt, ist belanglos, wenn die Aufwendungen eindeutig und ausschließlich im Zusammenhang mit der Erzielung der jeweiligen Einnahmen stehen. Dienstfreistellungen allein sind ebenso kein Indiz.

Bei den strittigen Aufwendungen geht aus der Internetinformation hervor, dass sich der Kurs an Menschen, die berufsbedingt mit Ausnahme-, Konflikt-, Krisen- und Stresssituationen zu beschäftigen haben, wendet, und die die Bereitschaft zu geistigem und emotionellem flexiblen Verhalten mitbringen. Die Chris-Technik (Cellulär Harmonisierendes Regeneratives Integrations System) biete die Möglichkeit Energien zu mobilisieren, die üblicherweise brachliegen oder auf die zumindest nicht bewusst zurückgegriffen wird, auf der Suche nach zusätzlichen Ressourcen, um den Alltag besser und effizienter bewältigen zu können (Intensives Wahrnehmen zwischenmenschlicher Beziehungen und ihre Auswirkung für die Kommunikation - seelisch energetische Praxis).

Das supervisorische Angebot würde sich weiters unterstützend und hilfreich zur beruflichen Integration erweisen. Für die Teilnahme an den weiteren Seminaren (Supervision, Schülerbetreuung, usw.) sei die Absolvierung des Grundkurses Voraussetzung. Die

Anwendungsmöglichkeiten im Schul- und Erziehungswesen würden in der rascheren Herausarbeitung der Gründe der Lernschwächen oder Verhaltenauffälligkeiten liegen, raschere und verbesserte Kommunikation mit geistig behinderten oder schwer erziehbaren Kindern und unruhigen Klassen.

Aus den dem Finanzamt vorgelegten Bestätigungen der Schuldirektion benötige die Bw. für ihre Arbeitsbereiche Fachliteratur, fachliche Fort- und Weiterbildung und Supervision. Die Bw. sei im Ausmaß eines Drittels lehrverpflichtet sowie als Schülerbetreuerin für verhaltensauffällige Schüler und systematische Supervisorin im Schulbereich tätig.

Die streitgegenständlichen Aufwendungen betreffen somit ein (Aufbau-)Seminar für angewandte Energiekörpermedizin sowie mehrere ausbildungsbegleitende Seminare wie Supervision, Schülerbetreuung, Einzelsitzungen, Familien- und Strukturaufstellung. Nach herrschender Lehre führen Weiterbildungen, die ganz allgemein im außerberuflichen Bereich wie auch für verschiedene berufliche Bereiche Bedeutung haben, nicht zu einer berufsspezifischen Bedingtheit der Aufwendungen. Dem Wesen einer die Berufschancen erhaltenden oder verbessernden Berufsförderung genügt es jedoch, wenn die Aufwendungen an sich geeignet sind (ohne zunächst konkret erkennbare Auswirkungen auf die Einkünfte), den Steuerpflichtigen im bereits ausgeübten Beruf auf dem laufenden zu halten und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. In Hinblick auf die ausbildungsbegleitenden Seminare (Supervision, Schülerbetreuung usw.) bieten diese somit insgesamt nicht nur einschlägige allgemeine psychologische Kenntnisse, und sind somit als psychologische Fortbildung zu beurteilen. Die Aufwendungen für das Aufbau-Seminar für angewandte Energiekörpermedizin in Höhe von S 26.000,--, und begleitenden Seminare für Supervision, Schülerbetreuung, Einzelsitzungen, Familien- und Strukturaufstellung in Höhe von S 16.631,-- sind daher insgesamt als Betriebs- bzw. Werbungskosten anzuerkennen. Der Berufung war daher in diesem Punkt Folge zu geben.

Ad Raumkosten im Wohnungsverband einer Zweitwohnung)

Strittig ist, ob die auf das Arbeitszimmer entfallenden Ausgaben in Höhe von S 18.100,-- einkommensteuerlich als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten oder als private Ausgaben zu werten sind.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 bestimmt: Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung dürfen 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.

Zusätzlich sind nach den von der Rechtsprechung (wie VwGH vom 3.7.2003, 99/15/0177) entwickelten Kriterien die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer 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 wird und auch entsprechend eingerichtet ist.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 normiert somit zunächst als Grundregel, dass die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer und dessen Einrichtung bzw. die außerhalb eines Arbeitszimmers befindlichen Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht zu Betriebsausgaben oder Werbungskosten führen können. Die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen (Ausgaben) für ein häusliches Arbeitszimmer (und dessen Einrichtung) wird durch diese Bestimmung allerdings nicht versagt, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet. Ob dieses Erfordernis erfüllt ist, hängt nicht von der gesamten zu Einkünften führende Tätigkeit des Steuerpflichtigen, somit nicht von seiner gesamten Erwerbstätigkeit (betriebliche und berufliche Haupttätigkeiten und Nebentätigkeiten) ab; es ist vielmehr auf den Mittelpunkt für die einzelne Einkunftsquelle abzustellen (Hofstätter-Reichel, Kommentar Einkommensteuer, III B, Tz. 6.1 zu § 20).

Nach der Rechtsprechung des VwGH (20.1.1999, 98/13/0132) ist der Mittelpunkt einer Tätigkeit nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen; im Zweifel wird aber darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (VwGH 28.11.2000, 99/14/0008).

Ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, hat dabei nach der Verkehrsauffassung bzw. nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen. Außerhalb des Arbeitszimmers liegt der Tätigkeitsschwerpunkt z.B. bei Lehrern, Richter, Vortragenden, in einem Arbeitszimmer liegt der Tätigkeitsschwerpunkt dagegen z.B. bei Schriftstellern, Heimarbeitern, Gutachtern und Teleworker.

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 sich nach außen in unterschiedlichen Leistungen in Erscheinung treten, wie schriftstellerische und vortragende Tätigkeit auf einem bestimmten Fachgebiet.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. Erkenntnis vom 27.5.1999, ZI. 97/15/0142, 3.7.2003, 99/15/0177) können Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer zudem steuerlich nur dann berücksichtigt werden, wenn das Arbeitszimmer tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich bzw. beruflich genutzt wird und die ausgeübte Tätigkeit (Art und Umfang) ein ausschließlich beruflichen Zwecken dienendes Arbeitszimmer notwendig macht. Diese Grundsätze gelten auch für Arbeitszimmer, die in einer Zweitwohnung gelegen sind (VwGH 14.3.1990, 89/13/0102).

Mit der Notwendigkeitsvoraussetzung stellen sich somit Fragen der zeitlichen Auslastung des Arbeitszimmers und Fragen berufsspezifischer Natur, inwieweit bei der konkreten Tätigkeit überhaupt ein Arbeitszimmer notwendig ist.

Betreffend das von der Bw. geltend gemachte Arbeitszimmer ergeben sich daher folgende Feststellungen:

Die Bw. erzielte ab dem Jahr 1996 Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Vortragende in Höhe von insgesamt rund S 30.000,- bis S 60.000,- jährlich sowie weiters Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit in Höhe von rund S 400.000,- netto. Die selbständigen Einkünfte aus Supervision lauten im Zeitraum 1996 und 1998 jedoch nur auf S 3.000,- und 1.500,-. Die Benutzung des Arbeitszimmers bzw. -raumes im weiteren Wohnungsverband erfolgte nach Angaben der Bw. vom 14. Mai 1997 zum Zwecke der seminaristischen Vor- und Nachbereitungsarbeit, für Einzelsitzungen, Supervision, Sitzungen mit Kleingruppen und schulische Vor- und Nachbereitszeit sowohl für die selbständige als auch nicht selbständige Tätigkeit im Ausmaß von ca. zwei bis drei Stunden täglich. Lt. Berufungseinwendungen vom 3. Februar 2003 würde die Bw. das Arbeitszimmer nun ausschließlich zum Zwecke der supervisorischen Tätigkeit verwendet.

Die Prüfung des Mittelpunktes der Tätigkeit hat daher im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger und nicht selbständiger Tätigkeit betreffend Supervision zu erfolgen. Die Bw. erzielt Einkünfte als Vortragende u.a. betreffend den Bereich "Soziales Lernen", weiters den Bereich Supervision als auch Schülerberatung und Betreuung verhaltensauffälliger Kinder. Auf Grund des engen fachlichen sozialen Zusammenhangs ist somit die Tätigkeit als Vortragende, Schülerbetreuerin und Supervision als eine Einkunftsquelle zu betrachten. Wäre auch für die Tätigkeit der Supervision berufsbildbezogen ein Arbeitszimmer notwendig bzw. Tätigkeitsmittelpunkt, nicht jedoch für die weiteren damit zusammenhängenden Tätigkeiten Schülerbetreuung und Vortragende.

Nach den Einnahmenschlüssel entfallen somit rund 30% der Einnahmen aus nicht selbständiger Arbeit auf die Tätigkeit der Supervision und rund 30% der Einnahmen aus nicht selbständiger Arbeit auf den Bereich Schülerbetreuung inkl. Einnahmen in Höhe von rund S

40.000,-- jährlich auf die selbständige Vortragstätigkeit. Da innerhalb der Einkunftsquellen die Tätigkeit Schülerbetreuung, Vortragende überwiegen, für die berufsbildbezogen das Arbeitszimmer keinen Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, stellt somit das in einem weiteren (seit dem Jahre 1988 innehabenden) Wohnungsverband liegende Arbeitszimmer innerhalb der einheitlichen Einkunftsquelle insgesamt keinen Mittelpunkt der Tätigkeit nach § 20 EStG dar. Die geltend gemachten Aufwendungen für das Arbeitszimmer waren somit nicht anzuerkennen. Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

Der Berufung war daher insgesamt teilweise Folge zu geben.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 2. Juni 2005