

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Mag. Hansi, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 21. und 22. Bezirk betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 bis 2001 (Arbeitnehmerveranlagung) entschieden:

1.) Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 bleiben unverändert.

2.) Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1997 und 1998 werden abgeändert.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Lehrerin und unterrichtete ab dem Schuljahr 2000/2001 an zwei und ab September 2001 an drei Schulen. In Ihren Beilagen zur Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 1997 bis 2001 beantragte sie die Anerkennung nachfolgend angeführter Werbungskosten (Beträge in ATS):

	1997	1998	1999	2000	2001
<b>Arbeitszimmer</b>					
Miete anteilig	4.227,07	4.354,99	4.538,71	4.763,07	4.986,40
Strom anteilig	512,30	634,30	702,40	692,30	736,80
Heizung anteilig	580,00	870,91	858,56	890,54	912,50
Telefonkosten	2.500,00	2.700,00	3.800,00	3.500,00	3.700,00
Summe	7.819,37	8.560,20	9.899,67	9.845,91	10.335,70
Fahrtkosten lt. Fahrtenbuch	3.413,76	5.709,54	9.138,29	8.662,22	10.640,93
Fachliteratur, Büromaterial, Druckerpatronen	1.748,90	560,80	1.009,20		
AfA PC	5.250,00	5.250,00			
insgesamt	18.232,00	20.081,00	20.047,00	18.508,00	20.977,00

Das Finanzamt erkannte an Werbungskosten zunächst folgende Beträge (in ATS) an:

	1997	1998	1999	2000	2001
Fachliteratur, Büromaterial	1.748,90	560,80	1.009,20		

rial, Druckerpatronen					
anteilige AfA PC	2.940,00	2.940,00			
insgesamt:	4.688,00	3.500,00	1.800,00*)	1.800,00*)	1.800,00*)

\*) Werbungskostenpauschale gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988.

In der dagegen fristgerecht eingebrachten Berufung brachte die Bw. vor, die geltend gemachten Fahrtkosten seien zunächst deshalb entstanden, weil sie als Personalvertreterin für fünf Schulen zuständig sei und der Weg von ihrer Stammschule zur Dienststellenleitung mit öffentlichen Verkehrsmitteln 1 Stunde 35 Minuten in Anspruch nehme, während mit dem Auto ein Zeitaufwand von 35 bis 40 Minuten verbunden sei. Darüber hinaus habe sie im Schuljahr 2000/2001 an zwei Schulen unterrichtet, und ab September 2001 sei noch eine weitere Lehrverpflichtung an der Berufspädagogischen Akademie des Bundes hinzugekommen. Da der Unterricht an der Akademie den Besuch der Stammschulen der dort Studierenden notwendig mache, seien auch diesbezüglich Fahrtkosten entstanden, da nur eine Fahrt pro Semester vergütet werde.

Hinsichtlich der Kosten des Arbeitszimmers verwies die Bw. darauf, dass sie gezwungen sei, ihre Unterrichtsvorbereitungen und –nachbereitungen zu Hause zu erledigen, da ihr in der Schule bis 1999 kein adäquater Arbeitsplatz, an dem eine sinnvolle Vorbereitung möglich gewesen wäre, zur Verfügung gestellt worden sei. Ab 1999 habe sich diese Situation zwar geändert, doch die Arbeit als Personalvertreterin und der Umstand zuhause alle Ressourcen zur Verfügung zu haben, hätten sie ihr Arbeitszimmer weiter nutzen lassen. Die Aufnahme der Tätigkeit an der Berufspädagogischen Akademie des Bundes habe die Nutzung des Arbeitszimmers wieder unumgänglich notwendig gemacht, da an dieser Anstalt kein Arbeitplatz zur Verfügung gestellt werde, und gerade für die Ausbildung von LehrerInnen exakte und perfekte Vorbereitungen notwendig seien.

Am 6. Jänner 1996 habe eine Begehung des Arbeitszimmers durch das Finanzamt stattgefunden, wobei die berufstypische Einrichtung und Zweckwidmung dokumentiert worden sei.

Die Telefonkosten seien der Bw. im Rahmen ihrer Tätigkeit als Personalvertreterin erwachsen. Belege über die Kosten der angeschafften Fachliteratur seien nicht aufbewahrt worden.

In der Folge wurde die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre (Arbeitnehmerveranlagung) 1997, 1998 und 1999 als unbegründet abgewiesen, der Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für

die Jahre 2000 und 2001 wurde teilweise stattgegeben, wobei 30% der beantragten Fahrtkosten für Fahrten zwischen den verschiedenen Dienstorten als Werbungskosten Anerkennung fanden.

In dem dagegen fristgerecht eingebrochenen Vorlageantrag wird von der Bw. weiterhin die Anerkennung der ihr aus der Tätigkeit als Personalvertreterin erwachsenen Aufwendungen, der Kosten des im Wohnungsverbandes gelegenen Arbeitszimmers sowie der von ihr geltend gemachten Fahrtkosten in voller Höhe beantragt.

Im Rahmen des Berufungsverfahrens wurde die Bw. durch den unabhängigen Finanzsenat aufgefordert, einerseits die geltend gemachten Kosten belegmäßig nachzuweisen oder glaubhaft zu machen, das nach ihren Angaben geführte Fahrtenbuch vorzulegen oder die Fahrtkosten durch sonstige geeignet Unterlagen glaubhaft zu machen, sowie einen Nachweis über den Anteil der beruflichen Nutzung des PC zu erbringen. Obwohl der Bw. mitgeteilt wurde, dass die Nichtvorlage von Unterlagen dazu führen muss, dass auch die bereits vom Finanzamt anerkannten Werbungskosten nicht anerkannt werden können, blieb die Bw. jegliche Reaktion schuldig.

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

Folgender entscheidungsrelevanter Sachverhalt wurde der Entscheidung zugrunde gelegt:

Die Bw. ist Lehrerin und war im Streitzeitraum gewählte Personalvertreterin. Sie unterrichtete ab dem Schuljahr 2000/2001 an zwei Schulen und ging ab September 2001 noch eine Lehrverpflichtung an der Berufspädagogischen Akademie des Bundes ein.

Sie verfügte im Streitzeitraum über ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer, in welchem sie ihre Unterrichtsvorbereitung traf und benutzte den eigenen PC zur Erstellung von Unterrichtsunterlagen. Der PC ist drei haushaltzugehörigen Kindern und dem Ehemann der Bw. zugänglich, weshalb davon auszugehen ist, dass das Ausmaß der beruflichen Nutzung durch die Bw. maximal 20% beträgt, womit sich der in Abzug zu bringende AfA-Betrag auf 1.050,00 S reduziert.

Inwieweit der Bw. in ihrer Funktion als Personalvertreterin, Telefonkosten und Fahrtkosten entstanden sind, konnte mangels Mitwirkung durch die Bw. nicht zweifelsfrei festgestellt werden. Es wird jedoch davon ausgegangen, dass ihr die angeführten Kosten im Rahmen ihrer Tätigkeit als Personalvertreterin auch entstanden sind. Durch den Umstand ab dem Jahr 2000 an zwei und später an drei Schulen tätig zu sein, bzw. das Erfordernis, die Stammschu-

len ihrer Studenten besuchen zu müssen, entstanden der Bw. jedoch keine nennenswerten, den Pauschbetrag von 1.800,-- S jährlich übersteigende Fahrtkosten.

Desgleichen entstanden der Bw. auch keine nennenswerten Kosten für die Anschaffung von ausschließlich beruflich verwendetem Büromaterial sowie ausschließlich beruflich zu verwendender Fachliteratur. Unter nennenswerten Kosten werden in diesem Zusammenhang Kosten in jenem Ausmaß verstanden, die zusammen mit weiteren im jeweiligen Jahr anzuerkennenden Kosten einen den Pauschbetrag übersteigenden Wert ergeben.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Vorbringen der Bw. in ihrer Berufung, dem Vorlageantrag und den Beilagen zu den Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung der einzelnen Jahre, ihrem Untätigbleiben im Berufungsverfahren und beruht auf folgender Beweiswürdigung:

a) hinsichtlich des Ausmaßes der beruflich bedingten Nutzung des PC

Der Bw. wurden die Überlegungen hinsichtlich der Möglichkeit der privaten Nutzung des PC durch ihre Familienmitglieder mitgeteilt, wobei sie auch aufgefordert wurde, glaubhaft zu machen, dass das Ausmaß der privaten Nutzung geringer sei als jenes von der Referentin des unabhängigen Finanzsenates angenommene. Da die Bw. nicht bereit war, sich diesbezüglich zu äußern, ist davon auszugehen, dass die getroffenen Annahmen durchaus ihre Berechtigung haben.

b) hinsichtlich der angeführten Ausgaben für Büromaterial und Fachliteratur:

Auch in diesem Bereich war die Bw. nicht bereit, den beruflichen Zusammenhang der von ihr geltend gemachten Ausgaben nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Geht man daher davon aus, dass auch die Anschaffung der Druckerpatrone nur zu 20% und sämtliche geltend gemachte Aufwendungen für Büromaterial und Fachliteratur beruflich veranlasst waren, so ergibt sich folgende Berechnung für die Jahre 1997 und 1998:

	1997	1998
PC 20%	1.050,00	1.050,00
Druckerpatrone 20%	135,20	
Büromaterial	401,00	
Fachliteratur		560,80

Summe	1.586,20	1.610,80
-------	----------	----------

In beiden Jahren, in denen Ausgaben für Büromaterial und Fachliteratur geltend gemacht wurden, liegen diese damit zusammen mit den weiteren anerkannten Ausgaben nicht über dem in § 16 Abs. 3 EStG 1988 festgelegten Werbungskostenpauschbetrag.

Eine Anerkennung der im Jahr 1997 geltend gemachten Aufwendungen für Kopien war nicht möglich, da ein beruflicher Konnex nicht dargestellt wurde und auch nicht wahrscheinlich ist. Üblicherweise haben Lehrer die Möglichkeit, Kopien in der Schule anzufertigen, ohne dass ihnen daraus Kosten erwachsen. Da die Bw. aber selbst drei Kinder hat, erscheint es somit wesentlich wahrscheinlicher, dass die Erstellung der Kopien im schulischen Interesse ihrer eigenen Kinder lag.

c) hinsichtlich der Aufwendungen für Fahrten zwischen verschiedenen Schulen:

Aus den geltend gemachten Fahrtkosten der Bw. ergibt sich, dass diese im Jahr 2000 niedriger als im Jahr 1999 und 2001 lediglich um 1.502,64 S höher als im Jahr 1999 waren.

Dementsprechend muss mangels Aufklärung durch die Bw. davon ausgegangen werden, dass unter der Annahme, dass die als Personalvertreterin zu absolvierenden Fahrten nicht stark zurück gegangen sind (wofür es keine Anhaltspunkte gibt) für die erst ab dem Jahr 2000 zu absolvierenden Fahrten zwischen den einzelnen Schulen keine den Betrag von 1.800,00 S übersteigenden Kosten anfielen, und die geltend gemachten Fahrtkosten daher- wie auch in den Vorjahren so erklärt – in erster Linie mit ihrer Tätigkeit als Personalvertreterin in Zusammenhang standen.

Der festgestellte Sachverhalt wird folgender rechtlicher Würdigung unterzogen:

1.) betreffend Aufwendungen, die der Bw. in ihrer Funktion als Personalvertreterin entstanden sind:

Gemäß § 16 Abs. 1, 1. Satz EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Aufwendungen aus der Tätigkeit als Personalvertreterin im Öffentlichen Dienst dienen – wie auch als Betriebsrat - nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 16.9.1986, 86/14/0114; 30.1.1990, 89/14/0212; 20.6.1995, 92/13/0298; 21.11.1995, 95/14/0070; 28.5.1997, 94/13/0203 und 21.1.2004, 99/13/0174) nicht der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen aus dem Dienstverhältnis. Die Tätigkeit als Personal-

vertreterin stellt eine von der Tätigkeit als Dienstnehmerin zu unterscheidende Tätigkeit dar. Die Personalvertreterin wird nicht im Interesse des Dienstgebers tätig (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 16 Tz 220). Aufwendungen einer öffentlich Bediensteten im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit als Personalvertreterin sind dementsprechend bei der Ermittlung ihrer Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit als öffentlich Bedienstete nicht als Werbungskosten anzusehen

Durch die Tätigkeit als Personalvertreterin veranlasste Telefon- und Reisekosten führen somit nicht zu Werbungskosten der im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung zu erfassenden Einkünfte aus dem Dienstverhältnis. Ob die (untergeordnete) Mitveranlassung von Reisekosten durch das Dienstverhältnis (Fahrten zwischen verschiedenen Dienstorten) zu Werbungskosten führt, kann im vorliegenden Fall dahingestellt bleiben, weil der auf das Dienstverhältnis entfallende Anteil nicht angegeben werden kann und nach Meinung der Referentin des UFS den Werbungskostenpauschbetrag nicht übersteigt. Bei mangelnder Trennbarkeit kommt es jedenfalls auf den überwiegenden Zusammenhang an (vgl. VwGH 14.6.1989, 88/13/0156; 20.11.1990, 90/14/0180 und 20.6.1995, 92/13/0298).

2.) betreffend Arbeitszimmer:

Gemäß § 20 Abs. 1 Zif. 2 lit. d EStG 1988 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.

Dass das in Rede stehende Arbeitszimmer im Wohnungsverband gelegen ist, ist unstrittig. Das Vorbringen, die Bw. sei auf das in Rede stehende Arbeitszimmer zur Ausübung ihrer beruflichen Tätigkeit angewiesen, weil ihr in den Schulen, an denen sie unterrichtet, kein adäquater Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird, führt nicht automatisch zur Anerkennung der darauf entfallenden Aufwendungen. Der Umstand, dass sie über keinen anderen adäquaten Arbeitsbereich für ihre Vorbereitungen verfügt, weist das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer nicht zwangsläufig als Mittelpunkt ihrer gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit aus (vgl. VwGH 19.12.2000, 99/14/0283, 2.6.2004, 2003/13/0166).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 20.1.1999, 98/13/0132, zu der ab dem Veranlagungsjahr 1996 anzuwendenden Fassung des § 20 Abs. 1 Z 1 lit. c EStG 1988 ausgesprochen hat, ist der Mittelpunkt einer Lehrtätigkeit nach der Verkehrsauffassung

zweifellos jener Ort, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt. Eine solche Lehrtätigkeit kann 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 vorzulegender schriftlicher Arbeiten der Schüler erforderlich ist, so stellt die Ausübung dieser Tätigkeit - wie immer sie auch vorgenommen wird - nicht den Mittelpunkt der Lehrtätigkeit, also die unmittelbare Vermittlung von Wissen und Können an den Schüler, dar (vgl. VwGH 26.5.1999, 98/13/0138).

Da somit auch im vorliegenden Fall nicht davon ausgegangen werden kann, dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit der Steuerpflichtigen bildet, waren die Voraussetzungen der angeführten Gesetzesstelle für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht erfüllt.

3.) hinsichtlich Aufwendungen für PC und Büromaterial sowie Fachliteratur:

Gemäß § 16 Abs. 1 Zif. 7 EStG 1988 sind auch Ausgaben für Arbeitsmittel (Werkzeug und Berufskleidung) Werbungskosten. Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, so ist der Aufwand entsprechend der in Zif. 8 der genannten Bestimmung vorgenommenen Regelung im Wege einer Absetzung für Abnutzung geltend zu machen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Zif. 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Die geltend gemachten Aufwendungen für den PC, Büromaterial, und Fachliteratur konnten daher nur insoweit Anerkennung finden als eine ausschließliche berufliche Veranlassung unterstellt werden konnte.

Gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 ist für Werbungskosten, die bei nichtselbständigen Einkünften erwachsen, ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von 1.800 S (132 Euro) jährlich abzusetzen. Dies gilt nicht, wenn diese Einkünfte den Anspruch auf den Pensionistenabsetzbetrag (§ 33 Abs. 6 und § 57 Abs. 4) begründen. Der Abzug des Pauschbetrages darf nicht zu einem Verlust aus nichtselbständiger Arbeit führen. Ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag sind abzusetzen:

- Werbungskosten im Sinne des Abs. 1 Z 3 mit Ausnahme der Betriebsratsumlagen
- Werbungskosten im Sinne des Abs. 1 Z 4 und 5
- der Pauschbetrag gemäß Abs. 1 Z 6

- dem Arbeitnehmer für den Werkverkehr erwachsene Kosten (Abs. 1 Z 6 letzter Satz) und
- Werbungskosten im Sinne des Abs. 2.

Die von der Bw. geltend gemachten Werbungskosten, die unter die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Zif. 7 EStG 1988 fallen, sind daher auf den Pauschbetrag anzurechnen. Wenn der Pauschbetrag höher ist, ist dieser in Abzug zu bringen.

Da – wie oben dargestellt – die anzuerkennenden Werbungskosten in keinem Jahr den genannten Pauschbetrag übersteigen, ist in allen Jahren ausschließlich dieser zu berücksichtigen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 4 Berechnungsblätter

Wien, 7. Oktober 2004