



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Z vom 14. Juni 2005 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen, wie in der Berufungsvorentscheidung vom 14. Juli 2005:

| Bemessungsgrundlage | | | Abgabe | |
|---|-----------|-------------|--|--|
| Jahr | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 2002 | Einkommen | 33.754,83 € | Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer anrechenbare Kapitalertragsteuer | 10.063,29 € -10.480,00 € - 74,56 € |
| ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift) | | | | - 491,27 € |

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielt als Lehrer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Der Berufungswerber beantragte in der Einkommensteuererklärung für 2002 die Absetzung von Werbungskosten in Höhe von 1.211,27 €, bestehend aus 996,00 € (Aufwendungen für Arbeitszimmer), 103,30 € (Büromaterial), 89,47 € (Elektronikbauteile) sowie 22,50 € (Kopien). Unter anderem führte der Berufungswerber in seiner Begründung für das große Pendlerpauschale für 2002 (Beilage 1) an, dass die Vor- und Nachbereitung seines Unterrichtes zu 90 % in der Schule stattfinde, da er hier wenigstens die allgemeine Schulbibliothek, die Fachbibliotheken für Mathematik, Physik und Informatik und auch den Internetanschluss der Schule verwenden könne. Weiters beantragte der Berufungswerber außergewöhnliche Belastungen in der Gesamthöhe von 2.983,99 €.

Mit Einkommensteuerbescheid 2002 vom 14. Juni 2005 berechnete das Finanzamt eine Einkommensteuer in Höhe von 9.673,80 €, wobei die Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, erklärungsgemäß in Höhe von -1.211,27 € abgezogen wurden. Begründend wurde ausgeführt, dass die vom Berufungswerber geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen in Höhe von 2.983,99 € nicht berücksichtigt werden konnten, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 3.877,20 € nicht überstiegen hätten.

Mit Schreiben vom 11. Juli 2005 erhob der Berufungswerber Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2002 und beantragte die Absetzung einiger zusätzlicher Posten in der Gesamthöhe 550,83 €, die er bei der Geltendmachung der Werbungskosten vergessen habe.

Unter Punkt 1. machte der Berufungswerber Kosten für Kopien in Höhe von 140,00 € zusätzlich als Werbungskosten geltend, da er auf Grund der mangelhaften Ausstattung mit Lehrbüchern dies durch einen verstärkten Einsatz von Kopien ausgleichen habe müssen.

Unter Punkt 2. - anteilige Betriebskosten beim Arbeitszimmer - führte der Berufungswerber aus, dass die AfA und die anteiligen Errichtungskosten für das Arbeitszimmer im Einkommensteuerbescheid für 2002 vollständig bei den Werbungskosten anerkannt worden seien. Leider habe er die anteiligen Betriebskosten bei dieser Einkommensteuererklärung vergessen. Er beantrage daher folgende Teilbeträge: 180,88 € für Heizöl, 6,75 € für Rauchfangkehrerarbeiten, 101,70 € für Stromkosten, 21,30 € für Wasserkosten, 91,07 € für Grundsteuer, Kanalbenützungsgebühren und Müllabfuhrgebühren sowie 9,13 € für Feuerversicherung, insgesamt 410,83 €.

Das Finanzamt gab der Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Juli 2005 teilweise statt und änderte den Bescheid vom 14. Juni 2005 insofern ab, als die Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, mit -355,27 € festgesetzt wurden. Begründend wurde ausgeführt, dass Werbungskosten für ein im Wohnungsverband gelegenes

Arbeitszimmer und dessen Einrichtung nur dann vorliegen würden, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Antragstellers bilde. Diese Voraussetzungen seien nicht gegeben, daher könnten die diesbezüglich als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen nicht berücksichtigt werden.

Der Berufungswerber stellte mit Schreiben vom 30. Juli 2005 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für 2002 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und beantragte die Absetzung der Aufwendungen bzw. Kosten für das Arbeitszimmer für 2002 (jährliche AfA in Höhe von 514,00 €, anteilige Errichtungskosten in Höhe von 482,00 € sowie anteilige Betriebskosten in Höhe von 410,83 €).

Begründend wurde unter anderem ausgeführt, dass der Berufungswerber im Jahr 2002 die Fächer Mathematik, Physik und Informatik unterrichtet habe. Da seit 1996 das Arbeitszimmer bei den Werbungskosten nicht mehr anerkannt worden sei, habe er sich seit diesem Zeitpunkt keinen Computer, keine Software, keine Unterrichtsmaterialien, keine Bücher usw. mehr gekauft. Offensichtlich sei ein Arbeitszimmer weder für die Vorbereitung eines Lehrers noch als Verwahrungsort für Unterrichtsmaterialien notwendig. In der Schule stehe dem Berufungswerber nur ein Teil eines Schrankes zur Verfügung und die Größe der benutzbaren Arbeitsfläche betrage 0,48 m². Die Vorbereitungsarbeit im Konferenzzimmer bedeute, dass der Berufungswerber in einem Raum, der höchstens die Größe von zwei Klassenzimmern habe, unter den Betriebs- und Arbeitsgeräuschen von 50 Kollegen all seine Korrektur-, Verwaltungs- und Vorbereitungsarbeiten erledigen müsse. Aus dem selben Grund (Nichtanerkennung des Arbeitszimmers bei den Werbungskosten) habe er sich auch zu Hause keinen Internetanschluss zugelegt. In der Schule stehe ein Computer (Konferenzzimmer) für 80 Kollegen zur Verfügung. In den drei Informatikräumen stünden ca. 45 Computer zur Verfügung, die aber jeden Tag von 7.30 bis 16.30 Uhr vollständig durch Unterricht belegt seien. Nachmittagsunterricht gehöre zum Regelunterricht, außerdem seien alle Kollegen in allen Fächern laut Lehrplan dazu verpflichtet, den Computer und das Internet möglichst oft in das Unterrichtsgeschehen einzubinden. Ab 16.30 Uhr stünden somit ca. 40 Computer (zwei Computer pro Informatikraum seien meistens defekt) für 80 Kollegen zur Verfügung. Ob unter solch einer Geräuschkulisse (80 Kollegen bemühen sich auf relativ beengten Räumlichkeiten um 40 Computer- pro 30 Kollegen steht ein Drucker zur Verfügung) vernünftiges Arbeiten überhaupt möglich sei, bleibe dahin gestellt. Der Berufungswerber besitze zu Hause einen alten Computer aus dem Jahre 1994, auf dem aus Geschwindigkeitsgründen gerade noch Microsoft Windows 95 und eine alte Word-Version laufe. Mit heutzutage üblicher Software sei diese Maschine maßlos überfordert.

Als Konsequenzen würden sich im Wesentlichen ergeben, dass die kurze Zeit, die der Berufungswerber pro Woche an einem Computer verbringen könne, nicht ausreichend sei für

die Eingabe und das Ausdrucken von Texten sowie für die Einbindung des Internets in den Unterricht. Dadurch könnten die Schüler nicht gezielt, effektiv und schnell gefördert werden. Die Korrektur von Mathematikschularbeiten könnte häufiger innerhalb des vorgegebenen Zeitrahmens von einer Woche für die Rückgabe der Schularbeit nicht eingehalten werden, da die vorgegebene Arbeitsfläche von $0,48 \text{ m}^2$ ein schnelleres Vorgehen unmöglich mache. Die Korrektur von Informatiktests in der 5. Klasse, die Schüler haben ihr Ergebnis auf eine Diskette gespeichert, habe auch nicht mehr erfolgen können, da der Computer zu Hause aus dem Jahr 1994 nicht mehr geeignet sei. In der Schule habe er nur Zeit während des Unterrichts die Testergebnisse am Bildschirm zu überfliegen und den einzelnen Schülern „falsch“ oder „richtig“ mitzuteilen. Bei Fachbereichsarbeiten bestehe das Problem, dass als Literaturquellen hauptsächlich Seiten aus dem Internet angegeben werden. Auf Grund des fast nicht vorhandenen Internetzuganges des Berufungswerbers sei die Überprüfung auf die Richtigkeit der Quellen nicht immer möglich. Besonders in den Wissensgebieten Physik und Informatik gebe es im rasanten Tempo immer wieder neue, teilweise sensationelle Ergebnisse, die laut Lehrplan auch im Unterricht eingebaut werden sollen. Der Berufungswerber habe jedoch in der Schule so gut wie keinen Internetzugang, andererseits könne er weder in der Schule (kein Platz) noch zu Hause (wegen der Nichtanerkennung des Arbeitszimmers bei den Werbungskosten) Bücher und andere Unterrichtsmaterialien aufbewahren, weswegen er auch keine einkaufe. Der Berufungswerber sei zwar seit 15 Jahren Leiter der Arbeitsgemeinschaft Physik und unter anderem für die fachliche Weiterbildung aller Physiklehrer im A-BG zuständig, aber auf Grund der fehlenden Möglichkeiten der Schule könne er diese Funktion nicht wahrnehmen. Nach einem Vortrag des weltberühmten österreichischen Physikers Univ. Prof. Dr.AZ hätten die Schüler mehr über die Forschungen von Dr.AZ erfahren wollen. Der Berufungswerber habe jedoch leider keines jener drei Bücher kaufen können, auf die in dem besagten Vortrag verwiesen worden sei, da er keinen Platz zur Aufbewahrung habe.

Die durch die Nichtanerkennung des Arbeitszimmers bei den Werbungskosten verursachte Verschlechterung seiner Unterrichtsqualität sei auch Schülern, Eltern und besonders dem Elternverein nicht verborgen geblieben. Seitdem sei er massiver Kritik seitens der Eltern, der Schüler und in letzter Zeit auch immer häufiger durch den Arbeitgeber ausgesetzt. Die Wirtschaftskammer habe das Projekt "Traumberuf Technik" ins Leben gerufen. Der Berufungswerber habe als Fachkoordinator für Physik die Aufgabe auch nach diesen Informationsveranstaltungen möglichst viele Schüler für den technischen Beruf zu motivieren. Er könne dieser Aufgabe so gut wie überhaupt nicht nachkommen wegen $0,48 \text{ m}^2$ Arbeitsfläche, kein Aufbewahrungsort, fast kein Internetzugang und fast kein Zugang zu einem Computer überhaupt.

Seit Beginn der Sommerferien 2005 habe der Berufungswerber in der Schule überhaupt keinen Computerzugang (9 Wochen in den Ferien) und teilweise auch ein Betretungsverbot der Schule (3 Wochen in den Ferien), daher könne er auch den gesetzlichen Auftrag der Weiterbildung und Vorbereitung für das nächste Schuljahr so gut wie überhaupt nicht wahrnehmen. Besonders auf dem Gebiet der Physik gebe es interessante, teilweise sensationelle neue Erkenntnisse und Erfindungen, die er nur mit Hilfe des Internet für den Unterricht aufbereiten könne. Er habe die neun Wochen nicht einmal auf seine E-mail Adresse zugreifen können.

Der UFS ersuchte den Berufungswerber mit Schreiben vom 27. August 2007 um eine Stellungnahme zur Feststellung, dass sich das Arbeitszimmer im häuslichen Wohnungsverband ohne separaten Eingang befindet und 17% der Wohnfläche betrage. Das Arbeitszimmer sei zum Vor- und Nachbereiten des Unterrichts sowie zur Aufbewahrung von Unterlagen verwendet worden. Die Vor- und Nachbereitung des Unterrichts habe im Berufungsjahr zu 90% in der Schule stattgefunden, da der Berufungswerber nur einen alten Computer aus dem Jahr 1994 verwenden habe können. Weiters wurde der Berufungswerber befragt, inwieweit das Arbeitszimmer in Hinblick auf die Tätigkeit als Leiter der ARGE Physik den Mittelpunkt der Tätigkeit dargestellt habe und ob diese Tätigkeit extra entlohnt worden sei.

Der Berufungswerber beantwortete den Vorhalt mit Schreiben vom 7. September 2007 und ergänzte, dass das Arbeitszimmer keinen separaten Hauseingang habe und ca. 17% der Gesamtwohnfläche des Hauses betrage. Das Arbeitszimmer sei im Jahr 2002 zum Vor- und Nachbereiten des Unterrichts und zur Aufbewahrung der Unterrichtsmaterialien verwendet worden. Er sei seit über zehn Jahren Fachkoordinator für Physik und müsse aufgrund dieser Tätigkeit alle pädagogischen Belange koordinieren. All diese Tätigkeiten könne er aufgrund der begrenzten räumlichen und technischen Möglichkeiten in der Schule leider nur zu einem geringen Teil nachkommen. Er habe im Jahr 2002 den gesamten Posteingang als Fachkoordinator noch im Arbeitszimmer aufbewahrt (ca. 5 volle A4-Ordner in einem Schuljahr). Die Schule stelle ihm für diese Tätigkeiten den Extraplatz von einem A4-Ordner zur Verfügung. Weiters habe er im Jahr 2002 die Unterrichtsvorbereitung noch im Arbeitszimmer durchgeführt. In Hinblick auf die Tätigkeit als Leiter der ARGE Physik stelle das Arbeitszimmer natürlich den Mittelpunkt der Tätigkeit dar. In der Schule stehe kein Arbeitsraum für diese Tätigkeit zur Verfügung. Diese Tätigkeit werde nicht extra entlohnt.

Über die Berufung wurde erwogen:

- 1) Kopiekosten in Höhe von 140 €:

Der Berufungswerber beantragte in der Berufung vom 11. Juli 2005 die Absetzung von Kopiekosten in Höhe von 140 € mit der Begründung, dass der Einsatz von Kopien für einen guten Unterricht unerlässlich und in Ermangelung mancher Lehrbücher verstärkt erforderlich sei.

Das Finanzamt folgte mit Berufungsvorentscheidung dem diesbezüglichen Antrag des Berufungswerbers und gewährte die Absetzung der Kopiekosten in Höhe von 140 €.

Diesem Berufungspunkt wird – wie in der Berufungsvorentscheidung vom 14. Juli 2005 – stattgegeben.

2) Kosten für das Arbeitszimmer in Höhe von 1.406,83 €:

Strittig ist, ob die vom Berufungswerber als Kosten für sein Arbeitszimmer geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 1.406,83 € in Zusammenhang mit seiner unselbständigen Tätigkeit als Lehrer Werbungskosten darstellen (Ansicht des Berufungswerbers) oder nicht (Ansicht des Finanzamtes).

Aus der Überprüfung der Sachlage im Zuge eines Vorhalteverfahrens resultiert, dass sich das Arbeitszimmer des Berufungswerbers im häuslichen Wohnungsverband ohne separaten Eingang befindet und dieses zum Vor- und Nachbereiten des Unterrichts sowie zur Aufbewahrung von Unterlagen verwendet wurde. So wurde im Berufungsjahr 2002 die Vor- und Nachbereitung des Unterrichts zu 90 % in der Schule erledigt, da der Berufungswerber im häuslichen Arbeitszimmer nur einen alten Computer aus dem Jahr 1994 benutzen konnte (vgl. Beilage 1 zur Einkommensteuererklärung 2002).

Nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit.d EStG 1988 idF StruktAnpG 1996 gehören zu den nicht abzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben nunmehr Aufwendungen und Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung; nur wenn ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den **Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit** des Steuerpflichtigen bildet, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten für die Einrichtung abzugsfähig.

Einrichtungsgegenstände eines im Wohnungsverband befindlichen Arbeitszimmers, wie etwa Bücherregale oder der Schreibtisch, sind nach der neuen Rechtslage somit selbst dann nicht abzugsfähig, wenn sie ausschließlich beruflich genutzt werden. Nur typische Arbeitsmittel wie Computer, Kopiergerät etc. bleiben weiterhin gemäß § 16 Abs. 1 Z. 7 EStG 1988 abzugsfähig.

Es ist daher zu prüfen, ob das häusliche Arbeitszimmer des Berufungswerbers, das ihm zur Vor- und Nachbereitung des Unterrichts und zur Aufbewahrung von Unterlagen dient, in Hinblick auf seine berufliche Tätigkeit als Lehrer den Mittelpunkt seiner Tätigkeit darstellt.

Der Mittelpunkt der Tätigkeit ist grundsätzlich nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen; im Zweifel ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (z.B. VwGH 24.6.2004, 2001/15/0052).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Mittelpunkt einer Lehrtätigkeit nicht in dem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer, sondern **an jenem Ort gelegen, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt** (z.B. VwGH 24.6.2004, 2001/15/0052; VwGH 29.1.2003, 99/13/0076,0077).

Der Berufungswerber unterrichtet Mathematik, Physik und Informatik am A-BG und stellt für den Berufungswerber die Schule nach der Verkehrsauffassung daher den Mittelpunkt seiner unterrichtenden Tätigkeit dar.

Laut Angaben des Berufungswerbers fand die Vor- und Nachbereitung des Unterrichts im Berufungsjahr zu 90 % in der Schule statt, da er hier wenigstens die allgemeine Schulbibliothek, die Fachbibliotheken und auch den Internetanschluss der Schule verwenden habe können. Der Berufungswerber benützte das häusliche Arbeitszimmer auch in zeitlicher Hinsicht in nur sehr untergeordnetem Ausmaß und stellt dieses auch aus diesem Grund nicht den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Berufungswerbers dar.

Dem Berufungswerber wurde noch vorgehalten, inwieweit das häusliche Arbeitszimmer für seine Tätigkeit als Leiter der ARGE Physik = Fachkoordinator für Physik den Mittelpunkt der Tätigkeit darstellen könne.

Der Berufungswerber vermochte keine näheren Angaben dazu zu machen, wieso das häusliche Arbeitszimmer in Hinblick auf seine Tätigkeit als Leiter der ARGE Physik den Mittelpunkt der Tätigkeit gebildet habe, vielmehr wird im Vorlageantrag ausgeführt, dass er dieser Tätigkeit überhaupt nicht nachkommen habe können.

Da der Berufungswerber seinen eigenen Ausführungen nach zudem nur 10 % der beruflichen Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt hat und die Tätigkeit als Leiter der ARGE Physik außerdem nicht extra entlohnt wurde, wird hier auch kein Mittelpunkt der Tätigkeit im Arbeitszimmer begründet.

Das häusliche Arbeitszimmer des Berufungswerbers stellt eindeutig nicht den Mittelpunkt seiner unterrichtenden Tätigkeit dar und können die beantragten Kosten in Höhe von

1.406,83 € gem. § 20 Abs. 1 Z. 2 lit.d EStG 1988 nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Es erübrigt sich daher, die weiteren Voraussetzungen für die Absetzbarkeit eines häuslichen Arbeitszimmers, nämlich die Notwendigkeit des Arbeitszimmers und die tatsächlich ausschließliche oder nahezu ausschließliche berufliche Nutzung zu prüfen.

Gem. 289 Abs. 2 BAO kann der angefochtene Bescheid nach jeder Richtung abgeändert werden, auch zu Ungunsten des Berufungswerbers. Das Finanzamt hat daher verfahrensrechtlich völlig korrekt den angefochtenen Bescheid mit Berufungsvorentscheidung abgeändert und die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit um die jährliche AfA für das Arbeitszimmer in Höhe von 514,00 € und die anteiligen Errichtungskosten in Höhe von 482,00 € vermindert.

Weiters wird darauf hingewiesen, dass Aufwendungen für einen Computer und das Zubehör (Drucker) auf die Nutzungsdauer verteilt als Arbeitsmittel abzugsfähig sind, soweit eine berufliche Verwendung eindeutig feststeht. Befindet sich der Computer in der Wohnung des Steuerpflichtigen, dann ist die berufliche Notwendigkeit (im Sinne von objektiv sinnvoll) und das Ausmaß der beruflichen Nutzung nachzuweisen oder glaubhaft zu machen (VwGH 13.9.1989, 88/13/0122). Auch hinsichtlich der steuerlichen Geltendmachung eines Internetanschlusses ist die berufliche Notwendigkeit und das Ausmaß der beruflichen Nutzung nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

Der Berufungspunkt – Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer in Höhe von 1.406,83 € - war abzuweisen und der angefochtenen Bescheid vom 14. Juni 2005 abzuändern.

Insgesamt war der Berufung teilweise statzugeben und der angefochtene Bescheid im Sinne der Berufungsvorentscheidung vom 11. Juli 2005 abzuändern.

Linz, am 13. September 2007