



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des AB, Adr., vom 10. Juni 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Neunkirchen Wr. Neustadt vom 23. April 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Anlässlich der **Arbeitnehmerveranlagung 2007** machte der Berufungswerber (Bw.) Aufwendungen für Sonderausgaben, Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen geltend, die im Einkommensteuerbescheid nur zum Teil berücksichtigt wurden.

	Beantragt	Lt. Finanzamt
Sonderausgaben		
Versicherungen	1.637,98	79,77
Wohnraumschaffung	117,72	117,72
Kirchenbeitrag	100,00	100,00

Werbungskosten		
Arbeitsmittel	119,00	0
Telefon, Internet	462,82	0
Arbeitszimmer	802,38	0

Hinsichtlich der Abweichungen vom Antrag des Bw. verwies das Finanzamt auf die Begründung des Vorjahres. Danach seien Werbungskosten für das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer nicht anzuerkennen, da dieses nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Bw. bilde. Hinsichtlich der Kosten für das Internet sei eine dienstliche Zuordnung nicht nachvollziehbar.

Bei den (Topf-)Sonderausgaben wurde im Bescheid nur der Pauschbetrag von 60 € berücksichtigt, da ein Viertel der anerkannten Aufwendungen den Pauschbetrag nicht übersteigt.

Der Bw. brachte wegen den nicht anerkannten Sonderausgaben und Werbungskosten eine **Berufung** ein. Die beantragten Sonderausgaben seien vom Finanzamt ohne Begründung nicht berücksichtigt worden. Hinsichtlich der Werbungskosten in Zusammenhang mit seinem Arbeitszimmer in Höhe von 1.384,20 € habe der Bw. gar nicht die Möglichkeit gehabt, den Sachverhalt zur Gänze darzulegen.

Er sei seit April 2006 bei einer Firma als Außendienstmitarbeiter tätig. Wegen der Entfernung des Firmensitzes von seinem Wohnort von 160 km suche er die Firma maximal einmal im Monat auf. Es werde ihm auch kein Büro zur Verfügung gestellt. Er habe sich daher in seinem Einfamilienhaus einen Büroraum eingerichtet.

Seine Tätigkeit bestehe in der Betreuung von Betrieben in ganz Österreich. Im Jahr 2006 habe er sich dem vorhandenen Kundenstock als Betreuer vorgestellt, neue Bestellungen aufgenommen und die Betriebe besichtigt.

Ab 2007 habe sich seine Tätigkeit mehr in den Innendienst (Arbeit im Arbeitszimmer) verlagert. Viele Bestellungen erfolgen nunmehr telefonisch oder per E-mail. Das gelte auch für die Neukundenaquirierung. Er sei zusätzlich für sämtliche Kunden für den Bereich Werbeaussendungen zuständig - auch für Kunden, die nicht in seinen Betreuungsbereich fallen. Der Außendienst habe sich 2007 stark reduziert und er arbeite zeitlich gesehen überwiegend in seinem Arbeitszimmer.

Das Finanzamt gab der Berufung mit **Berufungsvorentscheidung** teilweise statt. Als Werbungskosten für Telefon und Internet wurde nunmehr ein Betrag von 155,96 € anerkannt. Im übrigen blieb der Bescheid unverändert. Dazu führte das Finanzamt aus, dass man aus

den steuerfreien Ersätzen des Dienstgebers von 19.959 € für die Reisetätigkeit schließen könne, dass der Bw. seiner Tätigkeit nicht überwiegend von zu Hause aus nachgehe. Eine Anerkennung des Arbeitszimmers könne daher nicht erfolgen. Von den Telefon- und Internetkosten seien nur 30% der belegten Aufwendungen berücksichtigt worden, weil eine ausschließliche berufliche Nutzung der allgemeinen Erfahrung widerspreche – auch in Hinblick auf die Außendiensttätigkeit.

Der Bw. beantragte die **Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz**. Hinsichtlich der Sonderausgaben rügte der Bw., dass der geltend gemachte Betrag zweimal ohne Begründung nicht anerkannt worden sei. Bis jetzt sei er zur Übermittlung von Belegen nicht aufgefordert worden. Er lege nunmehr Belege dafür bei.

Hinsichtlich des Arbeitszimmers beruhe die Annahme einer überwiegenden Tätigkeit außer Haus nur auf einer Vermutung des Finanzamtes. Die vom Arbeitgeber ausbezahlten Kilometergelder hätten 15.482,34 € für 40.743 dienstlich gefahrene Kilometer betragen.

Der Bw. betreue seine Kunden in ganz Österreich zum großen Teil telefonisch und per Internet. Gemeinsam mit seinem Arbeitgeber habe er seine Tätigkeit mit 40% Außendienst und 60% Innendienst im Arbeitszimmer angesetzt. Er übermittle dazu eine Bestätigung seines Arbeitgebers und eine Aufstellung der Kilometergelder, Diäten und Aufwandersatz für 2007.

Die Begründung des Finanzamtes zu den Telefon- und Internetkosten sei nicht nachvollziehbar, verwende er doch Telefon und Internet fast ausschließlich dienstlich und sei nicht mehr in dem Alter, in dem Interesse für Computerspiele bestehe.

Auf **Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz** ergänzte der Bw., dass seine Frau das Internet kaum nutze und sein Sohn im Dezember 2004 ausgezogen sei. Er selber habe das Internet hauptsächlich für seine berufliche Tätigkeit und nur gelegentlich privat genutzt.

Den Festnetzanschluss habe er ausschließlich für den Internetzugang benötigt, daher seien – wie aus den Rechnungen ersichtlich – kaum Gesprächsgebühren angefallen. Aufzeichnungen über Telefongespräche bzw. Internetnutzung habe er nicht geführt. Er ersuche jedoch um eine Berücksichtigung von 80% der diesbezüglichen Kosten als beruflich.

Er verwende in seinem Einfamilienhaus mit einer Wohnnutzfläche von insgesamt ca. 150 m² ein Arbeitszimmer von ca. 11,8 m², eine Arbeitsecke von ca. 10 m² und einen Lagerraum von ca. 8,3 m² für seine Musterkollektionen, Retourwalzenkerne und div. Reiniger.

Zum Nachweis des zeitlichen Ausmaßes seiner Außendiensttätigkeit übermittle er die detaillierte Reisekostenabrechnung 2007. Nach den Außendiensten habe er regelmäßig noch in seinen Büroräumlichkeiten zu Hause weitergearbeitet (Angebote, Bestellungen,

Reiseberichte, Statistiken, Kunden- und Lieferanteninformationen vorbereiten). Dies sei in den Abrechnungen nicht ersichtlich. Dazu sei nochmals auf die Bestätigung des Dienstgebers zu verweisen, wonach er überwiegend zu Hause gearbeitet habe.

Auf einen weiteren Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz übermittelte der Bw. Fotos des Arbeitszimmers, der sog. Arbeitsecke sowie des Lagerraumes und präzisierte, dass er Material und Zubehör für Druckmaschinen verkaufe, insbesondere beschichtete Walzen, Drucktücher, Reinigungs- und Pflegematerial. Im Lagerraum hinter der Garage befänden sich Musterdrucktücher, Reinigungsmittel, Testmaterialien und Retourkerne von Walzen. Die Arbeitsecke werde seit 2007 ausschließlich als Büro benutzt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Sonderausgaben:

Der Bw. hat im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2007 Sonderausgaben für Personenversicherungen und Wohnraumschaffung geltend gemacht. Im Rechtsmittelverfahren hat der Bw. folgende Belege übermittelt:

Uniqa	Kranken/Unfallvers.	22,99
Helvetia	Unfallversicherung	56,78
Bank Austria	Lebensversicherung	<u>1.581,20</u>
Summe Versicherungen		1.660,97
Darlehen	Wohnraumschaffung	<u>117,72</u>
Summe	Sonderausgaben	1.778,69

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 und 3 EStG gelten Versicherungsprämien zu Kranken-, Unfall- und Lebensversicherungen sowie Ausgaben zur Wohnraumschaffung unter bestimmten – hier nicht strittigen - Voraussetzungen als Sonderausgaben und kann davon nach Abs. 3 leg.cit. ein Viertel steuerlich abgesetzt werden.

Da die Aufwendungen nunmehr vom Bw. belegmäßig nachgewiesen wurden, sind die Sonderausgaben anzuerkennen ($1.778,69 \text{ €} \times \frac{1}{4} = 444,67 \text{ €}$).

Der Berufung ist in diesem Punkt stattzugeben.

Werbungskosten

Der Bw. ist als Handelsvertreter teils im Außendienst in ganz Österreich und teils in seinem häuslichen Arbeitszimmer tätig. Der Arbeitgeber wird lediglich einmal monatlich aufgesucht. Strittig ist, ob die Kosten für das Arbeitszimmer, Internetzugang und Arbeitsmittel als Werbungskosten absetzbar sind.

Internet

Kundenkontakte des Bw. erfolgen nicht nur persönlich, sondern auch telefonisch oder per E-Mail. Der Bw. hat die gesamten Aufwendungen für Telefon (Festnetzanschluss) und Internet von 462,82 € geltend gemacht, das Finanzamt hat mit Berufungsvorentscheidung lediglich einen Betrag von 155,96 € (30%) als beruflich veranlasst anerkannt.

Die vorgelegten Telekom-Rechnungen umfassen das Grundentgelt für das Festnetztelefon, eine Monatspauschale für den Internetanschluss und Telefon-Verbindungsentgelte in vernachlässigbarem Umfang. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass die Kosten für den Festnetzanschluss nahezu ausschließlich durch den Internetzugang veranlasst sind.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 EStG dürfen hingegen Aufwendungen für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

Die Kosten der beruflichen Verwendung von Internet (und Telefon) sind als Werbungskosten absetzbar. Der Bw. machte vorerst die gesamten Kosten geltend. In der Vorhaltsbeantwortung räumte er eine geringe private Nutzung durch ihn und seine Gattin ein.

In Anbetracht der breiten privaten Nutzungsmöglichkeiten des Internets (Internetrecherchen, Telebanking, Mailverkehr,...) würde eine ausschließliche berufliche Nutzung der allgemeinen Erfahrung widersprechen. Nach der verwaltungsgerichtlichen Judikatur wäre eine behauptete (nahezu) ausschließliche berufliche Verwendung von Telekommunikationsmitteln durch Aufzeichnungen aller Telefongespräche bzw. Internetzugriffe nachzuweisen (VwGH 21.2.1996, 93/14/0167). Ist eine genaue Abgrenzung der beruflichen und der privaten Nutzung nicht möglich, ist die Aufteilung zu schätzen (*Doralt*, EStG, § 16 Tz 220).

Da der Bw. keine Aufzeichnungen über die private bzw. berufliche Nutzung des Internets geführt hat, war der Privatanteil im Schätzungsweg zu ermitteln. Dabei war zu berücksichtigen, dass

- die berufliche Notwendigkeit der Internetnutzung außer Zweifel steht
- dem Bw. kein Computer an einem auswärtigen Arbeitsplatz zur Verfügung steht
- keine Kinder im Haushalt leben, die den Computer mitbenutzen
- die Ehegattin das Internet nach den Angaben des Bw. kaum verwendet

Die beruflich veranlasste Nutzung des Internetanschlusses wurde vom Bw. in der Vorhaltsbeantwortung mit 80% geschätzt. Eine überwiegende berufliche Nutzung ist

jedenfalls glaubhaft. In Anbetracht der gegebenen Sachlage scheint die Schätzung des Bw. hinsichtlich des beruflichen Umfangs angemessen.

Bei der Berechnung des anzuerkennenden Betrages für Telefon- und Internetkosten wird daher ein Anteil von 80% zu Grunde gelegt. Wie schon im Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 16. März 2009 angesprochen ist allerdings laut den vorgelegten Telekom-Rechnungen von einem im Jahr 2007 bezahlten Gesamtbetrag von 391 € auszugehen und nicht wie vom Bw. geltend gemacht von einem Gesamtbetrag von 462,82 €. Als Werbungskosten für die Benützung des Internets ist somit ein Betrag von 312,80 € ($391 \text{ €} \times 80\%$) zu berücksichtigen.

Arbeitszimmer

Dem Bw. erwachsen anteilige Betriebskosten für die in seinem Einfamilienhaus gelegenen beruflich verwendeten Räumlichkeiten von 801,10 € (berichtigter Betrag laut Vorhaltsbeantwortung).

Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sind nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG nur dann abzugsfähig, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet. Weiters ist Voraussetzung der Abziehbarkeit, dass das beruflich verwendete Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig ist und der Raum tatsächlich nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird. Bei der Beurteilung, ob das Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, ist das typische Berufsbild entscheidend. Somit ist ein Arbeitszimmer bei einer Tätigkeit, die nach der Verkehrsauffassung schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird, generell nicht abzugsfähig. Lediglich bei nicht eindeutig festlegbarem Schwerpunkt ist darauf abzustellen, ob in zeitlicher Hinsicht überwiegend das Arbeitszimmer benützt wird (siehe dazu *Doralt*, EStG, § 20 Tz 104/1ff. und die dort genannte Judikatur).

In Hinblick auf die umfangreiche Reisetätigkeit des Bw. versagte das Finanzamt die Anerkennung des Arbeitszimmers. Der Bw. machte hingegen ein Überwiegen der Tätigkeit im Arbeitszimmer geltend.

Der Bw. ist Verkäufer im Außendienst. Nach der Beschreibung des Dienstgebers besteht der Arbeitsbereich des Bw. darüber hinaus in administrativen Tätigkeiten wie Angebotslegung, Kundenstatistik, Werbeaussendungen und Verhandlungen mit Lieferanten.

Mit der für die Abzugsfähigkeit von Arbeitszimmern ausschlaggebenden Frage des Tätigkeitsschwerpunktes hat sich der UFS bereits in zahlreichen Entscheidungen

auseinandergesetzt und ist davon ausgegangen, dass der Tätigkeitsschwerpunkt beispielsweise bei einem Verkäufer im Außendienst (RV/0601-S/02 vom 21.11.2006), einem selbständigen Handelsvertreter (RV/0144-L/05 vom 31.01.2006), einer Gebietsleiterin für Kosmetikartikel im Außendienst (RV/0836-W/03 vom 08.09.2003) sowie einem selbständigen Pharmavertreter (RV/1590-W/03 vom 30.01.2007) regelmäßig außerhalb des Arbeitszimmers liegt.

Angesichts der Art des vom Bw. ausgeübten Berufs als Verkäufer für graphische Bedarfsartikel im Außendienst kann nach dem typischen Berufsbild die Tätigkeit im Arbeitszimmer auch im gegenständlichen Fall nicht als materieller Schwerpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Bw. gewertet werden. Das Berufsbild des Bw. wird – wie bei jedem Vertreter – durch seine Tätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers geprägt.

Wenn man auf das zeitliche Überwiegen abstellt, kommt man ebenso wenig zu einem anderen Ergebnis. Der Dienstgeber des Bw. bestätigt zwar ein Arbeitszeitverhältnis, das im Jahresdurchschnitt zu 60% auf Innendienst entfällt, jedoch ergibt sich aus den Reisekostenabrechnungen des Bw. ein anderes Bild. Überprüft man die Zeitaufzeichnungen für das Jahr 2007, ist klar ersichtlich, dass in zehn von zwölf Monaten die (Arbeits-)Tage, an denen acht oder mehr Stunden im Außendienst verbracht wurden, deutlich überwiegen. Der Einwand des Bw., dass er regelmäßig nach der Rückkehr vom Außendienst noch in seinem Büro gearbeitet habe, dies aber in seinen Zeitaufzeichnungen nicht aufscheine, ändert nichts an der Tatsache, dass neben der umfangreichen Reisetätigkeit nur ein untergeordneter Zeitraum für die Nutzung des Arbeitszimmers verblieben sein kann.

Im übrigen wird auch darauf verwiesen, dass das häusliche Arbeitszimmer nicht zwangsläufig zum Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit wird, wenn der Steuerpflichtige über keinen anderen Arbeitsraum verfügt (VwGH 19.12.2000, 99/14/0283).

Abschließend ist in Hinblick auf die dargestellte Rechtslage festzuhalten, dass den beiden Büroräumen des Bw. im Dachgeschoß seines Einfamilienhauses die steuerliche Anerkennung zu versagen ist.

Der Abstellraum im Erdgeschoß ist allerdings differenziert zu beurteilen. Dieser Raum wird seit 2007 nach den unbestrittenen Angaben des Bw. – dokumentiert durch Fotos – ausschließlich für die Lagerung von Gegenständen verwendet, die der beruflichen Tätigkeit des Bw. dienen.

Nach herrschender Rechtsansicht fallen Räumlichkeiten, die auf Grund ihrer Ausstattung für die Berufsausübung typisch sind und damit eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung üblicherweise nicht gestatten, wie etwa Kanzlei- oder Lagerräume, nicht unter den Begriff des Arbeitszimmers iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG (*Zorn in Hofstätter/Reichel*,

ESTG, § 20 Tz 6.1, *Doralt*, EStG, § 20 Tz 104/8, *Thunshirn* in SWK 1997, 356). Ein Lagerraum kann daher auch dann steuerlich zu berücksichtigen sein, wenn die Tätigkeit des Steuerpflichtigen schwerpunktmäßig im Außendienst ausgeübt wird – wie im vorliegenden Fall.

Entscheidungswesentlich ist, dass der gegenständliche Lagerraum nach dem vorliegenden Sachverhalt ausschließlich beruflich genutzt wird. Die geltend gemachten Aufwendungen sind daher, soweit sie anteilmäßig auf den Lagerraum entfallen, als Werbungskosten anzuerkennen.

Von der gesamten Wohnnutzfläche von 150m² beträgt der Anteil für den Lagerraum (8,3m²) 5,5%. Bei einem mittels Belegen nachgewiesenen Gesamtaufwand von 4.005,48 € beträgt der zu berücksichtigende Betrag somit 220,30 €.

Die von den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Abzug zu bringenden Werbungskosten für Internet, Lagerraum und Arbeitsmittel (die Rechnung für einen Fotodrucker über 119 € wurde mittlerweile vorgelegt) belaufen sich somit insgesamt auf 652,10 €.

Der Berufung war teilweise Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 10. August 2009