



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X, Y, Z, vertreten durch L, M, T, vom 4. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 29. Jänner 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 im Beisein der Schriftführerin B nach der am 20. Jänner 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin, in der Folge als Bw. bezeichnet, war im Jahre 2007 als Vertriebsleiterin bzw. als Vertreterin im Geschäftsbereich Informationstechnologie bei der Firma a nichtselbständig beschäftigt. Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für dieses Jahr machte die Bw. Aufwendungen für Arbeitsmittel in Höhe von € 1.412,77, u. a. für eine Versicherung und für Absetzung für Abnutzung der EDV-Ausstattung, sowie sonstige Werbungskosten in Höhe von € 3.364,93 für ein Arbeitszimmer geltend. Die diesbezügliche Erklärung langte am 28. August 2008 auf elektronischem Weg beim Finanzamt ein.

Mittels Ersuchens um Ergänzung vom 1. September 2008 forderte das Finanzamt die Bw. u. a. um Vorlage von dataillierten Aufstellungen betreffend der geltend gemachten Werbungskosten sowie um Beibringung der diebezüglichen Belege auf.

In Beantwortung dieses Ergänzungersuchens übermittelte die Bw. dem Finanzamt am 1. Oktober 2008 Aufstellungen betreffend ein Arbeitszimmer und betreffend der übrigen Werbungskosten sowie die diesbezüglichen Belege.

Mittels weiteren Ersuchens um Ergänzung vom 22. Oktober 2008 forderte das Finanzamt die Bw. u. a. um Vorlage einer Kopie des Wohnungsplanes sowie um Vorlage einer Bestätigung der Firma a aus der die genaue Tätigkeit der Bw. und die Anzahl der Stunden, die diese im Büro des genannten Unternehmens arbeite, auf. Diese Bestätigung solle die Anzahl der Stunden, in welchen die Bw. von zu Hause aus sowie jene die diese bei den Kunden arbeite, enthalten.

Außerdem wurde die Bw. unter Hinweis auf eine Bestätigung der Firma a , wonach der Bw. ein Notebook sowie die erforderliche Software zur Verfügung gestellt werde, hinsichtlich der im Zusammenhang mit dem PC beantragten Werbungskosten um Stellungnahme ersucht.

Weiters wurde die Bw. unter Hinweis auf den Umstand, dass von ihr Arbeitsmittel in Höhe von € 1.412,77 als Werbungskosten geltend gemacht worden seien, sich laut Belegen und Aufstellungen jedoch lediglich ein diesbezüglicher Betrag von € 456,11 ergebe, um Stellungnahme hinsichtlich der Zusammensetzung des diesbezüglichen Differenzbetrages im Ausmaß von € 956,66 ersucht.

In Beantwortung dieses Ergänzungersuchens übermittelte die Bw. dem Finanzamt mit Schreiben vom 30. Oktober 2008 eine Kopie des Wohnungsplanes und führte diesbezüglich aus, dass der rechnerische Anteil des Arbeitszimmers 20 % betrage.

Die Beibringung einer Bestätigung des Dienstgebers aus der hervorgehe, wie viele Stunden die Bw. insgesamt im Büro der Firma gearbeitet habe oder wie viele Stunden beim Kunden verbracht worden seien, sei nicht möglich da eine solche einen schweren Verstoß gegen deren interne Regeln darstellen würde.

In der Beilage werde weiters eine Bestätigung des Dienstgebers der Bw. aus der hervorgehe, dass diese über keinen fixen Arbeitsplatz in dessen Büro verfüge, übersendet. Außerdem sei aus dieser ersichtlich, dass im Wohnungsverband der Bw. ein Telearbeitsplatz eingerichtet worden sei und dass sogar eine Energiepauschale vergütet und der Lohnsteuer unterzogen worden sei. Von der erkennenden Behörde wird hinsichtlich dieser vom 12. März 2008 stammenden und die Person der Bw. betreffenden Bestätigung angemerkt, dass diese wörtlich wie folgt lautet:

„Bestätigung über teilweise Erbringung der Arbeitsleistung außerhalb des Firmensitzes der X. für das Jahr 2007

Hiermit wird bestätigt, dass Frau/Herr Bw, wohnhaft in Wien, ihre/seine Arbeitsleistung für a teilweise außerhalb des Firmensitzes der A... (im Folgenden „a“) erbringt. a stellt der Mitarbeiterin/dem Mitarbeiter ein Notebook, die für die Tätigkeit erforderliche Software, Modem, Daten- und Gesprächsleitung zur Verfügung. Zusätzlich vergütet a der Mitarbeiterin/dem Mitarbeiter eine monatliche Energiepauschale in Höhe von € 43,-, die mit dem laufenden Bezug versteuert wird. Ein darüber hinausgehender Anspruch auf Kostenersatz gegenüber a besteht nicht.

Die Errichtung eines Telearbeitsplatzes im Wohnungsverband der Arbeitnehmerin/des Arbeitnehmers geschieht freiwillig. Die Benützung dieses Telearbeitsplatzes wird zwischen ArbeitnehmerIn und Arbeitgeber individuell vereinbart. Für die je nach Tätigkeit individuell mit der/dem Vorgesetzten vereinbarten Anwesenheitszeiten in einem a Büro steht im Rahmen des Desk-Sharing die notwendige Infrastruktur, unter anderem auch ein Arbeitsplatz, zur Verfügung. Der Mitarbeiterin/dem Mitarbeiter wird jedoch kein eigener fixer, ihr/ihm zugeordneter Arbeitsplatz in einem a Büro zur Verfügung gestellt.

Die Geltendmachung der tatsächlich angefallenen Kosten im Rahmen der eigenen Werbungskosten bleibt der Mitarbeiterin/dem Mitarbeiter überlassen."

Weiters führte die Bw. in der o. e. Vorhaltsbeantwortung aus, dass nach den Angaben deren Arbeitgebers im Wohnungsverband ein Telearbeitsplatz eingerichtet werde. Ein eigenes Büro werde nicht zur Verfügung gestellt. Wäre die Tätigkeit der Bw. für ihren Dienstgeber nicht in Form von Telearbeit organisiert, hätte dieser einen entsprechenden Arbeitsplatz und eine angemessene Ausstattung zur Verfügung zu stellen. Daraus sei zu folgern, dass, wenn kein Büro mehr beim Dienstgeber bestehe und auch an keinem dritten Ort ein Büro eingerichtet worden sei, für die berufliche Verrichtung dieser Tätigkeit ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband der Bw. notwendig sei. Der Anteil der auf Dienstreisen verbrachten Zeit an der Gesamtarbeitszeit werde auf 30 % geschätzt, 69 % der Arbeitszeit verbringe die Bw. in ihrem Arbeitszimmer.

Außerdem wies die Bw. auf einen in der Beilage übersandten Auszug aus deren Kalender. In diesem seien die beruflichen Termine ersichtlich.

Hinsichtlich dieses Kalenders ist anzumerken, dass dieser den Zeitraum vom 1. bis zum 29. Mai 2007 betrifft und dass an einigen Tagen -dieses Monats – am. 1, 3., 7., 8., 9., 10., 15., 22., 23., 24. und 29. - Termine eingetragen sind. Die Dauer dieser Termine überstieg an keinem einzigen der genannten Tage das Ausmaß von drei Stunden. Wo diese Termine abgehalten wurden, geht aus den vorgelegten Kalenderkopien nicht hervor.

Weiters wurde in der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Oktober 2008 ausgeführt, dass der eigene PC Bestandteil der permanenten Ausstattung des Arbeitszimmers der Bw. sei. Das von a zur Verfügung gestellte Notebook werde von ihr für Dienstreisen verwendet. Die berufliche Veranlassung des eigenen PC sei daher gegeben.

Hinsichtlich des im Ergänzungsersuchen erwähnten Differenzbetrages in Höhe von € 956,66 führte die Bw. aus, dass dieser jenen Aufwand darstelle, der durch das Arbeitszimmer im Wohnungsverband verursacht werde. Dieser errechne sich wie folgt:

Abschreibung EDV-Investition in der Höhe von € 1.969,97 auf eine Nutzungsdauer von drei Jahren, das seien € 656,66. Beitrag zur Kollektivversicherung in der Höhe von € 300,--.

Das Finanzamt erließ den Bescheid betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2007 am 29. Jänner 2009 und anerkannte in diesem Werbungskosten in Höhe von insgesamt € 850,09 und führte diesbezüglich begründend aus, dass das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit der Bw. darstelle, da deren Tätigkeit als Vertreterin überwiegend im Außendienst ausgeübt werde. Außerdem könnten die Prämienzahlungen für die Versicherung nicht den abzugsfähigen Werbungskosten zugeordnet werden, da keine nähere Angaben um welche Versicherung es sich gehandelt habe, erstellt worden seien. Weiters sei die Absetzung für Abnutzung der EDV-Ausstattung auf Grund der vielfältigen privaten Nutzungsmöglichkeiten im Schätzungsweg um einen Privatanteil von 40 % gekürzt worden.

Mit Schreiben vom 4. Februar 2009, eingelangt beim Finanzamt am 6. Februar 2009, ergriff die Bw. rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung gegen den o. a. Bescheid. Begründend führte diese aus, dass die als Begründung für die Nichtanerkennung der Kosten eines Arbeitszimmers aufgestellte Behauptung, es handle sich bei der Bw. um eine Vertreterin, tatsachenwidrig sei. Aus dem Schreiben ihres Dienstgebers gehe klar und unmissverständlich hervor, dass die Bw. im Wohnungsverband einen Telearbeitsplatz eingerichtet habe. Die dem Finanzamt zur Verfügung gestellten Unterlagen – Auszug aus dem Kalender – machten mehr als deutlich, dass die Bw. einen wesentlichen Teil ihrer Arbeitszeit im heimatlichen Arbeitszimmer verbringe. Anderenfalls wäre es kaum verständlich, warum deren Dienstgeber ansonsten eine monatliche Energiepauschale zahlen sollte.

Insgesamt sei darüber hinaus festzustellen, dass eine Differenzierung der abgabenrechtlichen Vorgangsweise danach, ob die entsprechende Tätigkeit im Büroverband des Dienstgebers oder vollständig ausgelagert im Büro des Dienstnehmers ausgeübt werde, als unsachlich anzusehen sei. Auch die Kosten des Arbeitsplatzes eines Außendienstmitarbeiters stellten für einen Dienstgeber eindeutig Betriebsausgaben dar.

Der Verwaltungsgerichtshof habe mehrfach und zuletzt mit Erkenntnis vom 27. Februar 2008, Zl. 2005/13/0050, ausgesprochen, dass die Begründung eines Bescheides erkennen lassen müsse, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde gelegt werde, aus welchen Erwägungen die belangte Behörde zur Einsicht gelangt sei, dass gerade dieser Sachverhalt vorliege und aus welchen Gründen die Behörde die Subsumtion des Sachverhaltes unter einen bestimmten Tatbestand als zutreffend erachte. Diese Anforderungen erfülle der berufungsgegenständliche Bescheid nicht.

Dementsprechend sei auch der Ansatz eines Privatanteiles von 40 % für die Absetzung der Abnutzung der EDV-Ausstattung als willkürlich und tatsachenwidrig anzusehen. Es handle sich um die technischen Grundlagen für die Tätigkeit im Arbeitszimmer.

Abschließend beantragte die Bw. für den Fall der Vorlage ihrer Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat gemäß § 284 Abs 1 BAO die Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Mittels Ersuchens um Ergänzung vom 15. September 2009 forderte das Finanzamt die Bw. um Vorlage einer vom Dienstgeber bestätigten Arbeitsplatzbeschreibung für das Jahr 2007 auf. Diese habe Angaben über die Tätigkeiten, die am Telearbeitsplatz bzw. im Außendienst erledigt worden seien sowie weiters Angaben über das zeitliche Ausmaß der jeweiligen Tätigkeiten zu enthalten.

Am 4. November 2009 übermittelte die Bw. dem Finanzamt in Beantwortung dieses Ergänzungersuchens eine von der Firma A.... ausgestellte und die Person der Bw. betreffende Arbeitsplatzbeschreibung.

Diese wurde am 19. Oktober 2009 vom Arbeitgeber der Bw. ausgestellt und betrifft den Zeitraum vom 1. Jänner bis bis zum 31. Dezember 2007. Wörtlich lautet diese Arbeitsplatzbeschreibung wie folgt:

„Sehr geehrte Mitarbeiterin, sehr geehrter Mitarbeiter,

hiermit bestätigen wir, dass Sie als Vertriebsleiter im Geschäftsbereich Informationstechnologie tätig sind. Diese Tätigkeit wird überwiegend im Außendienst und in direktem Kontakt mit unseren Kunden ausgeübt. Sie umfasst die Betreuung und Beratung der Kunden in allen Phasen der Verkaufstätigkeit, insbesondere der Geschäftsanbahnung, der Anboterstellung, des Vertragsabschlusses und der nachfolgenden laufenden Betreuung zur Sicherung der Geschäftsbeziehungen.

Als Vertriebsleiter sind Sie vor allem für die kaufmännischen Aspekte (Preise, Verträge, Konditionen) der Verkaufsverhandlungen zuständig, während die EDV-spezifischen Belange

der Beratung und Anbotserstellung von einem besonders ausgebildeten technischen Verkaufsrepräsentanten wahrgenommen werden.

Sie sind überwiegend im Außendienst als Vertreter tätig und beziehen bzw. qualifizieren sich für erfolgsabhängige Gehaltsbestandteile. Ihr Tätigkeitsbereich umfasst das gesamte Bundesgebiet."

Von der erkennenden Behörde wird angemerkt, dass im Akt des Finanzamtes eine weitere die Person der Bw. betreffende und von der Firma A... . ausgestellte Arbeitsplatzbeschreibung vorgefunden wurde.

Diese wurde am 12. März 2008 vom Arbeitgeber der Bw. ausgestellt und betrifft den Zeitraum vom 1. Jänner bis bis zum 31. Dezember 2006. Wörtlich lautet diese Arbeitsplatzbeschreibung wie folgt:

„Sehr geehrte Mitarbeiterin, sehr geehrter Mitarbeiter,

hiermit bestätigen wird, dass Sie als Verkaufsrepräsentant im Geschäftsbereich Datenverarbeitung tätig sind. Diese Tätigkeit wird überwiegend im Außendienst und in direktem Kontakt mit unseren Kunden ausgeübt. Sie umfasst die Betreuung und Beratung der Kunden in allen Phasen der Verkaufstätigkeit, insbesondere der Geschäftsanbahnung, der Anboterstellung, des Vertragsabschlusses und der nachfolgenden laufenden Betreuung zur Sicherung der Geschäftsbeziehungen.

Als Verkaufsrepräsentant sind Sie für die kaufmännischen Aspekte (Preise, Verträge, Konditionen) der Verkaufverhandlungen zuständig, während die EDV-spezifischen Belange der Beratung und Anboterstellung von einem besonders ausgebildeten Systemberater wahrgenommen werden. Verkaufsrepräsentant, Systemberater und der zuständige Vertriebsleiter bilden gemeinsam ein Verkaufsteam, in welchem die hoch spezialisierten Kenntnisse, die für den Vertrieb von EDV-Anlagen und der dazugehörigen Software benötigt werden, organisatorisch zusammengefasst sind. Alle Mitglieder dieses Teams sind in direktem Kundenkontakt gleichermaßen am Zustandekommen der Geschäftsabschlüsse beteiligt.

Sie sind überwiegend im Außendienst als Vertreter tätig. Ihr Tätigkeitsbereich umfasst das gesamte Bundesgebiet."

Am 10. November 2009 legte das Finanzamt die Berufung der Bw. dem UFS ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vor.

In der am 20. Jänner 2011 abgehaltenen Berufungsverhandlung beantwortet der steuerliche Vertreter die über Vorhalt des Referenten, dass gemäß Art. 8 Abs. 1 B-VG die deutsche

Sprache die Staatssprache der Republik Österreich sei, die Frage, was „*desk sharing*“ bedeute damit, dass es sich dabei um geteilte Arbeitsplätze handle. Konkret gesprochen teilten sich mehrere, mindestens aber zwei Mitarbeiter einen Arbeitsplatz.

Da Fa. a spare dadurch Kosten. Bevor ein derartiger Arbeitsplatz im Büro von einem Arbeitnehmer in Anspruch genommen werde, sei eine diesbezügliche elektronische Anmeldung notwendig.

Über Vorhalt des Referenten, dass aus den im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung beigebrachten Kalenderkopien der Bw. nicht ersichtlich sei, wo die darin aufscheinenden Termine wahrgenommen worden seien, gab der steuerliche Vertreter an, dass dies auch aus seiner Sicht nicht erkennbar sei. Die Quintessenz sei, dass die Bw. über keinen eigenen Arbeitsplatz im Unternehmen verfüge, es würden viele Termine elektronisch abgewickelt, die Reisetätigkeit sei aus Kostengründen in den letzten Jahren zurückgegangen. Die Büroarbeit werde von der Bw. in ihrem Arbeitszimmer verrichtet. Es sei nicht so, dass die Bw. mit einem Musterkoffer durch Österreich fahre, vielmehr schließe die Bw. Verträge ab.

Über Befragen des Referenten hinsichtlich der genauen Tätigkeit der Bw. gab der steuerliche Vertreter an, dass die Bw. Dienstleistungen der Fa. a verkaufe, diese Dienstleistungen bestünden insbesondere in Software.

Über Befragen des Referenten, ob die Bw. Kinder habe, gab der steuerliche Vertreter an, dass ihm nicht bekannt sei, ob die Bw. Kinder habe. Er könne sich nicht erinnern, dass Kinder irgend wann einmal erwähnt worden seien. Die Bw. sei verheiratet. Die Belege seien stets vom Ehegatten der Bw. erledigt worden.

Hinsichtlich der im Vorhaltsverfahren erwähnten Kollektivversicherung in der Höhe von € 300,- befragt, gab der steuerliche Vertreter an, dass er nicht genau sagen könne, für welches Risiko diese Versicherung konkret abgeschlossen worden sei, es sei aber mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass es sich bei dieser Versicherung um eine Krankenversicherung handle.

Über Befragen seitens des Referenten, an wie vielen Tagen im Monat die Bw. in den Räumlichkeiten der Fa. a arbeite, gab der steuerliche Vertreter an, dass in seinem Akt ein diesbezügliches e-mail aus dem Jahr 2008, das jedoch das Jahr 2007 betreffe, enthalten sei. Darin habe die Bw. ausgeführt, dass sie an zwei Tagen pro Monat bei ihrem Vorgesetzten sei. Es werde seitens des Unternehmens bestrebt, die Tätigkeiten der Mitarbeiter vollständig auszulagern. In den USA sei dies bereits größtenteils der Fall.

Über Vorhalt des Referenten, dass in der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Oktober 2008 davon die Rede gewesen sei, dass der Anteil der auf Dienstreisen verbrachten Zeit an der Gesamtarbeitszeit auf 30% geschätzt werde und dass die Bw. 69% der Arbeitszeit in ihrem Arbeitszimmer verbringe, gab der steuerliche Vertreter an, dass ihm diese Zahlen von der Bw. per e-mail bekannt gegeben worden seien.

Über Vorhalt des Referenten, dass in der Arbeitsplatzbeschreibung der Fa. a vom 19. Oktober 2009 zweimal ausgeführt worden sei, dass die Tätigkeit der Bw. überwiegend im Außendienst ausgeübt werde, gab der steuerliche Vertreter hinsichtlich der obigen Arbeitsplatzschätzungen (30% Außendienst, 69% Arbeitszimmer) an, dass diese Diskrepanz dadurch erklärbar sei, dass die Bw. diese Zeitanteile geschätzt habe. Generell gesprochen gehe es darum, dass die Bw. im Verkauf tätig sei und dass die Art dieser Verkaufstätigkeit nicht mit dem klassischen diesbezüglichen Rollenbild - Musterkoffer, Ansprechen der potentiellen Kunden von Tür zu Tür - vergleichbar sei. Die Tätigkeit der Bw. sei als ein Bürojob mit hoher Reisetätigkeit zu bezeichnen.

Über Vorhalt des Referenten, dass sich aus den - im vorigen Absatz erwähnten - die Gesamtarbeitszeit der Bw. betreffenden Angaben in der Vorhaltsbeantwortung ergebe, dass gemäß diesen lediglich 1% der Arbeitszeit auf Zeiten, die die Bw. bei ihrem Dienstgeber verbringe, entfielen und dass diese Angaben mit jenen, wonach die Bw. an zwei Tagen im Monat bei ihrem Arbeitgeber anwesend sei, nicht in Übereinstimmung gebracht werden könnten, gab der steuerliche Vertreter an, dass die Bw. zum Ausdruck bringen wolle, dass der Anteil der Zeiten, die sie im Büro der Fa. a verbringe, ein völlig untergeordneter sei.

Über Befragen des Referenten, warum die Bw. trotz des Umstandes, dass ihr von der Fa. a für ihre Tätigkeit ein Notebook samt der erforderlichen Software zur Verfügung gestellt werde, die Bw. dennoch einen PC benötige, gab der steuerliche Vertreter wörtlich an: *„Das habe ich die Berufungswerberin nicht gefragt.“*

Der steuerliche Vertreter führte weiters aus, dass es sich im gegenständlichen Fall primär um eine Rechtsfrage handle. Die Bw. sei Vertreterin, die ihre Arbeit nicht in der Stammfirma sondern beim Kunden und im eigenen Büro verrichte. Unverständlich sei, dass Unternehmen, die die Arbeitsplätze betreffenden Aufwendungen steuerlich geltend machen könnten, dass das aber in Fällen, die so gelagert seien, wie der berufsgegenständliche, nicht der Fall sei. Hier würden Kosten des Arbeitsplatzes ebenso anfallen wie bei konventionellen Unternehmen. Die diesbezügliche Differenzierung sei nicht zu verstehen.

Die Vertreterin des Finanzamtes führte aus, dass durchaus glaubhaft sei, dass die Bw. in ihrem Arbeitszimmer beruflich tätig sei, allerdings könnten die Kosten für ein derartiges

Arbeitszimmer nur dann steuerlich geltend gemacht werden, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit darstelle. Bei dessen Ermittlung sei im Zweifel davon auszugehen, wo der größte Anteil der beruflichen Verrichtung zeitmäßig erfolge. Im Jahre 2006 sei die Tätigkeit der Bw. genau so beschrieben worden, wie im Jahre 2007, in diesem Jahr – 2006 - habe die Bw. das Vertreterpauschale, das zur Voraussetzung habe, dass die Arbeit überwiegend im Außendienst ausgeübt werde, beantragt. Damit habe die Bw. hinsichtlich des Jahres 2006 indirekt bestätigt, dass der überwiegende Teil der Arbeitszeit nicht im Arbeitszimmer sondern im Außendienst verbracht worden sei.

Der steuerliche Vertreter gab an, dass der Sachverhalt im Falle der Bw. anders als in den klassischen Vertreterfällen gelagert sei. Die bei Arbeitszimmern im Zweifel zur Anwendung gelangende Zeitformel sei im konkreten Fall nicht geeignet zu bestimmen, ob das Arbeitszimmer der Bw. den Mittelpunkt von deren Tätigkeit darstelle. Dass es sich bei der Bw. nicht um eine Vertreterin im klassischen Sinne handle, gehe im Hinblick auf deren Bruttobezug klar und deutlich hervor. Im Falle der Bw. habe eine physische Verlagerung des Arbeitsplatzes vom Büro des Arbeitgebers zu ihr nach Hause stattgefunden. Dem wahren Gehalt nach, sei die Tätigkeit der Bw. als Bürojob zu qualifizieren. Diesbezüglich führte der steuerliche Vertreter weiters aus, dass in der vom 19. Oktober 2009 stammenden Arbeitsplatzbeschreibung der Fa. a auch festgeschrieben sei, dass die Bw. als Vertriebsleiterin, vor allem für die kaufmännischen Aspekte der Verkaufsverhandlungen zuständig sei. Die Bw. sei Juristin.

Seitens des Referenten befragt, welche Produkte der Fa. a von der Bw. vertrieben und verkauft werden, gab der steuerliche Vertreter an, dass die Bw. Gesamtlösungen im IT-Bereich verkaufe. Beispielsweise auch SAP, dabei handle es sich um ein Produkt einer anderen Firma. Die Bw. sei in der Hauptsache damit beschäftigt, die diesbezüglichen Verträge elektronisch abzuwickeln, konkret gesprochen werden vorbereitende Vertragsgespräche und Ähnliches nahezu ausschließlich im e-mailverkehr abgewickelt. Diese Abwicklung erfolge vom Arbeitszimmer aus. Letztendlich werde die Bw. für den Abschluss von Verträgen bezahlt.

Wie viele Verträge die Bw. im Jahre 2007 abgeschlossen habe, könne der steuerliche Vertreter nicht sagen, es handle sich dabei jedoch um Großprojekte, die Erstkundenkontakte würden in der Regel im Rahmen von Ausschreibungen hergestellt. Es gebe im Produktbereich der Fa. a nur sehr wenige Anbieter (B,B,B).

Die Vertreterin des Finanzamtes führte aus, dass e-mails von jedem beliebigen Ort aus versendet werden können, außerdem könne die Bw. bei der Fa. a einen Arbeitsplatz im Rahmen des desk sharing in Anspruch nehmen. Der Umstand, dass ein Arbeitgeber keinen

fixen Arbeitsplatz zur Verfügung stelle, führe lt. der Judikatur des VwGH nicht automatisch zur steuerlichen Anerkennung eines Arbeitszimmers.

Der steuerliche Vertreter führte aus, dass das desk sharing im konkreten Fall so zu verstehen sei, dass die Fa. a Kosten sparen wolle. Es sei für die Bw. daher unmöglich, ihre gesamte Arbeitszeit bei der Fa. a zu verbringen. Sollte dies von der Bw. beabsichtigt sein, würde sie Probleme mit der Fa. a bekommen. Auf Grund der von der Fa. a durch die Einrichtung des desk sharing beabsichtigten Kostenersparnis werde der Aufenthalt der Bw. bei der Fa. a auf das Notwendigste reduziert, beispielsweise auf die Berichterstattung bei Vorgesetzten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im vorliegenden Fall ob das Arbeitszimmer der Bw. (im Jahre 2007) den Mittelpunkt deren beruflicher Tätigkeit bildete sowie das Ausmaß der privaten Nutzung der EDV-Ausstattung der Bw.

1.) Arbeitszimmer

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

Das gegenständlich zu beurteilende Arbeitszimmer liegt unstrittig im Wohnungsverband der Bw.. Es kommt daher nach der oben zitierten Legaldefinition darauf an, ob dieses Arbeitszimmer im gegenständlichen Zeitraum den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit der Steuerpflichtigen bildete.

Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen; im Zweifel wird darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer notwendigerweise in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 9. September 2004, Zl. 2001/15/0181).

Die Frage, ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt, ist auch nach dem "typischen Berufsbild" der Tätigkeit des Steuerpflichtigen zu beantworten. Die Beurteilung des Stellenwertes eines Arbeitszimmers für die Berufstätigkeit hat nach dem typischen Ablauf der

Betätigung zu erfolgen (vgl. beispielsweise das Erkenntniss des VwGH vom 24. Oktober 2005, Zl. 2001/13/0272).

Dient das Arbeitszimmer Tätigkeiten, die im Wesentlichen außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt werden, so sind die diesbezüglichen Aufwendungen generell nicht abzugsfähig (unabhängig von der darin verbrachten Zeit; vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 19. April 2006, Zl. 2002/13/0202).

Sachverhaltsmäßig steht Folgendes fest:

Die Bw. war im Jahre 2007 durchgängig bei der Firma a als Vertriebsleiterin und als Vertreterin beschäftigt und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Weitere Einkünfte bezog die Bw. im genannten Jahr keine. Die Tätigkeit der Bw. umfasste die Betreuung und Beratung der Kunden in allen Phasen der Verkaufstätigkeit, insbesondere der Geschäftsanbahnung, der Anbotserstellung, des Vertragsabschlusses und der nachfolgenden laufenden Betreuung zur Sicherung der Geschäftsbeziehungen und bestand inhaltlich im Verkaufen von Dienstleistungen, insbesondere von Software des genannten Unternehmens. Dabei handelte es sich um Großprojekte im IT-Bereich.

Die Bw. erbrachte ihre Arbeitsleistung – laut der o. e. Arbeitsplatzbeschreibung ihres Arbeitgebers überwiegend – im Außendienst und in direktem Kontakt mit den Kunden der Firma a sowie teilweise – an zwei Tagen im Monat, nach jeweiliger vorheriger Vereinbarung mit ihrem Vorgesetzten – in einem Büro ihres Arbeitgebers. Dort stand ihr im Rahmen des sogenannten „*Desk-sharings*“, zu Deutsch geteilter Arbeitsplatz - mehrere, mindestens aber zwei Mitarbeiter teilen sich einen solchen – ein Arbeitsplatz in einem Büro des genannten Unternehmens zur Verfügung. Den übrigen – weder auf den Innen- noch auf den Außendienst entfallenden - Anteil an ihrer Arbeitsleistung erbrachte die Bw. an einem – laut Bestätigung der Firma a freiwillig – errichteten Telearbeitsplatz. Dieser befand (befindet) sich in ihrem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer.

Für die Ausübung ihrer Tätigkeit wurde der Bw. von ihrem Arbeitgeber ein Notebook samt dafür erforderlicher Software sowie ein Modem samt Daten- und Gesprächsleitung zur Verfügung gestellt. Zusätzlich vergütete die Firma a der Bw. ein monatliches, mit dem laufenden Bezug zu versteuerndes, Energiepauschale in Höhe von € 43,--.

Das Beweisverfahren wird vor allem u. a. beherrscht vom Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO).

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet, dass alle Beweismittel grundsätzlich gleichwertig sind und es keine Beweisregeln (keine gesetzliche Rangordnung, keine formalen Regeln) gibt. Ausschlaggebend ist der innere Wahrheitsgehalt der Ergebnisse der Beweisaufnahmen.

Nach ständiger Rechtsprechung genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (Ritz, BAO-Kommentar, Tz. 2 zu § 166, Tz. 6 und 8 zu § 167 mwN).

Im Berufungsfall nimmt es der unabhängige Finanzsenat als erwiesen an, dass die Bw. ihre berufliche Tätigkeit im gegenständlichen Zeitraum überwiegend im Außendienst in direktem Kontakt mit den Kunden der Firma a ausübte und dass diese dafür ihr Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht bei weitem weniger als zur Hälfte benutzte.

Diese in freier Beweiswürdigung getroffene Annahme gründet sich auf folgende Umstände:

Zunächst ist diesbezüglich auf die nach Ansicht der erkennenden Behörde unbedenkliche, oben dargestellte und den berufungsgegenständlichen Zeitraum umfassende, Arbeitsplatzbeschreibung der Firma a vom 19. Oktober 2009 zu verweisen. Aus welchem Grund diese nicht den Tatsachen entsprechen solle, vermag sich dem UFS nicht zu erschließen. In diesem Schreiben wurde zweimal ausgeführt, dass die Bw. überwiegend im Außendienst tätig sei.

Dazu kommt, dass die Bw. ihr im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 30. Oktober 2008 erstattetes Vorbringen, wonach der – geschätzte – Anteil an der Gesamtarbeitszeit, der im Arbeitszimmer verbracht werde 69 % und jener, der im Zuge von Dienstreisen verbracht werde, 30 % betrage, mit keinem einzigen tauglichen Nachweis zu untermauern vermochte.

So ist aus den aus den im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung beigebrachten Kalenderkopien der Bw. nicht ersichtlich, wo die darin aufscheinenden Termine wahrgenommen wurden. Auf die diesbezüglichen Ausführungen des steuerlichen Vertreters in der Berufungsverhandlung wird hingewiesen. Außerdem betreffen diese Kopien nur einen Monat (Mai 2007). In diesem sind lediglich an elf Tagen ein bis drei Termine verzeichnet wobei die für diese Termine vorgesehene Zeit an keinem dieser Tage das Ausmaß von drei Stunden übersteigt. Somit geht das die Kalenderkopien betreffende Vorbringen der Bw. ins Leere.

Hinsichtlich der oben dargestellten Gesamtarbeitszeitschätzung – aus den diesbezüglichen Ausführungen ergibt sich, dass der bei der Firma a verbrachte Anteil an der Gesamtarbeitszeit

von der Bw. mit 1 % geschätzt wurde - ist auch auf den Umstand zu verweisen, dass die Bw. im gegenständlichen Zeitraum laut ihren eigenen Angaben an zwei Tagen pro Monat in einem Büro ihres Arbeitgebers im Rahmen des sogenannten „Desk-sharings“ tätig war. Somit kam die Bw. im Jahre 2007 ihren beruflichen Verpflichtungen an mindestens zwanzig Tagen in einem ihr von der Firma a zur Verfügung gestellten Büro nach. Daraus ergibt sich, dass der diesbezügliche Anteil an der Gesamtarbeitszeit der Bw. in etwa mit 10 %, in Ansatz zu bringen ist. Infolge dieser gravierenden Abweichung ist die Gesamtarbeitszeitschätzung der Bw. als nicht schlüssig zu beurteilen. Daran vermag auch das Vorbringen wonach die Bw. mit dieser Schätzung - gemäß dieser Schätzung betrug der Anteil der im Büro ihres Dienstgebers verbrachten Arbeitszeit 1 % - zum Ausdruck habe bringen wollen, dass der Anteil der Zeiten, die diese in einem Büro der Firma a verbringe, ein völlig untergeordneter sei, nichts zu ändern.

Die erkennende Behörde bezweifelt nicht, dass es sich bei der Bw. nicht um eine Vertreterin im klassischen Sinn handelt. Dieser Umstand führt im gegenständlichen Fall jedoch nicht dazu, dass das Arbeitszimmer der Bw. als Mittelpunkt von deren Tätigkeit zu betrachten ist. Dies deshalb, da das Verkaufen von Gesamtlösungen im IT-Bereich nach den Erfahrungen des Wirtschaftslebens, entgegen dem Vorbringen, wonach die Bw. in der Hauptsache mit der elektronischen Abwicklung der diesbezüglichen Verträge beschäftigt sei, wie von der Firma a beschrieben, in direktem Kontakt mit den Kunden erfolgt. Der Verkauf derartiger komplexer Lösungen erfordert eine intensive individuelle und damit äußerst zeitaufwendige Kundenbetreuung. Angesichts der dabei zu bewältigenden Problemstellungen sowie insbesondere im Hinblick auf den Umstand, dass es sich bei diesen Gesamtlösungen um Großprojekte handelt, gehen die Ausführungen, wonach die Bw. die diesbezüglichen vorbereitenden Vertragsverhandlungen und Ähnliches nahezu ausschließlich im e-mailverkehr abgewickle und wonach diese Abwicklung nahezu ausschließlich vom Arbeitszimmer aus erfolge, ins Leere.

In Ansehung des im vorigen Absatz Gesagten ist im vorliegenden Fall zweifelsfrei davon auszugehen, dass die Bw. ihre Tätigkeit sowohl in zeitlicher als auch in inhaltlicher Hinsicht überwiegend im Außendienst und somit im Wesentlichen außerhalb des gegenständlichen Arbeitszimmers ausübte.

Daran vermag auch der Umstand, dass die Firma a bestrebt ist, möglichst viele Arbeitsplätze auszulagern, nichts zu ändern. Das Gleiche gilt für die Tatsache, dass der Bw. seitens ihres Arbeitgebers ein monatliches Energiepauschale in Höhe von € 43,-- vergütet wird.

Da das in Rede stehende Arbeitszimmer, w. o. ausgeführt, im gegenständlichen Zeitraum nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit der Bw. bildete, wurden in Ansehung

der obzitierten Rechtsprechung die in § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 normierten Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der der Bw. diesbezüglich entstandenen Aufwendungen nicht erfüllt. Somit versagte das Finanzamt diesen die Anerkennung zu Recht.

Hinsichtlich des in der Berufung erstellten Vorbringens, wonach eine Differenzierung der abgabenrechtlichen Vorgangsweise danach, ob die entsprechende Tätigkeit im Büroverband des Dienstgebers oder vollständig ausgelagert im Büro des Dienstnehmers ausgeübt werde, als unsachlich anzusehen sei sowie hinsichtlich des in der Berufungsverhandlung erstellten Vorbringens, wonach unverständlich sei, dass Unternehmen, die die Arbeitsplätze betreffenden Aufwendungen steuerlich geltend machen könnten, dass das aber in Fällen, die so gelagert seien, wie der berufungsgegenständliche, nicht der Fall sei, ist die Bw. darauf zu verweisen, dass der unabhängige Finanzsenat an die geltenden Gesetze gebunden ist. Da ihm keinerlei Kompetenz zukommt, die Sachlichkeit einer gesetzlichen Bestimmung zu beurteilen, ist auf diese Ausführungen nicht weiter einzugehen.

2.) Privatanteil der EDV-Ausstattung

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung selbst dann nicht abzugsfähig, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung und Verwendung eines Computers einschließlich des Zubehörs (Drucker, Maus, Scanner, Card-Reader, CD-ROM, etc.) sind insoweit Werbungskosten, als eine berufliche Nutzung eindeutig feststeht. Bei Computern, die in der Wohnung des Steuerpflichtigen aufgestellt sind, sind die berufliche Notwendigkeit (als Abgrenzung zur privaten Veranlassung) und das Ausmaß der beruflichen Nutzung nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Eine Aufteilung in einen beruflichen und einen privaten Anteil ist gegebenenfalls im Schätzungsweg vorzunehmen. Dabei ist angesichts der breiten Einsatzmöglichkeiten von Computern nach der Verwaltungspraxis ein strenger Maßstab anzuwenden

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Vorgangsweise, einen anzunehmenden Privatanteil der Computerverwendung durch griffweise Schätzung zu ermitteln, rechtlich unbedenklich (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des VwGH vom 21. September 2005, Zl. 2001/13/0241).

Nach Rz 339 der Lohnsteuerrichtlinien 2002 - welche für den unabhängigen Finanzsenat allerdings nicht bindend sind - ist auf Grund der Erfahrungen des täglichen Lebens davon auszugehen, dass die private Nutzung eines beruflich verwendeten, im Haushalt des Steuerpflichtigen stationierten Computers mindestens 40 % beträgt. Wird vom Steuerpflichtigen eine niedrigere private Nutzung behauptet, ist dies im Einzelfall konkret nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Ein geringerer Privatanteil ist allerdings im Hinblick auf die vielfältigen privaten Nutzungsmöglichkeiten (Internetbanking, E-Mail-Verkehr etc) sowie auf Grund der Notwendigkeit und Möglichkeit der beruflichen Verwendung und Nutzung durch Familienangehörige nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen wahrscheinlich.

Da der Bw. von ihrem Arbeitgeber ein Notebook, die für deren Tätigkeit erforderliche Software, ein Modem, sowie eine Daten- und Gesprächsleitung zur Verfügung gestellt wurde und da die Bw. weder nachwies noch glaubhaft machte, dass die in Rede stehende EDV-Ausstattung von ihr ausschließlich beruflich genutzt wurde erfolgte in Ansehung der obigen Ausführungen der Ansatz eines diesbezüglichen Privatanteiles im Ausmaß von 40 % seitens des Finanzamtes zu Recht.

Die Entscheidung der Abgabenbehörde erster Instanz war daher vollinhaltlich zu bestätigen und die Berufung abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. Februar 2011