



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 3. und 11. Bezirk, Schwechat und Gerasdorf betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 1998 bis 2000 vom 16. Februar 2001 bzw. 3. März 2002 entschieden:

Der Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 wird teilweise wie mit den Berufungsvorentscheidungen Folge gegeben.

Diese angefochtenen Bescheide werden wie mit den Berufungsvorentscheidungen abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe dieser Abgaben tritt gegenüber den Berufungsvorentscheidungen keine Änderung ein, weshalb auf diese verwiesen wird.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 wird teilweise Folge gegeben.

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

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 Bw. war im Berufungszeitraum (1998 bis 2000) als Außendienstmitarbeiterin tätig und erzielte ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Als Werbungskosten wurden neben anderen – nicht strittigen – Aufwendungen folgende berufungsgegenständliche Positionen geltend gemacht:

	1998	1999	2000
Miete, anteilig bzw. 12,5% Energie, anteilig bzw. 12,5%	S 12.949,69 S 9.638,04	S 12.179,88 S 2.410,25	S 10.500,00 S 6.557,58
Fremdleistungen	S 35.000,00	S 42.000,00	S 42.000,00
Pendlerpauschale gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c	S 20.160,00	S 20.160,00	S 11.520,00
AfA Faxgerät (40 % Privatanteilansatz durch FA)			S 1.497,00
AfA Mobiltelefon			S 2.327,00
Abschreibung Laptop			S 10.500,00

Über die Berufung wurde erwogen:

Anteilige Miet- und Energiekosten:

1998 und 1999:

Die geltend gemachten anteiligen Miet- und Energiekosten anerkannte das Finanzamt mit der Begründung nicht, dass Werbungskosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung nur dann vorliegen, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen bzw. beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet. Diese Voraussetzungen seien im Falle der Bw. nicht gegeben, daher könnten die diesbezüglich als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen nicht berücksichtigt werden.

In der Berufung betreffend die Steuerbescheide für die Jahre 1998 und 1999 wird die Anerkennung der anteiligen Miet- und Energiekosten mit folgender Begründung beantragt:

Die Bw. sei als nichtselbständige Vertreterin tätig. Dabei sei sie vor allem im Außendienst eingesetzt. Die Tätigkeit als Vertreterin erfordere jedoch auch bestimmte organisatorische Arbeiten. Laut der bereits übermittelten Bestätigung seien der Bw. keine fixen Anfangs- und Endzeiten bzw. Anwesenheiten in der Firma vorgeschrieben. Die Bw. erledige diese organisatorischen Tätigkeiten (Organisieren von Terminen, Telefonate, Faxe, etc) daher vorwiegend abends von Ihrer Privatwohnung aus. Sie habe dafür ein eigenes Arbeitszimmer eingerichtet. Da die Bw. auch Mutter eines Kleinkindes sei, wären ohne eigenes Arbeitszimmer derartige Tätigkeiten aufgrund der "Lärmbelästigung" bzw. der Gefahr des Abhandenkommens wichtiger Unterlagen von zu Hause aus nicht möglich.

Das eingerichtete Arbeitszimmer in der Größe von 25 m² habe einen Anteil von 38,46 % an der gesamten Wohnung, die 65 m² groß sei.

2000:

Die für das Jahr 2000 geltend gemachten anteiligen Miet- und Energiekosten anerkannte das Finanzamt mit der gleichen Begründung wie betreffend die Vorjahre nicht als Werbungskosten.

In der Berufung betreffend den Bescheid für das Jahr 2000 wird die Anerkennung der anteiligen Miet- und Energiekosten mit folgender Begründung ergänzung beantragt:

Die Bw. übe keine reine Vertretertätigkeit aus. Sie sei zwar im Außendienst tätig, müsse jedoch zahlreiche Arbeiten von zu Hause aus erledigen. Die Bw. erledige sämtliche organisatorischen Tätigkeiten daher vorwiegend abends von Ihrer Privatwohnung aus. Außerdem erledige die von der Bw. engagierte Hilfskraft, Frau E..., die ihr übertragenen Tätigkeiten im Arbeitszimmer von der Bw. Frau E... sei vor allem für die Terminvereinbarung und die Routenplanung zuständig. Sie sei dazu je nach Arbeitsanfall ca. 2 1/2 Tage pro Woche tätig.

Das Arbeitszimmer habe einen Anteil von 12,5 % der Gesamtfläche der Wohnung.

Daher seien 12,5 % der Miet- und Energiekosten zu berücksichtigen.

Außerdem sei die AfA der Büroeinrichtung in Höhe von S 2.000,00 anzuerkennen.

Aus der Beilage "Arbeitszimmer 2000" geht Folgendes hervor:

"gesamte Wohnung: 160 m², Arbeitszimmer: 20 m², Arbeitszimmer in Prozent: 12,50 %,
Miete gesamte Wohnung: S 7.000,00, Miete Arbeitszimmer pro Monat: S 875,00;
für 12 Monate: S 10.500,00"

Im Vorlageantrag wird das in den oben wiedergegebenen Berufungen erstattete Vorbringen wiederholt.

Zunächst ist festzuhalten, dass sich die unterschiedlichen Arbeitszimmer- und Wohnungsgrößen und daraus resultierend die Prozentsätze von 38,46 % bzw. 12,5 % wegen einer Übersiedlung der Bw. in eine andere Wohnung (im selben Ort) ergeben.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 bestimmt:

Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. 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.

Mit Wirksamkeit ab der Veranlagung 1996 (bzw. Lohnzahlungszeiträume nach dem 31.12.1995) wurde durch Art 39 Z 22 des StruktAnpG 1996 der Z 2 die lit d angefügt.

Diese Regelung normiert ein Abzugsverbot der Aufwendungen (Ausgaben) für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung (d.h. außerhalb eines Arbeitszimmers).

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d normiert zunächst als Grundregel, dass die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer und dessen Einrichtung 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 (bzw.) beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet. Ob dieses Erfordernis erfüllt ist, hängt nicht von der gesamten zu Einkünften führenden 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.

Die Abzugsfähigkeit ist nicht gegeben, wenn vom Arbeitgeber ein entsprechender Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird (z.B. bei Richtern) oder wenn die betriebliche / berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird (z.B. bei Politikern, Lehrern, Außendienstvertretern). (Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar III B, Tz. 6.1. zu § 20).

Im Erkenntnis vom 24.4.2002, Zl. 98/13/0193, führte der Verwaltungsgerichtshof aus:

Die Prüfung des Mittelpunktes einer Tätigkeit iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit d zweiter Satz EStG 1988 ist nach ihrem materiellen Schwergewicht zu beurteilen; im Zweifel wird darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle genutzt wird (vgl Hofstätter - Reichel, EStG 1988, Band III, Tz 6.1 zu § 20, sowie etwa E 19. 12. 2000, 99/14/0283, ÖStZB 2001/330).

Im zitierten Erkenntnis vom 19. 12. 2000, Zl. 99/14/0283, sprach der Gerichtshof betreffend einen Versicherungsvertreter Folgendes aus:

"Der Bf vertritt zusammengefasst die Ansicht, dass das in der angeführten Bestimmung statuierte Abzugsverbot nur dann zur Anwendung kommen könne, wenn der Steuerpflichtige die Möglichkeit habe, seine Tätigkeit auch ohne häusliches Arbeitszimmer (etwa in den Räumlichkeiten des AG) auszuüben. Dies treffe im Beschwerdefall nicht zu. Soweit die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid nämlich angemerkt habe, sein Arbeitgeber verfüge in P über eine Geschäftsstelle, von der aus der Bf seine Kunden betreuen könne, sei diese Feststellung aus näher dargestellten Gründen unrichtig und unter Verletzung von Verfahrensvorschriften - nämlich ohne ihm hiezu Parteiengehör zu gewähren - getroffen worden. Mit diesem Vorbringen zeigt der Bf keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides auf. Der Umstand, dass der Bf über keinen anderen Arbeitsraum verfügt, weist das häusliche Arbeitszimmer nicht zwangsläufig als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Bf aus. Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerekpunkt zu beurteilen; im Zweifel wird darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (vgl Hofstätter - Reichel, aaO). Der Bf tritt den Feststellungen im angefochtenen Bescheid, wonach er in zeitlich überwiegendem Ausmaß im Außendienst tätig ist, nicht entgegen. Der vorliegende Fall gleicht damit vollständig jenem - auch einen Versicherungsvertreter im Außendienst betreffenden - Beschwerdefall, der E 28. 11. 2000, 99/14/0008, ÖStZB 2001/266, zugrunde lag. In der Beschwerde wird nichts vorgetragen, was nicht schon Gegenstand der in diesem Erkenntnis angestellten Erwägungen gewesen wäre,

weshalb es genügen kann, gemäß § 43 Abs 2 letzter Satz VwGG auf die Gründe des Erkenntnisses vom 28. 11. 2000 zu verweisen.

Nach den eigenen Angaben der Bw. war sie vor allem im Außendienst eingesetzt.

Organisatorische Tätigkeiten habe die Bw. daher vorwiegend abends von ihrer Privatwohnung aus erledigt. Damit übereinstimmend wurde seitens des Arbeitgebers der Bw. (in einem anderen Zusammenhang: im Hinblick auf das Pendlerpauschale) bestätigt, dass die Bw. "im Jahr 1998 ca. 10 bis 12 Arbeitstage pro Monat, wenn auch nur kurzfristig, in der Firma zugegen war. Sie hatte keine fixen Anfangs- bzw. Endzeiten." (Bestätigung vom 9.1.2001), eine Bestätigung gleichen Inhalts wurde für das Jahr 1999 abgegeben. Laut der Bestätigung vom 10. April 2002 war die Bw. "im Jahr 2000 ca. 10 bis 12 Arbeitstage pro Monat zumindest stundenweise in der Firma zugegen. Ihre Hauptaufgabe bestand in der Kundenbetreuung, weshalb sie auch die meiste Zeit ihrer Tätigkeit außer Haus war."

Den anteiligen Miet- und Energiekosten muss daher die Abzugsfähigkeit versagt werden.

Fremdleistungen:

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 7. November 2000 wurde die Bw. um Nachweis sämtlicher Werbungskosten 1998 und 1999, somit auch der geltend gemachten Fremdleistungen, ersucht.

Als Nachweis wurden vom steuerlichen Vertreter zwei undatierte Schreiben übermittelt, welche abgesehen von den Namen und Anschriften sowie Unterschrift folgenden Inhalt haben:

"Hiermit bestätige ich, C... E..., den Erhalt von 3.500,-- ATS/Monat für das Jahr 1998 (bzw. 1999) für Routenplanung und Terminisierung."

Das Finanzamt anerkannte die mit der Bezeichnung "Fremdleistungen" geltend gemachten Beträge nicht als Werbungskosten.

Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer dadurch erwachsen, dass er einen Teil seiner dienstlichen Obliegenheiten von einem Dritten erfüllen lässt, seien nur in Ausnahmefällen wie z.B. bei Hausbesorgern und bei Vertretern im Außendienst als Subprovision an Dritte für die Vermittlung von Versicherungsverträgen als Werbungskosten absetzbar. Andere Arbeiten wie Terminplanung, Schreibarbeiten, Routenplanung seien Aufgaben, die vom Vertreter im Rahmen seines Dienstverhältnisses persönlich zu erbringen sind. Laut derzeitiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes stellten derartige Aufwendungen keine

abzugsfähigen Werbungskosten dar. Die beantragten Aufwendungen seien daher außer Ansatz zu lassen.

In der Berufung wird die Anerkennung der "Fremdhonorare" beantragt.

Gemäß dem VwGH-Erkenntnis vom 27. Juni 1989 sei bei einem Dienstverhältnis grundsätzlich davon auszugehen, dass allfälliges Hilfspersonal für die Ausübung einer gehobenen nichtselbständigen Tätigkeit vom Dienstgeber beigestellt wird. Weiters sei bekannt, dass das Wesen eines Dienstverhältnisses im einkommensteuerrechtlichen Sinne darin liegt, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet und der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber die Arbeitsleistung grundsätzlich persönlich erbringt.

Bedient sich eine Person bei einer Leistung einer Hilfskraft, könnten diese Aufwendungen, die der Arbeitnehmer für eine Hilfskraft tätigt, Werbungskosten bilden, sofern es sich im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG um Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen handelt. Weiters schließe der Umstand, dass der Arbeitgeber die Einstellung und Entlohnung einer Hilfskraft nicht verlangte, die Anerkennung von Aufwendungen für eine Hilfskraft als Werbungskosten nicht aus. Auch Aufwendungen, die der Arbeitgeber vom Arbeitnehmer nicht verlangt und ihm nicht ersetzt, seien Werbungskosten, wenn die Aufwendungen eindeutig und ausschließlich im Zusammenhang mit der Erzielung der jeweiligen Einnahmen stehen. (vgl. VwGH vom 22.12.1980, ZI. 2001/79).

Weiters sei zu beachten, dass die Bw. vornehmlich im Außendienst tätig ist. Der Beruf erfordere jedoch auch eine verhältnismäßig umfangreiche Innendiensttätigkeit. In einem solchen Fall könne die Besorgung eines Teils der Innendiensttätigkeit durch eine Hilfskraft durchaus geeignet sein, der Erwerbung höherer oder der Sicherung und Erhaltung der bestehenden Einnahmen zu dienen. So sei gemäß dem Verwaltungsgerichtshoferkenntnis vom 25.1.1983 einem Steuerpflichtigen nicht verwehrt, aufgrund entsprechender Beratung seine beruflichen Verhältnisse günstiger zu gestalten als bisher. Ersparen Aufwendungen im Rahmen dieser Gestaltung nicht nur Steuern, sondern dienen sie im Rahmen eines Dienstverhältnisses der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen, so bildeten sie Werbungskosten.

Mit Schreiben vom 7. Mai 2001 (zugestellt am 9. Mai 2001) ersuchte das Finanzamt die Bw. um Erbringung folgender belegmäßigen Nachweise bis zum 15. Juni 2001: "Detaillierten Nachweis darüber, welche Arbeiten im Konkreten von Fr. E... für (die Bw.) in welchem zeitlichen Umfang (Stunden pro Monat) getätigten wurden (Fremdhonorare). Wurde eine pauschale Summe oder eine stundenweise Verrechnung vereinbart? Gibt es eine schriftliche

Vereinbarung über die von Fr. E... durchzuführenden Arbeiten? Kopie eines Dienstvertrages bzw. Stellenbeschreibung.

Am 17. Juli 2001 langte beim Finanzamt ein Antrag auf Erstreckung der Frist bis zum 16. August 2001 ein.

Am 27. Juli 2001 erließ das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung.

Unter Hinweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 27.6.1989, Zl. 88/14/0112, wurde ausgeführt, dass Aufwendungen, die einem Arbeitnehmer dadurch erwachsen, dass er einen Teil seiner dienstlichen Obliegenheiten von einer dritten Person erfüllen lässt, mit der Erfüllung der dienstlichen Obliegenheiten grundsätzlich nicht unmittelbar zusammenhängen, sondern nur mittelbar. Ausnahmen seien nur bei der Berufsgruppe der Hausbesorger (Urlaubs- bzw. Krankenstandsvertreter) bzw. bei Annäherung der ausgeübten Tätigkeit an eine selbständige Erwerbstätigkeit. Da die Tätigkeit der Bw. als Außendienstmitarbeiterin nicht unter diese Ausnahmsfälle zu subsumieren sei, seien die Ausgaben für Fremdhonorare mangels Unmittelbarkeit des wirtschaftlichen Zusammenhangs als Werbungskosten nicht abzugsfähig.

Im Vorlageantrag wird dazu vorgebracht, dass Aufwendungen, die der Arbeitnehmer für eine Hilfskraft, derer er sich bei einer Leistung bedient, Werbungskosten bildeten, sofern es sich im Sinne des § 16 EStG 1988 um Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen handelt. Weiters schließe der Umstand, dass der Arbeitgeber die Einstellung und Entlohnung einer Hilfskraft nicht verlangt, die Anerkennung von Aufwendungen für eine Hilfskraft als Werbungskosten nicht aus. Auch Aufwendungen, die der Arbeitgeber vom Arbeitnehmer nicht verlangt und ihm nicht ersetzt, seien Werbungskosten, wenn die Aufwendungen eindeutig und ausschließlich im Zusammenhang mit der Erzielung der jeweiligen Einnahmen stehen.

Diese Tatsache liege bei der Bw. vor. Sie übe eine vertreterähnliche Tätigkeit im Außendienst aus. Dabei sei sie ständig unterwegs, sie erledige den Großteil ihrer organisatorischen Tätigkeiten am Abend in ihrem Arbeitszimmer. Die Terminvereinbarung mit Kunden sei abends nicht möglich. Auch unterwegs per Handy könne eine Vereinbarung und Koordination der Termine nicht in angemessener Weise erfolgen. Die Bw. habe daher Frau E... mit der Terminvereinbarung und –koordination sowie mit der Routenplanung beauftragt. Der freie Dienstvertrag sei mündlich abgeschlossen worden. Als Arbeitsort sei das Arbeitszimmer der Bw. vereinbart worden.

Mit Schreiben vom 20. Februar 2003 ersuchte die Abgabenbehörde zweiter Instanz die Bw., "nachstehende Unterlagen umgehend vorzulegen:

Zur Position Fremdleistungen:

Nachweis, dass die Arbeiten – wie von Ihnen vorgebracht – von dritter Seite (Frau E...) von 1998 bis 2000 verrichtet worden sind (es wird um Vorlage der Originalunterlagen gebeten).

Falls solche erstellt worden sind: Allfällige Aufzeichnungen betreffend Art, Zeitpunkt bzw. Zeitdauer der von Frau E... verrichteten Leistungen.

Zahlungsnachweise betreffend die Zahlungen von 1998 bis 2000 an Frau E... ."

Dieses Schreiben, dem steuerlichen Vertreter der Bw. zugestellt am 24. Feber 2003, wurde bis dato nicht beantwortet.

§ 138 BAO bestimmt:

Abs. 1: Auf Verlangen der Abgabenbehörde haben die Abgabepflichtigen und die diesen gleichgestellten Personen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Abs. 2: Bücher, Aufzeichnungen, Geschäftspapiere, Schriften und Urkunden sind auf Verlangen zur Einsicht und Prüfung vorzulegen, soweit sie für den Inhalt der Anbringen von Bedeutung sind.

Gemäß § 119 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsame Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

Werbungskosten müssen wie Betriebsausgaben nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden (Doralt, Einkommensteuer-Kommentar, Band I, Tz. 47 zu § 16).

Die mangelnde Erfüllung der Nachweispflicht fällt der Bw. zur Last.

Die Berufung war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Pendlerpauschale gem. § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c:

1998 und 1999:

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 15. Dezember 2000 wurde die Bw. u.a. um Erbringung folgender belegmäßigen Nachweise ersucht: "Bestätigung Ihres Dienstgebers über die überwiegenden Arbeitsbeginn- bzw. Arbeitsendezeiten 1998 und 1999. Besteht die Möglichkeit

einer Gleitzeit? Wenn ja, bis wie lange kann diese in Anspruch genommen werden. Lt. ho. Aktenlage sind Sie als Außendienstmitarbeiterin bei Ihrem Dienstgeber beschäftigt. Sie werden eingeladen, die durchschnittlichen Innendiensttage pro Monat in den Jahren 1998 und 1999 von Ihrem Dienstgeber bestätigen zu lassen."

In Beantwortung dieses Schreibens hielt die Bw. fest, die Unzumutbarkeit der Benützung von Massenverkehrsmitteln sei gegeben, da die Anfahrtszeit vom Verlassen der Wohnung bis zum Erreichen der Arbeitsstätte jedenfalls über zweieinhalb Stunden betrage. Zum Beweis werde der Fahrplan übermittelt, aus dem der Zeitbedarf ohne Berücksichtigung der Wegstrecke von der Haltestelle bis zur Wohnung bzw. Arbeitsstätte ersichtlich sei.

Aus den vorgelegten Fahrplan(auskunft)kopien ergeben sich von K. (Wohnung) nach E. (Arbeitsstätte) reine Bus-Fahrtzeiten (ohne Gehzeiten) von: 2 Stunden, 9 Minuten; 1 Stunde, 36 Minuten; 2 Stunden, 25 Minuten; 2 Stunden, 5 Minuten; 1 Stunde, 29 Minuten; 2 Stunden, 4 Minuten.

Die Bestätigung der Firma R. lautet:

"Hiermit bestätigen wir, dass (die Bw.) ... im Jahr 1998 ca. 10 bis 12 Arbeitstage pro Monat, wenn auch nur kurzfristig, in der Firma zugegen war. Sie hatte keine fixen Anfangs- bzw. Endzeiten."

Eine Bestätigung gleichen Inhaltes wurde seitens der Firma R. für das Jahr 1999 abgegeben.

Das Finanzamt berücksichtigte die Pendlerpauschale wie folgt:

Laut ho. Ermittlungen betrage die kürzeste Straßenverbindung zwischen der Wohnung der Bw. in K. und ihrer Arbeitsstätte in E. rund 43 km. Für diese Wegstrecke betrage das große Pendlerpauschale S 20.160,00. Da seitens des Dienstgebers der Bw. bei der laufenden Lohnverrechnung 1998 und 1999 jedoch das große Pendlerpauschale über 60 km von S 23.840,00 für 1998 bzw. S 28.800,00 für 1999 steuermindernd als Werbungskosten abgezogen worden sei, seien die Jahreslohnzettel 1998 und 1999 entsprechend von Amts wegen auf S 16.800,00 (für 10 Monate) bzw. S 20.160,00 (12 Monate) zu berichtigen gewesen.

Unter Bedachtnahme auf den Umstand, dass die reine Fahrtzeit bei der günstigsten Verbindung lediglich 1 Stunde, 29 Minuten beträgt, beantragt das Finanzamt im Rahmen der Berufungsvorlage die Berücksichtigung des kleinen Pendlerpauschales.

Punkt 5.5. des zwischen der R. AG und der Bw. abgeschlossenen Anstellungsvertrages betrifft den Firmenwagen: "Der Mitarbeiter (die Bw.) erhält einen Dienstwagen ... der (ihm auch zu

privaten Zwecken zur Verfügung steht. Die anfallenden Steuern trägt der Mitarbeiter. Der Ehepartner ist ebenfalls berechtigt, den Dienstwagen zu benutzen."

Hat ein Arbeitnehmer, dem vom Arbeitgeber ein Firmenauto auch zur privaten Nutzung zur Verfügung wird, einen Anspruch auf das Pendlerpauschale, steht im – unabhängig von dem ihm zur Verfügung gestellten Firmen-PKW – das Pendlerpauschale zu. Der Umstand, dass das Firmenfahrzeug während des Tages auch (oder nur) für Dienstfahrten verwendet wird, ändert nichts an der davon unabhängigen Feststellung der Höhe des Anspruches auf das Pendlerpauschale.

Wenn z.B. dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels für eine Fahrtstrecke von über 40 km zugemutet werden kann, steht diesem Arbeitnehmer das Pendlerpauschale in Höhe von 880 S monatlich zu, bei diesem Pendlerpauschale bleibt es auch dann, wenn der Arbeitnehmer tagsüber seinen Firmen-PKW ausschließlich für Dienstfahrten benützt. (Sailer, Bernold, Mertens, Kranzl, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, S. 183).

Die Benützung eines Massenbeförderungsmittels ist nicht zumutbar:

1. Wenn auf der gesamten Fahrtstrecke kein Massenbeförderungsmittel verkehrt oder
2. wenn auf mehr als der halben Fahrtstrecke kein Massenbeförderungsmittel verkehrt oder
3. wenn zu Beginn oder Ende der Arbeitszeit kein (oder zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke kein) Massenbeförderungsmittel verkehrt oder
4. wenn eine starke Gehbehinderung vorliegt oder
5. wenn die Wegzeit bei Benützung des Massenbeförderungsmittels hinsichtlich der Dauer nicht zumutbar ist. Nicht zumutbar sind Wegzeiten bei Wegstrecken unter 20 km von mehr als 1,5 Stunden, ab 20 km von mehr als 2 Stunden ab 40 km von mehr als 2,5 Stunden. (Sailer, Bernold, Mertens, Kranzl, aaO, S. 181).

2000:

Mit Vorhalt vom 11. Jänner 2002 übermittelte das Finanzamt der Bw. u.a. das Formular L 34 (Pendlerpauschale) und stellte die Frage, für welchen Dienstgeber sie das Pendlerpauschale über S 11.520,00 beantrage.

In zwei dem Finanzamt rückübermittelten "Erklärungen zur Berücksichtigung des Pendler-Pauschales (für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte)" machte die Bw. nachfolgende Angaben:

"Arbeitgeber R. in E.:

2. Nur ausfüllen, wenn die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln an mehr als der Hälfte Ihrer Arbeitstage auf der überwiegenden Strecke für Sie nicht möglich oder nicht zumutbar ist:

Die kürzeste Straßenverbindung zwischen meiner der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung und der Arbeitsstätte beträgt: 47 km

Ich kann ein öffentliches Verkehrsmittel aus folgendem Grund nicht benützen:

Zu Arbeitsbeginn oder Arbeitsende verkehrt an mehr als der Hälfte der Arbeitstage kein öffentliches Verkehrsmittel."

"Arbeitgeber C. in Wien:

2. Nur ausfüllen, wenn die Benützung von öffentlichen Verkehrsmitteln an mehr als der Hälfte Ihrer Arbeitstage auf der überwiegenden Strecke für Sie nicht möglich oder nicht zumutbar ist:

Die kürzeste Straßenverbindung zwischen meiner der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung und der Arbeitsstätte beträgt: 28 km

Ich kann ein öffentliches Verkehrsmittel aus folgendem Grund nicht benützen:

Zu Arbeitsbeginn oder Arbeitsende verkehrt an mehr als der Hälfte der Arbeitstage kein öffentliches Verkehrsmittel."

Das Finanzamt berücksichtigte hinsichtlich der Tätigkeit in E. betreffend die Monate Jänner bis April das große Pendlerpauschale in Höhe von (S 1.680,00 x 4 Monate =) S 6.720,00 und hinsichtlich der Tätigkeit in 1010 Wien das kleine Pendlerpauschale für die einfache Fahrtstrecke von 20 bis 40 km für 8 Monate ab Mai bis Dezember 2000 aliquot in Höhe von S 3.520,00.

Für die Fahrten zwischen der Wohnung in N. und der Arbeitsstätte in 1010 Wien, ... sei die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen Unterschreitens der Wegzeit von 2 Stunden (bei einer Wegstrecke von mehr als 20 km) sowohl möglich als auch zumutbar und verkehrten auch zu den jeweiligen Arbeitsbeginn- und -endezeiten Massenbeförderungsmittel. Daher sei anstatt des geltend gemachten großen Pendlerpauschales das kleine Pendlerpauschale für die einfache Fahrtstrecke von 20 bis 40 km für 8 Monate ab Mai bis Dezember 2000 aliquot in Höhe von S 3.520,00 berücksichtigt worden. Dabei sei die schnellst mögliche Verkehrsverbindung mit folgenden Verkehrsmitteln herangezogen worden: Bus Linie ... ab K.

bis Bahnhof Wien Mitte (35 min), U 4 zwei Stationen (rund 10 min), Gehzeit bis Arbeitsstätte ca. 15 min. Da bei der Art von Dienstverhältnis erfahrungsgemäß eine gleitende Arbeitszeit üblich sei, könne unter optimaler Anpassung der Gleitzeit an die Fahrzeiten der Verkehrsmittel nur das kleine Pendlerpauschale anerkannt werden.

In der Berufung wird dazu vorgebracht, die optimale Anpassung der Arbeitszeit an die Fahrzeiten der öffentlichen Verkehrsmittel könne in der Praxis aber nicht bewerkstelligt werden. Die Bw. könne ihre dienstlichen Obliegenheiten nur dann erfüllen, wenn sie sich optimal an die zeitlichen Vorgaben der potentiellen und bestehenden Kunden ihres Dienstgebers anpasst. Dabei nehme weder ihr Dienstgeber noch dessen Kunden Rücksicht darauf, ob der Bw. die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel möglich ist.

Die Anpassung der Arbeitszeiten an die Fahrzeiten der öffentlichen Verkehrsmittel zwischen K. und Wien hätte dramatische Auswirkungen auf die Verfügbarkeit der Bw. für ihre Kunden und würde dementsprechend zu starken Einnahmenausfällen und verminderten Geschäftsabschlüssen für ihren Dienstgeber führen. Es sei absehbar, dass in einem solchen Fall ihr Dienstverhältnis stark gefährdet wäre. Weiters müsse berücksichtigt werden, dass die Bw. umfangreiches und sperriges Gepäck mit sich tragen muss. Dieses bestehe einerseits aus einem Laptop, andererseits aus umfangreichem Präsentations- und Marketingmaterial, das die Bw. für Kundenbesuche benötigt. Außerdem müsse die Bw. technische Dokumentation mit sich führen, die sie benötige, wenn sie im Falle einer akuten Störung bei einem der bestehenden Kunden ihres Arbeitgebers zur Aufnahme und ersten Analyse der Störung herangezogen wird. All diese Unterlagen seien zusammen so schwer und sperrig, dass von einer Zumutbarkeit der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel mit den dabei unvermeidlichen Fußmärschen und den außerhalb ihres Einflussbereiches liegenden Wartezeiten keinesfalls gesprochen werden könne. Es sei daher auch für die Monate Mai bis Dezember 2000 das große Pendlerpauschale in Höhe von S 7.680,00 zu berücksichtigen.

Im Bescheid sei offenbar irrtümlich das Pendlerpauschale für die Monate Jänner bis April 2000 (für Fahrten zwischen K. und dem Dienstort E.) nicht berücksichtigt worden. Das für diesen Zeitraum zustehende große Pendlerpauschale betrage S 6.720,00.

Monate Jänner bis April 2000: Betreffend das Vorbringen, wonach bei der Bescheiderlassung offenbar irrtümlich das Pendlerpauschale für die Monate Jänner bis April 2000 (für Fahrten zwischen K. und dem Dienstort E.) nicht berücksichtigt worden sei und das für diesen Zeitraum zustehende große Pendlerpauschale S 6.720,00 betrage, darf auf Blatt 4 des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2000 verwiesen werden. Zwecks Errechnung der steuerpflichtigen Bezüge (Kennzahl 245: S 180.120,00) wurden von den Bruttobezügen

(bezogen von der R. AG vom 1.1. bis 30.4.2000) u.a. für das Pendlerpauschale S 6.720,00 in Abzug gebracht.

Dem Antrag auf Berücksichtigung eines Pendlerpauschales in Höhe von S 6.720,00 für die Monate Jänner bis April 2000 hatte das Finanzamt somit tatsächlich entsprochen.

Monate Mai bis Dezember 2000: Diesbezüglich beträgt die Wegstrecke von der Wohnung in N. zur Arbeitsstätte in 1010 Wien 28 km (Erklärung der Bw. zur Berücksichtigung des Pendler-Pauschales (für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte). Nach den obigen Rechtsausführungen liegt bei einer solchen Wegstrecke die nicht zumutbare Wegzeit bei mehr als 2 Stunden. Laut den unbestrittenen Ermittlungen des Finanzamtes liegt die Wegzeit bei (35 Minuten + 10 Minuten + 15 Minuten =) 60 Minuten.

In der Berufung wird die Angabe in der Erklärung zur Berücksichtigung des Pendler-Pauschales, wonach die Bw. ein öffentliches Verkehrsmittel nicht benutzen könne, weil zu Arbeitsbeginn oder Arbeitsende an mehr als der Hälfte der Arbeitstage kein öffentliches Verkehrsmittel verkehre, nicht weiter aufrecht erhalten. In der Berufung wird die Nichtbenützung der Massenbeförderungsmittel bzw. die Benützung des Kfz mit einer optimalen Anpassung an die zeitlichen Vorgaben der potentiellen und bestehenden Kunden ihres Dienstgebers bzw. mit Auswirkungen auf die Verfügbarkeit der Bw. für ihre Kunden sowie mit für Kundenbesuche benötigtem Material und Unterlagen begründet.

Beim laufenden Lohnsteuerabzug wurde das Pendlerpauschale nicht beantragt (Blatt 4 des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2000). Es kann trotzdem im Veranlagungsverfahren geltend gemacht werden (Hofstätter-Reichel, aaO, Tz. 1 zu § 16 Abs. 1 Z 6 mwN).

Das EStG 1988 hat ebenso wie seine Vorgänger eine Abgeltungsregelung getroffen und sieht für die (aktiven) Arbeitnehmer erwachsenden Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zunächst eine Tarifermäßigung vor – den Verkehrsabsetzbetrag des § 33 Abs. 5 Z 1. Darüber hinaus sieht § 16 Abs. 1 Z 6 für jene Arbeitnehmer, die weitere Strecken zurücklegen als der Verkehrsabsetzbetrag berücksichtigt (über 20 km) oder denen die Benutzung von Massenverkehrsmitteln nicht möglich oder nicht zugemutet werden kann, einen besonderen Werbungskostenpauschbetrag (Pendlerpauschale) vor, der der Art nach mit zwei Stufen festgesetzt ist (so genanntes kleines und großes Pendlerpauschale). (wiederum Hofstätter-Reichel, aaO, Tz. 1 zu § 16 Abs. 1 Z 6).

Sailer, Bernold, Mertens, Kranzl führen aaO zum Pendlerpauschale beim Vertreter auf S. 183 aus: Beim Vertreter stellen die Fahrten Wohnung - Arbeitsstätte (= Firmensitz oder andere regelmäßig besuchte Firmenniederlassung) grundsätzlich Fahrten dar, die einen Anspruch auf

das Pendlerpauschale begründen. Nur diese Fahrten sind für die Gewährung des Pendlerpauschales entscheidend. Wenn daher der Vertreter im Lohnzahlungszeitraum nur fallweise – neben seiner Vertretertätigkeit – zu seinem Arbeitgeber fährt, steht ihm grundsätzlich kein Pendlerpauschale zu, da von überwiegenden Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (in diesem Fall Firmensitz) nicht gesprochen werden kann. Das Pendlerpauschale ist auch in diesen Fällen, unabhängig von der Notwendigkeit der täglichen Verwendung des Fahrzeuges für Dienstfahrten, ausschließlich nach der möglichen Benützung eines Massenbeförderungsmittels zu beurteilen.

Die Angaben der Bw. beziehen sich auf Dienstfahrten (zu Kunden ihres Dienstgebers) im Rahmen ihres Arbeitsverhältnisses und nicht auf die den Anspruch auf das Pendlerpauschale begründenden Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Die Berufung musste daher in diesem Punkt als unbegründet abgewiesen werden.

AfA Faxgerät und Mobiltelefon:

Betreffend das am 22. Oktober 1998 um S 5.990,00 angeschaffte Faxgerät gab die Bw. im AfA-Verzeichnis einen AfA-Satz von 50 % an, der AfA-Betrag für das Jahr 2000 wurde im Betrag von S 1.498,00 geltend gemacht.

Betreffend das am 11. Feber 2000 um S 6.990,00 angeschaffte Mobiltelefon gab die Bw. im AfA-Verzeichnis einen AfA-Satz von 33,3 % an, der AfA-Betrag für das Jahr 2000 wurde im Betrag von S 2.327,00 geltend gemacht.

Das Finanzamt wich bei der Bescheiderlassung von diesen AfA-Sätzen ab.

Laut derzeitiger Verwaltungspraxis betrage die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von Telefon- bzw. Faxgeräten vier Jahre. Die Anschaffungskosten für derartige Wirtschaftsgüter seien daher auf diese Nutzungsdauer aliquot aufzuteilen. Statt der für das Faxgerät angesetzten zwei bzw. für das Handy drei Jahre seien vier Jahre zugrunde gelegt worden.

In der Berufung wird beantragt, die der Erklärung zugrunde liegenden angenommenen Nutzungsdauern zu berücksichtigen. Der Argumentation des Finanzamtes könne nicht gefolgt werden. Es sei eine Tatsache, dass aufgrund des rasch fortschreitenden technologischen Fortschrittes gerade bei elektronischen Geräten die Nutzungsdauern immer kürzer werden. Dieser Tatsache sei Rechnung getragen worden. Besonders im Fall von Mobiltelefonen müsse sogar davon ausgegangen werden, dass die von der Bw. angenommene Nutzungsdauer zu hoch bemessen ist, weil man aufgrund des vorgenannten technologischen Fortschrittes und

den aufgrund des im Telekommunikationssektor ruinösen Wettbewerbs immer schlechter werdenden Produktqualitäten (z.B. rasch abfallende Akkumulatorleistungen) derzeit im Handel erhältliche Mobiltelefongeräte kaum mehr als maximal 2 Jahre tatsächlich verwenden könne. Dem trage auch das Faktum Rechnung, dass den Vertragskunden von den Mobiltelefonnetzbetreibern einmal jährlich die Möglichkeit eingeräumt wird, ein subventioniertes Mobiltelefongerät zu stark reduzierten Preisen oder gratis zu erwerben.

Zum Faxgerät:

Das AfA-Verzeichnis weist als Anschaffungsdatum des Faxgerätes den 22. Oktober 1998 aus. Für das Jahr 1998 wurde eine AfA nicht geltend gemacht; offensichtlich erfolgte die Inbetriebnahme erst Anfang 1999. Die in Höhe von S 2.995,00 für das Jahr 1999 geltend gemachte AfA wurde vom Finanzamt aufgrund des Ansatzes einer Nutzungsdauer von vier Jahren im Betrag von S 1.497,00 anerkannt. Folge dessen beträgt die für das Jahr 2000 zu berücksichtigende AfA S 1.497,00. Die von der Bw. in derselben Höhe beantragte AfA beruht auf dem Umstand, dass die Bw. nur mehr von einem restlichen Buchwert zum 1. Jänner 2000 in Höhe von S 1.498,00 ausgegangen war. Somit kommt es auf Basis der mit vier Jahren angesetzten Nutzungsdauer zu keiner Änderung des AfA-Betrages.

Unter Bedachtnahme auf das allgemein gehaltene auf den technologischen Fortschritt gestützte Vorbringen kann nicht gesagt werden, der Ansatz einer Nutzungsdauer von vier Jahren sei bei einem beruflich verwendeten Faxgerät als überhöht anzusehen.

Zum Mobiltelefon:

Betreffend das Mobiltelefon legte das Finanzamt eine Nutzungsdauer von vier Jahren zugrunde. Von einer überzogenen Nutzungsdauer kann bei einem Mobiltelefon der gehobenen Preisklasse nicht gesprochen werden. Davon abgesehen vermag die Argumentation, wonach Kunden von den Mobiltelefonnetzbetreibern einmal jährlich die Möglichkeit eingeräumt wird, ein subventioniertes Mobiltelefongerät zu stark reduzierten Preisen oder gratis zu erwerben, den Standpunkt der Bw. nicht zu erhärten, weil Zweck der Aktionen der Netzbetreiber die Akquisition von Kunden ist und der günstige Erwerb auf Erstanmeldungen begrenzt ist.

Privatanteilansatz durch FA:

Betreffend den oben angeführten AfA-Betrag hinsichtlich des Faxgerätes für das Jahr 2000 brachte das Finanzamt mit folgender Begründung einen Privatanteil in Höhe von S 599,00 in Abzug.

Analog der beruflichen Nutzung von Computeranlagen im Privathaushalt sei ein Privatanteil von 40 % in Abzug zu bringen, da es unglaublich erscheine, dass ein Faxgerät ausschließlich beruflich verwendet wird. Mangels Nachweises des ausschließlich beruflich bedingten Anteils sei eine Schätzung gemäß § 184 BAO vorgenommen worden.

Die Bw. beantragte die Berücksichtigung der AfA des Faxgerätes zu 100 %. Die Verwendung eines Faxgerätes für private Zwecke könne sich auf maximal eine Hand voll Sendungen pro Jahr beschränken, weil die Verwendung von Faxsendungen im privaten Bereich ausgesprochen unüblich sei. Daher gebe es auch in den meisten privaten Haushalten überhaupt kein Faxgerät, allenfalls ein Kombinationsgerät von Telefon und Fax. Dass die Bw. in ein separates Faxgerät investiert hat, müsse als Indiz dafür akzeptiert werden, dass ein solches Gerät für berufliche Zwecke unumgänglich ist. Da das Faxgerät ausschließlich beruflich genutzt werde, sei kein Privatanteil auszuscheiden.

Das Vorbringen der Bw., wonach es in den meisten privaten Haushalten überhaupt kein Faxgerät, allenfalls ein Kombinationsgerät von Telefon und Fax, gebe, stimmt mit den Erfahrungen des Lebens überein. Daraus kann jedoch bei Unterbleiben einer Nachweisführung nicht der Schluss gezogen werden, dass ein angeschafftes Faxgerät (nahezu) ausschließlich für berufliche Zwecke verwendet wird. Faxsendungen der privaten Lebensführung können nicht nur an private Haushalte, sondern an verschiedenste Empfänger wie kulturelle bzw. gesellschaftliche Institutionen und Vereine, Reisebüros und dergleichen mehr gesendet werden. Der 40 %ige Privatanteil laut Finanzamt erscheint dennoch als zu hoch angesetzt, der Ansatz eines Privatanteiles von 10 % bzw. S 149,70 erscheint ausreichend.

Abschreibung Laptop:

Unter der Position Buchwert abgegangener Anlagen machte die Bw. für das Jahr 2000 Werbungskosten in Höhe von S 10.500,00 geltend. Aus dem AfA-Verzeichnis geht hervor, dass die Aufwandsposition einen "Laptop Privateinlage" betrifft; hinsichtlich des Buchwertes zum 1.1.2000 in Höhe von S 14.000,00 wurde eine AfA von S 3.500,00 und eine Restbuchwertabschreibung von S 10.500,00 geltend gemacht.

Das Finanzamt anerkannte die Position nicht als Werbungskosten. Ein Ausscheiden eines Restbuchwertes von Anlagegütern im Wege einer außerordentlichen Abschreibung sei nur beim Ausscheiden eines in einem Betriebsvermögen befindlichen Wirtschaftsgutes laut Gewinnermittlungsvorschriften bzw. Handelsgesetzbuch vorgesehen. Bei einem beruflich verwendeten im Privatvermögen befindlichen Gut sei eine außerordentliche wirtschaftliche

Abschreibung nicht zulässig. Eine Ausnahme bestehe nur dann, wenn das Wirtschaftsgut aufgrund höherer Gewalt wie Zerstörung unbrauchbar wird und somit eine außerordentliche Abschreibung im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 rechtfertigen würde.

Die Bw. beantragte die Berücksichtigung des Betrages als Werbungskosten. Beim betroffenen Laptop sei es zu einem irreparablen elektronischen Defekt gekommen, der das Gerät vollkommen unbrauchbar mache. Diese außergewöhnliche technische Abnutzung sei auch im Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten anzuerkennen.

Das Finanzamt ersuchte die Bw. um Erbringung eines Nachweises "des irreparablen Schadenseintrittes beim Laptop mittels Rechnung durch Rückgabe bei der Firma und Rechnung über den Ankauf des neuen Gerätes."

Die Bw. gab an: "Mein Laptop hatte, nachdem er mir runtergefallen war, ein kaputtes Display und eine kaputte Festplatte.

Nachdem ich Rat von einem Fachmann eingeholt hatte, wurde mir gesagt, dass die Reparatur des Displays und eine neue Festplatte den Wert eines Neugerätes, aufgrund des Alters meines Notebooks, übersteigt. Deshalb habe ich das Gerät entsorgt."

Unter Bedachtnahme auf diese Angaben beantragt das Finanzamt im Rahmen der Berufungsvorlage die Anerkennung einer außergewöhnlichen technischen Abschreibung für den Laptop.

Betreffend den überwiegend für berufliche Zwecke genutzten Laptop erscheint es im Hinblick auf die berufliche Tätigkeit der Bw. im Außendienst mangels eines entgegenstehenden Anhaltspunktes glaubhaft, dass der Schadensfall des Hinunterfallens im Zuge der beruflichen Ausübung der mit Kundenbesuchen verbundenen Tätigkeit eintrat.

Die diesbezüglich in Höhe von S 10.500,00 geltend gemachten Werbungskosten werden daher anerkannt.

Sonderausgaben für 1999 und 2000:

1999:

Die Bw. machte für das Jahr 1999 zu den Sonderausgaben – abgesehen von vom Finanzamt anerkannten Beiträgen zu Personenversicherungen – folgende Angaben:

"Schaffung von Wohnraum: C... (Bank) Rückzahlung von Kredit 44...4 456: S 40.971,34"

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 15. Dezember 2000 wurde die Bw. u.a. um Erbringung folgender belegmäßigen Nachweise ersucht: "Verwendungsnachweis (Rechnungen bzw. Kaufvertrag) des C...(Bank) Darlehens Nr. 44...4 über S 450.000,--.

In Beantwortung dieses Schreibens verwies der steuerliche Vertreter der Bw. auf die in der Anlage übermittelte "Sonderausgabenbestätigung der C...(Bank)." Tatsächliche Rechnungen seien nicht mehr vorhanden, mit dem Darlehen sei der neue Wohnsitz der Bw. in K. (Anschrift der Bw.) finanziert worden. Dies gehe auch aus der angeführten Bestätigung hervor.

Aus der angeführten Bestätigung der C.Bank geht hervor, dass die Krediteinräumung eines Kredites in Höhe von S 450.000,00 am 8. April 1999 erfolgt war und dass im Jahr 1999 die Summe der geleisteten (Rück)Zahlungen S 40.971,34 betrug.

Am Ende der Bestätigung befindet sich der Vermerk:

"Laut Kundenangabe wurde die Kreditvaluta zur Wohnraumschaffung verwendet."

In der Berufung wird die Anerkennung der Zahlungen als Sonderausgaben beantragt. Laut beiliegender Bestätigung der C.Bank werde dieser Betrag als Rückzahlung für Kreditnummer 44...4 im Jahr 1999 geleistet. Die (oben wiedergegebene Bank-)Bestätigung sei bereits am 24. Jänner 2001 übermittelt worden.

In der Berufungsvorentscheidung wird die Nichtberücksichtigung des Betrages damit begründet, dass dem Ergänzungsauftrag vom 7. Mai 2001 bis zum 15. Juni 2001, einen Nachweis über die widmungsgemäße Verwendung des Darlehens im Sinne des § 18 Abs. 1 EStG 1988 zu erbringen, nicht nachgekommen worden sei.

Im Vorlageantrag wird dazu vorgebracht, laut Bestätigung der C.Bank sei dieser Betrag als Rückzahlung für Kreditnummer 44...4 im Jahr 1999 geleistet worden. Mit dem Darlehen sei der neue Wohnsitz der Bw. in K. finanziert worden. Dies gehe auch aus der erwähnten Bestätigung hervor.

2000:

Die Bw. beantragte als Sonderausgaben (neben nicht strittigen Ausgaben) unter der Rubrik "Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen, die für die Schaffung von Wohnraum aufgenommen wurden, nach Abzug der dafür erhaltenen Beihilfen u.dgl.)" unter Verweis auf die Beilage einen Betrag in Höhe von S 64.959,18.

Bei der angeführten Beilage handelt es sich um die Bestätigung der C. Bank - betreffend den oben hinsichtlich der Sonderausgaben für das Jahr 1999 angesprochenen Kredit - für das Jahr

2000: Die im Jahr 2000 geleisteten (Rück)Zahlungen wurden in Höhe von S 64.959,18 bestätigt.

Auf der Bestätigung befindet sich nachstehender Hinweis:

"Diese Kontonachricht kann auch – falls Ihr Kredit im Rahmen der Sonderausgaben steuerlich absetzbar ist – zur Vorlage beim zuständigen Finanzamt verwendet werden."

Das Finanzamt versagte den Rückzahlungen die Anerkennung als Sonderausgaben mit der Begründung, dass "Darlehensrückzahlungen ... nur dann Sonderausgaben (sind), wenn die Darlehensmittel gemäß § 18 EStG 1988 zur Errichtung bzw. Sanierung von Wohnraum verwendet wurden."

In der Berufung wird die Anerkennung der geleisteten Zahlungen mit der Begründung beantragt, es handle sich dabei als Sonderausgaben im Sinne des § 18 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988. Das Darlehen habe zur Finanzierung des Wohnsitzes der Bw. in K. (Anschrift der Bw.) gedient. Eine entsprechende Bestätigung sei dem Finanzamt als Beilage zur Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung 2000 übermittelt worden.

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 lit. d EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen:

Rückzahlungen von Darlehen, die für die Schaffung von begünstigtem Wohnraum oder für die Sanierung von Wohnraum im Sinne der lit. a bis c aufgenommen wurden, sowie Zinsen für derartige Darlehen. Diesen Darlehen sind Eigenmittel der in lit. a genannten Bauträger gleichzuhalten.

Z 3 lit. d begünstigt die Rückzahlung von Darlehen einschließlich der Darlehenszinsen, die zur Finanzierung einer der in den lit. a bis c angeführten Maßnahmen aufgenommen wurden.

Soweit aber der Steuerpflichtige ein Darlehen aufnimmt, um ein ganz oder teilweise bereits errichtetes Eigenheim (eine Eigentumswohnung) vom Voreigentümer zu kaufen, liegt kein Darlehen vor, das zur Errichtung aufgenommen wurde, sondern das der Erlangung dient. Der Sonderausgabentatbestand des § 18 Abs. 1 Z 3 ist in diesem Fall nicht erfüllt. (Hofstätter-Reichel, aaO, Tz. 5 zu § 18 Abs. 1 Z 3 mwN).

Sonderausgaben sind von Amts wegen abzuziehen, selbst wenn sie der Steuerpflichtige zunächst gar nicht geltend gemacht hat, sie der Abgabenbehörde aber auf andere Weise, z.B. im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung bekannt geworden sind. Zur Beweislastverteilung siehe VwGH vom 8.2.1989, ZI. 85/13/0001. (Hofstätter-Reichel, aaO, Tz. 2 zu § 18 Abs. 1 allgemein).

In diesem Erkenntnis führte der Gerichtshof aus wie folgt:

Der Umstand, dass bei der Gewährung abgabenrechtlicher Begünstigungen der Grundsatz der strikten Amtsweigigkeit der Sachverhaltsermittlung in den Hintergrund tritt (vgl Stoll, BAO, 270, und die dort zit hg Rsp), bedeutet keineswegs, dass die Abgabenbehörde von ihrer amtsweigigen Ermittlungspflicht völlig entbunden wird. Insbesondere in Fällen, in denen der Abgabepflichtige Behauptungen aufstellt, die durchaus der Wirklichkeit entsprechen können, bei denen aber die Abgabenbehörde die Auffassung vertritt, dass sie zu beweisen oder zumindest glaubhaft zu machen sind, ist es erforderlich, dass der Abgabepflichtige zur Beweisführung bzw. Glaubhaftmachung aufgefordert wird.

Der Bw. fällt es im Sinne dieser Ausführungen zur Last, dass sie dem Ersuchen des Finanzamtes, den Verwendungsnachweis betreffend das aufgenommene Darlehen zu erbringen, nicht nachgekommen ist. Da die Rückzahlung von Darlehen einschließlich der Darlehenszinsen nur bei Erfüllung der oben angesprochenen sachlichen Voraussetzungen begünstigt ist, wurde – abgesehen von der fehlenden Nachweisführung trotz Aufforderung – mit der Erstattung des Vorbringens, mit dem Darlehen sei der neue Wohnsitz der Bw. in K. finanziert worden, nicht einmal auf der Behauptungsebene das Vorliegen eines Sonderausgabentatbestandes des § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 angesprochen.

Den Darlehensrückzahlungen war daher die Anerkennung als Sonderausgaben zu versagen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter (in S und €)

Wien, am 1. April 2003