



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen die Bescheide des Finanzamtes Neunkirchen Wiener Neustadt betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2001 und 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben 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 – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

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

Der Bw. bezog im streitgegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als EDV-Fachmann sowie Softwareentwickler und –designer bei der X-AG.

a) In seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 vom 24. September 2005 machte der Bw. ua. einen Betrag von 75.913,66 S an Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, geltend (Kennzahl 277 des Erklärungsformulars). In letzterem Betrag waren neben Aufwendungen für die Anschaffung von Computern, Monitoren, EDV-Zubehör und –Literatur, anteiligen Kosten für ein Arbeitszimmer und Fahrtkosten auch wieder – wie in den Vorjahren, vgl. dazu die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 19.10.1999, GZ. Y, und die Berufungsentscheidungen UFS Wien 13.10.2003, GZ. RV/1273-W/02, GZ. RV/1615-W/03, und UFS Wien 28.12.2007, GZ. RV/2428-W/06, GZ. RV/3613-W/07 - Ausgaben für die Deckung des "Kalorienbedarfes" (diesmal gegliedert in "Kalorienbedarf Basisbedarf" in Höhe von 12.775,00 S und "Kalorienbedarf Arbeitsleistung" in Höhe von 9.000,00 S), Servicekarten, das Gehaltskonto und Rechtsschutzversicherungsprämien enthalten; weiters wurde unter dem Titel "Reinigung Arbeitskleidung anteilig (geschätzt)" ein Betrag von 430,00 S an Werbungskosten geltend gemacht (§ 7 f./2001 Arbeitnehmerveranlagungsakt, im Folgenden kurz: ANV-Akt).

Der oa. Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung war ein Schreiben des Bw. angeschlossen (§ 4 ff/2001 ANV-Akt), in dem dieser – neben Ausführungen, die er bereits in den Vorjahren getätigt hatte, wie etwa "bei einem Computer versteht jedermann, dass dieser Strom benötigt, um Arbeit zu verrichten. Des Weiteren versteht jedermann, dass ein Fahrzeug Treibstoff benötigt, um von A nach B bewegt zu werden. Dass auch ein Mensch Energie benötigt, um Arbeit (auch Büroarbeit) verrichten zu können, das versteht man eigenartiger Weise nicht so recht. Dabei gibt es unzählige Kalorienverbrauchstabellen..." – ausführte, dass "im Zuge der Festlegung des Pendlerpauschales" unter anderem eine Fahrtdauer von 2,5 Stunden für eine Wegstrecke von mehr als 40 km als zumutbar definiert sei. Dazu brachte er ein "Fallbeispiel für den Arbeitstag eines Steuerzahlers" vor:

1 Stunde "Morgenvorbereitung inkl. Frühstück", 2,5 Stunden "zumutbare Fahrtdauer Hin-fahrt", 8 Stunden Arbeitszeit, 0,5 Stunden Mittagspause, 2,5 Stunden "zumutbare Fahrtdauer Rückfahrt", 0,5 Stunden "Nachbereitungszeit", 15 Stunden "Gesamtzeit" und 8 Stunden "gesundheitsbedingte Mindestschlafdauer"; daraus resultiere eine "maximal verbleibende Privat-

zeit" von 1 Stunde (= 4,2%). Schon bei relativ geringen Anlässen (etwa Verspätungen der öffentlichen Verkehrsmittel, längere Arbeitszeit) verbleibe daher de facto gar keine Privatzeit mehr. Wenn die Mindestschlafzeit einmal nicht erreicht werde, gehe dies zu Lasten des Wochenendes. Angesichts der dargestellten, unbestreitbaren Tatsache, die sicherlich von vielen Steuerzahlern nachvollzogen werden könne, erhebe sich nun die seiner Ansicht nach berechnete Frage, wie irgend jemand, sei es die Finanzbehörde, der Gesetzgeber oder sonst wer, berechnete von einem privaten Leben (privaten Haushalt) sprechen könne. Widersprüchlich erscheine in diesem Zusammenhang die durch das Arbeitszeitgesetz vorgeschriebene Ruhezeit von mindestens 11 Stunden.

"Angesichts der winzig kleinen durch den Gesetzgeber festgelegten verbleibenden Privatzeit von maximal 4,2% der gesamten Tageszeit", die ja nicht einmal die Einhaltung der ebenfalls festgelegten Ruhezeit erlaube, und der dadurch ausschließlich berufsbedingten Nutzung von "normaler" Kleidung sei nach Ansicht des Bw. die Frage sehr wohl berechnete, wann hier die angeblich private Nutzung stattfinden solle, "die ja gemeinhin durch die Finanzbehörde unterstellt wird". Daher erachte es der Bw. als korrekt, wenn er "für den täglich benötigten Kalorienbedarf" nicht nur, wie bisher, den "erhöhten Kalorienbedarf" als Werbungskosten erachte, "sondern die gesamte zugeführte Nahrung und Getränke". Eine Anwendung des so genannten Aufteilungsverbotes sei bezüglich Essen/Trinken nicht statthaft, da dies nicht dem privaten Haushalt zugeordnet werden könne und dürfe, und zudem auch gar keine Aufteilung statfinde. Auch die Rechtsschutzversicherung sei nicht dem privaten Haushalt zuzurechnen, da hier ebenfalls kein Bezug zum privaten Haushalt bestehe. Das Telefon/Internet sei ausschließlich beruflich bedingt, aktuell besitze der Bw. gar keinen "persönlichen" Telefon/Internetanschluss mehr.

Unter dem Punkt "Beschaffungskosten" führte der Bw. aus, es liege in der Natur der Sache, dass sich Geschäfte nicht direkt vor der eigenen Haustür befänden, und daher zur Durchführung von Einkäufen unter Umständen sogar erhebliche Wegstrecken zurückgelegt werden müssten. Dies werde für werbungskostenrelevante Beschaffungen strikt von privaten Beschaffungen getrennt, und die anfallenden Kosten seien daher Werbungskosten.

b) In seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 vom 31. Dezember 2007 machte der Bw. ua. einen Betrag von insgesamt 6.435,82 € an Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, geltend (Kennzahlen 274 und 277 des Erklärungsformulars). In letzterem Betrag waren – wie in der Bezug habenden Abgabenerklärung für das Jahr 2001 (siehe oben) – neben Ausgaben für die Anschaffung von

Computern, Monitoren etc. anteilige Kosten für ein Arbeitszimmer und Fahrtkosten enthalten; dazu machte der Bw. ua. Aufwendungen für "Regenjacke Arbeitsweg", "Armbanduhr (Termine)", "Staubsauger Reinigung Arbeitsraum (Telearbeit)" (dieser Staubsauger werde ausschließlich zur Reinigung des Arbeitsraumes genutzt, da der Bw. noch über einen zweiten, "privaten" Staubsauger verfüge), "Hausschuhe Firma und Telearbeit", sowie "Einschreiben Finanzamt Einheitswerterfassung (Arbeitszeit)" geltend und – wiederum – Ausgaben für "Energiebedarf allgemein" (1.328,60 €), "Energiebedarf Arbeit" (728,00 €) und Rechtsschutzversicherungsprämien (§ 6 ff/2002 ANV-Akt).

c) Im Zuge der Durchführung der Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 2001 und 2002 stellte das Finanzamt am 4. März 2008 ein Auskunftersuchen an den Arbeitgeber des Bw., die X-AG (§ 15 ff/2001 ANV-Akt). Dieses Schreiben weist folgenden Wortlaut auf:

"[...] Betreff: Teleworken und Pendlerpauschale für [den Bw.]

[...]

Gemäß § 143 BAO wird um folgende Auskünfte ersucht:

[Dem Bw.] ... wird seit Jahren das kleine Pendlerpauschale für die Entfernung ab 60 km bei der laufenden Lohnverrechnung in Abzug gebracht.

[Der Bw.] erklärte im Zuge einer Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1999, dass er ab 1999 bei Ihrem Unternehmen als Teleworker im Ausmaß von 80% beschäftigt und die restlichen 20% am Dienort tätig ist.

Das bedeutet, dass [der Bw.] nicht überwiegend im Lohnzahlungszeitraum die Wegstrecke Wohnung-Arbeitsstätte-Wohnung zurücklegt und daher keinen Anspruch auf ein Pendlerpauschale hätte. Außerdem wird bemerkt, dass [der Bw.] seit dem Kalenderjahr 2002 teilbeschäftigt ist und bei Teilbeschäftigungen in den seltensten Fällen die Voraussetzungen zur Gewährung eines Pendlerpauschales gegeben sind...

Sie werden daher ersucht, Folgendes bekannt zu geben:

a) Ist [der Bw.] seit 1. Jänner 1999 als Teleworker beschäftigt?

b) Trifft Punkt a) zu: Ist die prozentuelle Aufteilung – wie oben angeführt 80% zu 20% - korrekt?

c) Trifft Punkt a) zu: Warum wurde das Pendlerpauschale weiterhin gewährt?

d) Warum wurde ab der Teilbeschäftigung das Pendlerpauschale weiterhin gewährt?

e) [Der Bw.] hat jährlich enorme Ausgaben in Bezug auf Anschaffung von Computern, Computerteilen, Computerzubehör etc., die er als Teleworker benötigt. Erhält er diesbezüglich und auch für Betriebskosten sowie Nutzung eines Arbeitsraumes im privaten Wohnungsverband eine Unterstützung oder Kostenersatz seitens des Arbeitgebers? Wenn ja, in welcher Form?"

Mit Telefax vom 13. Mai 2008 teilte die X-AG dem Finanzamt Folgendes mit (S 19/2001 ANV-Akt):

"Teleworken und Pendlerpauschale für [den Bw.]

[...]

[... Der Bw. war] seit 1. Juni 1985 bis 31. Dezember 2007 in unserem Unternehmen im Bereich [Z] als technischer Angestellter beschäftigt.

Ab 1. Juni 1990 nahm der Mitarbeiter am Pilotprojekt "Telearbeit" teil, wo ua. vereinbart wurde, dass die betriebliche Anwesenheit grundsätzlich 25% der Normalarbeitszeit nicht unterschreiten sollte. Im Bereich der [Z] werden ausschließlich Projekte abgewickelt. Die Anwesenheit am Dienstort ist von der jeweiligen Projektsituation abhängig und es kann keine fixe Aufteilung zwischen betrieblicher Anwesenheit und häuslicher Anwesenheit vereinbart werden. Es ist oft notwendig, dass der Mitarbeiter über längere Zeit (Wochen/Monate) betrieblich anwesend sein muss und danach wieder zu Hause arbeiten kann. Zum damaligen Zeitpunkt war eine durchschnittliche überwiegende Anwesenheit gegeben.

Es ist richtig, dass [der Bw.] ab 1. November 2001 von Vollzeitbeschäftigung auf Teilzeitbeschäftigung umgestellt wurde. Die Teilzeitstunden/Woche betrug zwischen 20 Stunden und 30 Stunden, wobei die Teilzeit grundsätzlich auf Basis einer 5-Tages-Woche vereinbart und geleistet wurde. Aus dieser Sicht lag kein Grund vor, das Pendlerpauschale nicht zu gewähren.

Seitens der X-AG gab es keinen Kostenersatz. Für rein dienstliche Zwecke wurde auf Kosten der X-AG ein RLA-Anschluss inkl. Telefon (Grundgebühr) zur Verfügung gestellt."

Am 20. bzw. 21. Mai 2008 erließ die Abgabenbehörde I. Instanz die Bezug habenden Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2001 und 2002; für 2001 kannte sie einen Betrag von 25.971,00 S an Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, an; für 2002 wurden die Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, mit 1.686,31 € festgesetzt. Begründend führte das Finanzamt aus (S 26 f./2001, S 15 f./2002 ANV-Akt):

"1. Betreffend Aufwendungen der privaten Lebensführung wie Kartengebühr, Kalorienbedarf, Kosten Gehaltskonto, Arbeitszeit, Rechtsschutzversicherung, Armbanduhr, Regenjacke, Staubsauger, Schuhe, Socken, Hausschuhe, Schraubendreher 46-teilig und Reinigung Kleidung wird erneut auf die ausführlichen Begründungen der Vorjahresbescheide verwiesen.

2. Die jährliche AfA für das AMD-Komplettsystem wurde mit 5.345,00 S (388,44 €) für die Jahre 2001-2004 festgesetzt, wobei für 2001 und 2005 jeweils die Halbjahres-AfA anzusetzen ist, da die Anschaffung in der zweiten Jahreshälfte erfolgte.

3. Aufwendungen und Ausgaben eines im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers sind ua. nur dann abzugsfähig, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit bildet. Dies trifft jedoch in Ihrem Fall nicht zu. Ihr Arbeitgeber hat auf Grund einer amtlichen Erhebung schriftlich bestätigt, dass Sie überwiegend im Lohnzahlungs-

zeitraum eine betriebliche Anwesenheit hatten. Aus diesem Grund wurde Ihnen auch vom Arbeitgeber das Pendlerpauschale gewährt. Die gesamten beantragten Ausgaben für den Arbeitsraum stehen daher nicht zu und waren zu streichen.

4. Literatur, die auch bei nicht in der Berufssparte des Steuerpflichtigen tätigen Personen von allgemeinem Interesse oder zumindest für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist, stellt keine Werbungskosten dar. Die unter Weiterbildung angeführten Magazine und damit verbundenen Beschaffungskosten konnten somit ebenfalls nicht anerkannt werden."

d) Gegen die oa. Einkommensteuerbescheide erhob der Bw. am 20. Juni 2008 Berufung (S 19 ff/Abschnitt "Berufung" ANV-Akt):

Der Bw. wünsche die Anerkennung aller beantragten Werbungskosten, begründet wie folgt. Durch die Behörde werde nach wie vor nicht gewürdigt, dass er nicht nur Steuerzahler sei, sondern auch ein Arbeitsmittel (Ressource) darstelle, für das ebenfalls werbungskostenrelevante Ausgaben getätigt werden könnten, ja teilweise sogar müssten. Wie der Behörde ja nun bereits seit Jahren bekannt sei, führe der Bw., soweit dies technisch möglich sei, eine strikte Trennung zwischen privat und beruflich durch. Ein Aufteilungsverbot könne ja nur angewendet werden, wenn dazu eine Teilung notwendig sei. Wenn er aber eine beruflich genutzte Sache ausschließlich für diese Zwecke nutze, so liege keine Aufteilung vor. Der Bw. halte hierzu auch fest, dass der Verweis des Finanzamtes auf die Begründungen der Vorjahresbescheide unzulässig sei (in diesem Zusammenhang zitierte der Bw. Auszüge aus dem Erkenntnis VwGH 27.5.1999, 97/15/0142, wonach der bescheidmäßige Abspruch immer nur für ein bestimmtes Veranlagungsjahr erfolge und schon daher zu keiner Bindung für die Folgejahre führen könne, und das Abgehen von der bisherigen Verwaltungsübung keinen Verstoß gegen Treu und Glauben bedeute, vielmehr die Behörde nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet sei, von einer gesetzwidrigen Verwaltungsübung, einer gesetzlich nicht gedeckten Rechtsauffassung oder einer unrichtigen Tatsachenwürdigung abzugehen, sobald sie ihr Fehlverhalten erkenne).

Unter Punkt 1) "Angebliche private Lebensführung: Armbanduhr, Regenjacke, Staubsauger, Schuhe, Socken, Hausschuhe, Reinigung Kleidung" führte der Bw. Folgendes aus:

- Armbanduhr:

Er trage bereits seit Jahren (ungefähr seit 1990) privat keine Armbanduhr mehr. Die Armbanduhr sei ausschließlich dafür erworben worden, um (nicht vermeidbare) Termine als unmittelbare Folge seiner Berufstätigkeit pünktlich wahrnehmen zu können. Dazu gehöre ua. auch die An- und Abfahrt zu seinem Arbeitsplatz in der Firma. Konkret bedeute das auch, dass

er die Armbanduhr am Morgen anlege und am Abend sofort nach der Heimkehr wieder ablege. Dasselbe gelte für die bei der Ausübung seines Berufes getragene Kleidung (wiewohl er diese ja nicht mehr als Werbungskosten beantragt habe).

- Regenjacke:

Der Bw. benutze privat keine Regenjacke, und diese sei nur deshalb erforderlich gewesen, weil ein Regenschirm bei seinem Weg von und zum Arbeitsplatz keinen ausreichenden Schutz geboten habe. Er lege ja dabei immerhin einen Fußweg von rund 3,5 km je Wegstrecke zurück. Privat gehe er schlicht und einfach nicht außer Haus, falls der Regen zu stark sei oder durch Wind der Regen von der Seite komme. Und sollte es tatsächlich einmal unvermeidbar sein (Notfall etc.), so sei der Regen nicht das Problem! Die Regenjacke sei ausschließlich dazu erworben worden, um auch bei Regen seine Arbeit antreten zu können. Dazu sei die Regenjacke auch (fast) immer auf dem Weg zur/von der Arbeit mitgeführt worden, da ja oftmals nicht abzuschätzen gewesen sei, ob es regnen würde.

- Staubsauger:

Dieser sei ausschließlich zum Zwecke der Reinigung des Arbeitsraumes angeschafft und auch ausschließlich zweckgebunden verwendet worden.

- Schuhe/Socken:

Diese seien ausschließlich wegen des anfallenden Fußweges von/zur Arbeit angeschafft und auch ausschließlich diesbezüglich verwendet worden.

- Hausschuhe:

Diese seien ausschließlich für die Firma angeschafft und auch dort aufbewahrt und getragen worden. Der Bw. trage tagsüber und in Räumen keine Schuhe, und zumeist auch keine Socken (auch im Winter!).

- Reinigung Kleidung:

Dass Kleidung gereinigt werden müsse, dürfe er ja hoffentlich als akzeptierte Tatsache vorsetzen. Dass er eine strikte Trennung der genutzten Kleidung (beruflich/privat) durchführe, sei ja nun bereits seit Jahren amtsbekannt. Bei der Reinigung dieser ausschließlich in der Arbeit getragenen Kleidung werde auch ausschließlich diese im selben Waschgang gereinigt. Das Waschmittel selbst werde in doppelter Ausführung erworben, wobei eine Einheit

ausschließlich für die beruflich benutzte Kleidung verwendet werde. Daher falle dies nicht unter das Aufteilungsverbot, und eine private Veranlassung sei ebenfalls nicht gegeben.

- Kosten Gehaltskonto, Kartengebühr:

Seine Gründe, warum er meine, dass diese Werbungskosten darstellten, seien amtsbekannt. Warum diese auch in der letzten UFS-Entscheidung nicht miteinbezogen worden seien, sei ihm nicht bekannt. Jedenfalls sei der Hauptgrund für das Weiterführen des Kontos die Delegation von Aufgaben (Arbeitszeitverlust!) gewesen.

- Rechtsschutzversicherung:

Der Bw. habe der Behörde bereits vor Jahren bekannt gegeben, dass wesentliche Teile des Schutzes sich auf Beruf, Finanzrechtsschutz etc. bezögen, und auch auf seine Person. Details ersuche er, aus seinem alten Schreiben zu entnehmen.

- Schraubendreher-Set 46-teilig:

Unter Bezugnahme auf das Telefonat mit einem Organwalter des Finanzamtes, A, erlaube er sich, Folgendes festzuhalten: Der Bw. persönlich halte es schon für "fast verwegen", wenn sich ein Hobby-Computerbenutzer mit seinen Nutzungsgewohnheiten mit denen eines Vollprofis vergleiche, und dabei auch noch Folgendes unbeachtet lasse:

1. Das Werkzeug werde ja nicht nur für die Computerarbeiten verwendet, sondern auch für andere Arbeiten im Arbeitsraum.
2. Das Werkzeug sei ausschließlich für die oa. Arbeiten angeschafft worden. Ob hier möglicherweise ein Teil des Sets nicht zum Einsatz komme, sei dabei unerheblich. Die Behörde unterstelle ja bei anderen Steuerpflichtigen auch nicht, dass beispielsweise ein VW Golf für Transporte ausreichend sei und daher ein Ford Transit nicht anerkannt werde, nur weil irgendein Beamter damit vielleicht schon einmal eine Übersiedlung bewerkstelligt habe.

- Arbeit-Energie-Kalorienverbrauch:

Seine Rechtsauffassung zu diesem Thema und die diesbezügliche berufsbedingte Veranlassung müsse durch folgende unbestreitbare Tatsachen als bewiesen angesehen werden:

- auf Grund des naturgesetzlichen Charakters, dass zur Verrichtung von Arbeit Energie benötigt werde;

- auf Grund der Tatsache, dass der Bw. selbst ein Arbeitsmittel darstelle, das zur Ver-
richtung von Arbeit ebenfalls Energie benötige;
- auf Grund der eindeutigen diesbezüglichen Festlegungen des Gesetzgebers im Zuge
der Schwerarbeiterregelung, die die Rechtsauffassung des Bw., die er ja bereits seit
1990 vertrete, eindeutig bestätige.

In diesem Zusammenhang zitierte der Bw. §§ 167 Abs. 1 ("Tatsachen, die bei der Abgaben-
behörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung
aufstellt, bedürfen keines Beweises"), 114 und 115 BAO sowie §§ 2,3, 6 bis 8 ABGB. Daraus
könne man nur den Schluss ziehen, dass die Behörde all' die Jahre nicht die tatsächlichen und
rechtlichen Verhältnisse gewürdigt habe. Auch für die letzte UFS-Entscheidung gelte ja, dass
hier bereits die Schwerarbeiterregelung in Kraft gewesen sei. Daher hätte die Behörde zu-
mindest ab Inkrafttreten der Schwerarbeiterregelung einlenken müssen, was aber nicht ge-
schehen sei. Die Behörde sei verpflichtet, von Amts wegen aktiv zu werden; da die Schwer-
arbeiter einer Meldepflicht unterlägen, seien bei der Finanzbehörde nun bereits seit Jahren
tausende (630.000) Schwerarbeiter als amtsbekannt einzustufen, und daher sei es der gesetz-
liche Auftrag der Finanzbehörde, diese Schwerarbeiter dazu aufzufordern, eine Arbeitnehmer-
veranlagung durchzuführen, falls diese die Werbungskosten für den Kalorienbedarf nicht von
sich aus geltend gemacht haben.

- Arbeitsraum:

Die Behörde habe offensichtlich bei seinem ehemaligen Arbeitgeber dazu Informationen ange-
fordert. Aus dem ihm bekannt gewordenen Inhalt des Schreibens und dem Ablehnungstext
der Behörde entnehme er, dass hier die Behörde primär bemüht gewesen sei, einen Ab-
lehnungsgrund zu "konstruieren", und, wider den gesetzlichen Vorschriften, weder die
tatsächlichen Verhältnisse ermittelt noch amtsbekannte Umstände gewürdigt habe;

- der Behörde sei bekannt, dass er Telearbeiter sei (gewesen sei);
- der Behörde sei bekannt, dass er mehrere Computersysteme und auch
- umfangreiche Weiterbildung betreibe.

Die Behörde habe ja auch bereits im Jahr 2000 die im Zuge der Ausgestaltung des Arbeits-
raumes angefallenen Kosten wegen nicht beigebrachter Informationen abgelehnt. Vorder-
gründig sei dies vom Unabhängigen Finanzsenat damit begründet worden, dass der Bw.
seiner abgabenrechtlichen Mitwirkungsverpflichtung nicht in hinreichendem Ausmaß nach-

gekommen sei. Die Wahrheit sei aber, dass sämtliche, angeblich nicht beigebrachte Informationen bereits seit 2002 amtsbekannt seien (Stichwort: Einheitswerterhebung). Die durch die Behörde dem Bw. im UFS-Entscheid vorgehaltene mangelhafte Pflichterfüllung sei daher in Wahrheit der Behörde zuzuschreiben. Zu diesem UFS-Entscheid sei noch anzumerken, dass die Ablehnung nur daher "gerechtfertigt" gewesen sei, weil amtsbekannte Tatsachen nicht gewürdigt worden seien, und die Behörde vorliegende Beweise nicht gewürdigt habe, ja sogar diese durch eine den vorliegenden Beweisen widersprechende Darstellung ersetzt habe.

Unter Zitierung von § 114 BAO führte der Bw. weiters dazu aus:

- er habe immer einen Arbeitsraum abgesetzt (vgl. Arbeitszimmererlass), und zwar einen berufstypisch eingerichteten Arbeitsraum und kein Arbeitszimmer;
- selbst bei einer strengen Auslegung des Gesetzes würde die Nutzung des Arbeitsraumes genügen, da seine berufliche Tätigkeit ja auch ua. die Weiterbildung umfasse;
- auch Tätigkeiten für die Reinigung, Wartung des Arbeitsraumes und der Geräte seien nach ihrem zeitlichen Umfang der beruflichen Tätigkeit zuzuordnen.
- Zudem habe der Bw. bereits zu Beginn des Jahres 2001 begonnen, sich nach Möglichkeiten eines "zweiten Standbeines" umzusehen, und hierbei auch eine erhebliche Stundenanzahl im Arbeitsraum verbracht. Dass dies auch tatsächlich so sei und auch ein "zweites Standbein" geschaffen worden sei, werde zum gegebenen Zeitpunkt auch in seinen Anträgen bei der Finanzbehörde gegenständlich werden.

- Weiterbildung/Fortbildung:

Die diesbezüglichen Ausführungen des Finanzamtes ließen eher den Schluss zu, dass die Behörde nur darum bemüht gewesen sei, dem Bw. die berechtigten Werbungskosten abzusprechen. Hier gäbe es ebenfalls einen Berufungsbescheid gegen eine Erstablehnung durch das Finanzamt, warum werde dieser Berufungsbescheid nicht berücksichtigt? Die Behörde habe daher ganz klar wider ihren gesetzlichen Auftrag gehandelt. Zudem ergäben sich für den Bw. dadurch berechnete Zweifel, ob hier tatsächlich der Wille vorhanden sei, die gesetzlichen Vorschriften einzuhalten. Besonders auffällig sei, dass die Behörde nur dann amtsbekannte Tatsachen würdige, wenn diese zum Nachteil des Bw. ausgelegt werden sollen. Im umgekehrten Fall würden ja nicht nur amtsbekannte Tatsachen ignoriert, ja es würden sogar die Erkenntnisse der Judikatur nicht berücksichtigt werden. In diesem Zusammenhang zitierte der

Bw. § 115 BAO und die Erkenntnisse VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117, und VwGH 19.9.2007, 2006/13/0181 (betreffend die Unterscheidung zwischen Berufsausbildung und -fortbildung).

e) Am 13. August 2008 wurde die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

a) Rechtsgrundlagen:

- § 16 Abs. 1 1. bis 4. Satz EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 106/1999, lautet:

"Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind."

- § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 79/1998 lautet:

"Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

2. a) Aufwendungen oder Ausgaben 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."

- § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF BGBl. Nr. 201/1996 lautet:

"Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

d) 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."

b) Rechtliche Würdigung:

Im gegenständlichen Fall ist die ertragsteuerliche Anerkennung seitens des Bw. als Werbungskosten geltend gemachter Ausgaben strittig.

Was die vom Bw. – wie schon in den Vorjahren, vgl. dazu die Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 19.10.1999, GZ. Y, und die Berufungsentscheidungen UFS Wien 13.10.2003, GZ. RV/1273-W/02, GZ. RV/1615-W/03, und UFS Wien 28.12.2007, GZ. RV/2428-W/06, GZ. RV/3613-W/07 – als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben für die *Deckung des "Kalorienbedarfes"* (diesmal gegliedert in "Kalorienbedarf Basisbedarf" und "Kalorienbedarf Arbeitsleistung"), *Servicekarte*, das *Gehaltskonto*, *Einschreibgebühren an das Finanzamt* und *Rechtsschutzversicherungsprämien* betrifft, wird seitens des Unabhängigen Finanzsenates nochmals (vgl. S 14 f. der Berufungsentscheidung vom 13. Oktober 2003; S 13 der Berufungsentscheidung vom 28. Dezember 2007) festgehalten, dass es sich bei diesen Aufwendungen um solche der privaten Lebensführung handelt, die bei der Einkünfteermittlung nicht abzugsfähig sind. Selbst wenn solche Ausgaben zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, sind sie auf Grund des eindeutigen Wortlautes des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 (siehe oben) *nicht* abzugsfähig ("*Aufteilungsverbot*", vgl. *Doralt/Kofler*, EStG¹¹, § 20 Tz 15 ff).

An dem Umstand, dass *Aufwendungen für Nahrung (für Mahlzeiten)* weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten darstellen, sondern vielmehr zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung gehören (*Doralt/Kofler*, § 20 Tz 163, Stichwort "Verpflegung, Lebensmittelkosten"), vermag auch – entgegen der Auffassung des Bw. – das von ihm thematisierte Inkrafttreten der "Schwerarbeiterregelung" nichts zu ändern, da diese lediglich sozialversicherungsrechtliche Belange betrifft; für das Steuerrecht gilt (nach wie vor), dass auch Mehraufwendungen für die Verpflegung etc. wegen Schwerarbeit unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen (vgl. *Doralt/Kofler*, § 20 Tz 11, Tz 163, Stichwort "Verpflegung, Lebensmittelkosten").

Kontoführungskosten (einschließlich Kosten für Scheck- bzw. Bankomatkarte) für das Gehaltskonto des Arbeitnehmers sind keine Werbungskosten, und zwar auch dann nicht, wenn das

Konto auf Verlangen des Arbeitgebers eingerichtet wird (*Doralt*, EStG⁹, § 16 Tz 220, Stichwort "Kontoführungskosten"; S 13 der Berufungsentscheidung vom 28. Dezember 2007).

Zu den vom Bw. geltend gemachten Kosten für eine *Servicekarte* (Belegnummer 0869: "Kartengebühr 2001"; S 7/2001 ANV-Akt) ist festzuhalten, dass er eine (ausschließliche bzw. nahezu ausschließliche) berufliche Verwendung bzw. Veranlassung derselben nicht dargetan hat; hinsichtlich der *Rechtsschutzversicherung* wurde ein beruflicher Zusammenhang nicht aufgezeigt (die bloße Behauptung des Bw. in seiner Berufung, dass "wesentliche Teile des Schutzes sich auf Beruf, Finanzrechtsschutz etc." bezögen, erweist sich als nicht ausreichend). Dies, obwohl der Bw. durch die Begründung der angefochtenen Einkommensteuerbescheide, die wie ein Vorhalt wirkt, dazu aufgefordert wurde, die von ihm geltend gemachten Ausgaben entsprechend darzutun.

Was die vom Bw. geltend gemachten Ausgaben für *Armbanduhr*, *Regenjacke*, *Schuhe*, *Socken*, *Hausschuhe* sowie *Reinigung Kleidung* betrifft, ist festzuhalten, dass diese allesamt Aufwendungen der privaten Lebensführung darstellen, die unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen:

Aufwendungen für eine *Armbanduhr* sind der privaten Lebensführung zuzuordnen, gleichgültig, ob die Uhr auch für den Beruf erforderlich oder sogar unentbehrlich ist (da es sich bei einer Armbanduhr um einen Gegenstand des höchstpersönlichen Gebrauchs handelt; *Doralt/Kofler*, § 20 Tz 163, Stichwort "Armbanduhr", Stichwort "Gegenstände des höchstpersönlichen Gebrauchs").

Aufwendungen für die Anschaffung, Instandhaltung und Reinigung *normaler bürgerlicher Kleidung* gehören ebenfalls zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung, selbst wenn sie mit der beruflichen Tätigkeit in Zusammenhang stehen. Das Abzugsverbot greift also auch, wenn die Kleidung ausschließlich bei der Berufsausübung getragen wird oder wenn allgemein ein beruflich bedingter erhöhter Bekleidungsaufwand vorliegt (ausführlich *Doralt/Kofler*, § 20 Tz 163, Stichwort "Kleidung"), weshalb die Argumentation des Bw., Regenjacke, Socken etc. ausschließlich beruflich zu verwenden, ins Leere geht (nichts anderes gilt freilich auch für die vom Bw. geltend gemachten Ausgaben für Schuhe und Hausschuhe).

Die vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen für einen *Staubsauger*, der ausschließlich zum Zwecke der Reinigung des Arbeitsraumes angeschafft worden sei, sind deshalb nicht abzugsfähig, weil die Ausgaben des Bw. betreffend den *Arbeitsraum* für den streitgegenständlichen Zeitraum *keine* steuerliche Anerkennung finden können:

Wie die im Zuge der Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 2001 und 2002 vom Finanzamt durchgeführten Erhebungen (Auskunftersuchen an die X-AG vom 4. März 2008, siehe oben Punkt c) des Sachverhaltsteils dieser Berufungsentscheidung) ergeben haben, war – entgegen den Angaben des Bw. – im streitgegenständlichen Zeitraum eine überwiegende Anwesenheit des Bw. an seinem Arbeitsort gegeben, weshalb der Arbeitgeber das Pendlerpauschale bei der laufenden Lohnverrechnung des Bw. in Abzug brachte (Telefax der X-AG an das Finanzamt vom 13. Mai 2008: "[...] *Zum damaligen Zeitpunkt war eine durchschnittliche überwiegende Anwesenheit gegeben. [...] Aus dieser Sicht lag kein Grund vor, das Pendlerpauschale nicht zu gewähren*" (siehe oben Punkt c) des Sachverhaltsteils dieser Berufungsentscheidung)). Diesen Ermittlungsergebnissen ist der Bw. nicht entgegengetreten; in seiner Berufung hat er dazu lediglich ausgeführt, dass er aus dem ihm bekannt gewordenen Inhalt des Schreibens und dem Ablehnungstext der Behörde entnehme, dass "hier die Behörde primär bemüht war, einen Ablehnungsgrund zu konstruieren".

Ist aber im zu beurteilenden Zeitraum eine überwiegende Anwesenheit des Bw. an seinem Arbeitsort gegeben, so folgt daraus die *Nichtabzugsfähigkeit* der von ihm geltend gemachten Aufwendungen für das Arbeitszimmer, sind doch – nach dem eindeutigen Wortlaut des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 (siehe oben) - derartige Ausgaben nur dann steuerlich zu berücksichtigen, wenn das Arbeitszimmer den *Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit* des Steuerpflichtigen bildet (vgl. *Doralt/Kofler*, § 20 Tz 104/4). Aus diesem Grund gehen die diesbezüglichen Ausführungen des Bw., er betreibe mehrere Computersysteme sowie umfangreiche Weiterbildung und habe in Zusammenhang mit dem Umsehen nach einem "zweiten Standbein" eine erhebliche Stundenzahl im Arbeitsraum verbracht, ins Leere.

Zusammenfassend ist daher zum Streitpunkt "Arbeitszimmer" festzuhalten, dass die Vorgangsweise des Finanzamtes, den diesbezüglich beantragten Aufwendungen des Bw. die steuerliche Abzugsfähigkeit zu versagen, nicht zu beanstanden ist.

Was hingegen die vom Bw. unter dem Punkt "Weiterbildung/Fortbildung" geltend gemachten Ausgaben für *Fachliteratur* (Computermagazine) betrifft, ist seitens des Unabhängigen Finanzsenates festzuhalten, dass er der diesbezüglichen Argumentation des Finanzamtes, es handle sich dabei um Literatur, die auch bei nicht in der Berufungssparte des Steuerpflichtigen tätigen Personen von allgemeinem Interesse und daher nicht abzugsfähig sei, *nicht* zu folgen vermag:

Aufwendungen für Fachliteratur (hier: Computerfachzeitschriften für einen EDV-Fachmann sowie Softwareentwickler und –designer) sind dann abzugsfähig, wenn sie im Zusammenhang

mit der beruflichen Sphäre stehen; entscheidend ist, ob die selbst beschaffte Fachliteratur beruflich verwendet wird (*Doralt*, EStG⁹, § 16 Tz 220, Stichwort "Fachliteratur"); nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates steht dies im gegenständlichen Fall außer Zweifel, zumal sich das Finanzamt mit dem Inhalt der einzelnen Druckwerke zwecks Begründung seiner Vorgangsweise nicht näher auseinandergesetzt hat.

Anderes hat freilich für die in Zusammenhang mit der Anschaffung der oa. Fachliteratur vom Bw. geltend gemachten "Beschaffungskosten" (Kilometergelder; für 2001: Nummer 0988 (1.131,90 S); für 2002: Nummer 1174 (43,78 €), Nummer 1171 (2,85 €), Nummer 1170 (8,90 €)) zu gelten:

Nähere Ausführungen bzw. Nachweise betreffend diese Kosten enthält das Vorbringen des Bw. nicht; seine Aussage, es liege in der Natur der Sache, dass sich Geschäfte nicht direkt vor der eigenen Haustür befänden und daher zur Durchführung von Einkäufen unter Umständen sogar erhebliche Wegstrecken zurückgelegt werden müssten, stellt keinen Nachweis bzw. keine Glaubhaftmachung dieser Kosten dar. Zu Recht hat daher das Finanzamt die Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen mangels Nachweises der beruflichen Veranlassung derselben verneint. Es wäre es am Bw. gelegen gewesen, die berufliche Veranlassung der gegenständlichen Fahrtkosten nachzuweisen bzw. zumindest glaubhaft zu machen (durch Führung eines Fahrtenbuches oder anderer geeigneter Aufzeichnungen, vgl. *Doralt*, EStG⁹, § 16 Tz 220, Stichwort "Fahrtkosten"; S 15 der Berufungsentscheidung vom 28. Dezember 2007). Dies hat der Bw. nicht getan, weshalb die Berufung in diesem Punkt abzuweisen ist.

Zu den vom Bw. im Zuge der Einkommensteuerveranlagung für 2002 geltend gemachten Aufwendungen für ein *46-teiliges Schraubendreher*set (Nummer 1083 (17,99 €)) ist Folgendes festzuhalten:

Das Finanzamt hat dieses mit Verweis auf die Begründungen der Vorjahresbescheide nicht als Werbungskosten anerkannt (Punkt c) des Sachverhaltsteils). Der Bw. hat dies va. mit der Argumentation bekämpft, dass das Werkzeug ja nicht nur für die Computerarbeiten verwendet werde, sondern auch für andere Arbeiten im Arbeitsraum; das Werkzeug sei ausschließlich für diese Arbeiten angeschafft worden (Punkt d) des Sachverhaltsteils).

Entgegen der Meinung des Finanzamtes stellen nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates Ausgaben eines EDV-Fachmannes für Werkzeug (Schraubendreher) in Zusammenhang mit seiner Computerhardware durchaus Werbungskosten dar; allerdings hat der Bw. selbst ausgeführt, die Schraubendreher auch für andere Arbeiten im Arbeitsraum – der, wie

oben ausgeführt, steuerlich nicht anzuerkennen ist – zu verwenden. Da weder der Bw. angegeben noch das Finanzamt ermittelt hat, in welchem jeweiligen Ausmaß das Werkzeug einerseits für Computerarbeiten und andererseits für übrige Arbeiten im Arbeitsraum verwendet wird, erscheint es aus Sicht des Unabhängigen Finanzsenates angesichts der beruflichen Tätigkeit des Bw. und auch in Anbetracht der Geringfügigkeit des geltend gemachten Betrages von 17,99 € nicht unschlüssig, die Aufwendungen für die Schraubendreher zu 70% als beruflich veranlasst (für Computerarbeiten verwendet) anzuerkennen.

Zur Argumentation des Bw., das Telefon/Internet sei ausschließlich beruflich bedingt und aktuell besitze er gar keinen "persönlichen" Telefon/Internetanschluss mehr (Punkt a) des Sachverhaltsteils), ist festzuhalten, dass das Finanzamt die geltend gemachten Telefon- und Internetkosten mit Ausnahme der Nummer 0954 (7.600,00 S; betrifft das Jahr 2001) anerkannt hat (S 7/2001, S 8/2002 ANV-Akt). Nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates sind auch die unter der angeführten Nummer 0954 geltend gemachten Telefon- und Internetkosten anzuerkennen (sie sind vom Abzugsverbot betreffend den geltend gemachten Arbeitsraum nicht umfasst).

c) Steuerliche Auswirkungen:

- Einkommensteuer für das Jahr 2001:

Vom Finanzamt als Werbungskosten anerkannt: 25.971,22 S

zusätzlich zu gewährende Werbungskosten lt. Berufungsentscheidung (S 7/2001 ANV-Akt):

--Fachliteratur ("Weiterbildung") abzüglich "Beschaffungskosten": 2.957,00 S (= 4.088,90 S (vom Bw. geltend gemacht) minus 1.131,90 S)

--Telefon/Internetkosten: 7.600,00 S (zusätzlich zu den bereits vom Finanzamt anerkannten)

Summe der Werbungskosten lt. Berufungsentscheidung: 36.528,22 S (2.654,61 €)

- Einkommensteuer für das Jahr 2002:

Vom Finanzamt als Werbungskosten anerkannt: 1.686,31 €

zusätzlich zu gewährende Werbungskosten lt. Berufungsentscheidung (S 6 f./2002 ANV-Akt):

--Fachliteratur ("Weiterbildung") abzüglich Beschaffungskosten: 270,12 € (= 354,54 € (vom Bw. geltend gemacht) minus 10,90 € (vom Finanzamt anerkannt, daher bereits im oa. Betrag

von 1.686,31 € enthalten) minus 43,78 € ("Beschaffungskosten") minus 2,85 € ("Beschaffungskosten") minus 8,90 € ("Beschaffungskosten") minus 17,99 € (46-teiliges Schraubendrehereset))

--46-teiliges Schraubendrehereset: 12,59 € (70% von 17,99 €)

Summe der Werbungskosten lt. Berufungsentscheidung: 1.969,02 €

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, 17. September 2008