

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Ri. in der Beschwerdesache Bf. , gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien FF. vom 21.4.2010 betreffend Einkommensteuer 2004 und 2005 zu Recht erkannt:

I.

Den Beschwerden wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen.

II.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Nach Auflösung des unabhängigen Finanzsenates zum 1. Jänner 2014 (Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG) ging die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Im folgenden Text wird grundsätzlich (auch) die der neuen Rechtslage entsprechende Terminologie verwendet.

Strittig ist, ob vom Beschwerdeführer (Bf.) behauptete im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit stehenden Kosten als Werbungskosten iSd § 16 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 idgF anzuerkennen sind.

Das Finanzamt (FA) führte im **Vorlagebericht im Zuge der Beschwerdevorlage** an das Bundesfinanzgericht (BFG) aus wie folgt:

„§ 16 Einkommensteuergesetz 1988

Arbeitszimmer im Wohnungsverband

Streitpunkte:

In der Erklärung zur Arbeitnehmererantragung 2004 und 2005 wurden als Werbungskosten u.a. Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer in Höhe von € 1.978,65 für 2004 (Aufstellung Blatt 10/04) und in Höhe von € 2.081,01 für 2005 (Aufstellung Blatt 7/05) geltend gemacht. Der Bf. beantragt, die Kosten aufgrund seiner Tätigkeit als Teleworker beim aktenkundigen Dienstgeber des Bf.

Da laut Bestätigung des Dienstgebers (Bl. 25/04 und 14/05) die Arbeitsleistung des Bf. nur teilweise außerhalb des Firmensitzes erbracht wird, wurden die Ausgaben für das Arbeitszimmer mangels Mittelpunkts der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit nicht berücksichtigt (ausgenommen Telefonkosten).

Dagegen richten sich die rechtzeitig eingebrachten Beschwerden, denen teilweise stattgegeben wurde.“

Die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2004 lautet wie folgt:

„Die Kosten für Wirtschaftsmagazine gehören zu den nicht als Werbungskosten anzuerkennenden Aufwendungen der privaten Lebensführung, weil es sich bei Zeitschriften dieser Art nicht um typische Fachliteratur, sondern um Publikationen handelt, die ähnlich wie Tageszeitungen eine breite Öffentlichkeit ansprechen und daher in der Regel losgelöst von der beruflichen Sphäre gelesen werden.

Werbungskosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung liegen nur dann vor, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Antragstellers bildet. Diese Voraussetzungen sind in gegenständlichem Fall nicht gegeben, daher konnten die diesbezüglich als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen nicht berücksichtigt werden.

Von den geltend gemachten Werbungskosten für Computer u. dgl. wurden Privatanteile im Betrag von 329,24 Euro (zusätzlich) ausgeschieden.“

In der Begründung des Erstbescheides 2005 wird auf die Begründung des Erstbescheides 2004 hingewiesen und weiters ausgeführt, dass von den geltend gemachten

Werbungskosten für Computer u. dgl. Privatanteile im Betrag von 124,88 Euro (zusätzlich) ausgeschieden wurden.

In den **Beschwerden** gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 beide vom 21.4.2010 führte der Bf. aus wie folgt:

„Die Beschwerden richten sich gegen die Nichtberücksichtigung der Werbungskosten für das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer. Der Bf. beantragt die volle Berücksichtigung der in den Steuererklärungen 2004 und 2005 geltend gemachten Werbungskosten für das Arbeitszimmer.“

Begründung: Der Bf. bezieht ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Wie aus den bereits vorgelegten Bestätigungen des Arbeitgebers hervorgeht erbringt der Bf. einen Teil seiner Arbeitsleistung an seinem Telearbeitsplatz in seinem Wohnungsverband.

Der Bf. benutzt sein Arbeitszimmer im Durchschnitt an drei bis vier Tagen pro Woche für seine Arbeitsleitung für seinen Dienstgeber. Das Arbeitszimmer wird demnach zu mehr als 50 % für diese Tätigkeit in Anspruch genommen. Dementsprechend bildet dieses im Wohnungsverbund gelegene Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, und es sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Der Bf. verweise weiters auf die Entscheidung des VwGH vom 20.12.2000, 97/13/0111: Werden einem Arbeitnehmer Kosten vom Arbeitgeber ersetzt, diese Ersätze jedoch, weil kein Anwendungsfall des § 26 EStG 1988 vorliegt, der Lohnsteuer unterworfen, sind - soweit beruflich veranlasste, grundsätzlich absetzbare Aufwendungen vorliegen - diese als Werbungskosten zu berücksichtigen. Der Bf. hat von seinem Dienstgeber eine monatliche Energiepauschale von € 41,00 erhalten. Diese wurde mit dem laufenden Bruttobezug versteuert, daraus ergibt sich die Abzugsfähigkeit dieser Werbungskosten.“

Folgendes schriftliches Auskunftsersuchen betreffend den Bf. erging seitens des Finanzamtes an die aktenkundige Dienstgeberfirma des Bf.:

„Gemäß § 143 BAO ist die Abgabenbehörde berechtigt, Auskunft über alle für die Erhebung von Abgaben maßgebenden Tatsachen zu verlangen.“

Die Auskunftsperson wird

- darauf hingewiesen, dass die Auskunft in den im § 171 Bundesabgabenordnung genannten Fällen verweigert werden kann
- ermahnt, die Wahrheit anzugeben und nichts zu verschweigen.

Bezüglich oa Person werden Sie aufgefordert, folgende Fragen bzw. angeforderte Unterlagen zu beantworten bzw. zu übermitteln:

Dienstvertrag mitsamt allen ev. Ergänzungen vom Bf.

Nachweis über die verrichteten Arbeitszeiten der Jahre 2004 und 2005 am Firmensitz bzw. am Arbeitsplatz sowie Nachweis bzw. Aufzeichnungen über die verrichteten Arbeitszeiten von zu Hause aus.

Hinsichtlich der Finanzbehörde vorliegenden Bestätigung (v. 29.12.2006) über die teilweise Erbringung der Arbeitsleistung außerhalb des Firmensitzes der „DIENSTGEBERGesellschaft m.b.H.“, nehmen Sie bitte Stellung wie seitens des Arbeitsgebers verfahren worden wäre, wenn kein Desk-Sharing bzw. Teleworking freiwillig vereinbart worden wäre. Konkret stellt sich die Frage, ob d. Bf. andernfalls einen fixen Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt bekommen hätte bzw. wenn nicht, wie er dann seinen Dienst verrichtet hätte.

In diesem Zusammenhang stellt sich weiters die Frage, ob der ihm – im Falle eines fixen Arbeitsplatzes im Firmensitz – zur Verfügung gestellte Arbeitsplatz zweifellos für seine Tätigkeit geeignet wäre.

Zuletzt werden Sie erbeten auf die Handhabung bzw. Umsetzung sowie die Regelung bzw. Betriebsvereinbarung bezüglich Desk-Sharing und Teleworking bei „DIENSTGEBER“ GmbH einzugehen."

Die „DIENSTGEBER“ GmbH kam der Aufforderung zur Auskunftserteilung wie folgt nach:

„Ad Übermittlung des Dienstvertrages mitsamt allen ev. Ergänzungen:

Die Dienstgeberin legt den von 1.2.1997 bis 31.7.1997 befristeten Arbeitsvertrag einschließlich dessen Verlängerung bis zum 31.1.1999 und den ab 1.12.1998 unbefristeten Arbeitsvertrag vom Bf. dem Finanzamt vor.

Eine allfällige "Vereinbarung über die Einrichtung einer außerbetrieblichen Arbeitsstätte in Privaträumen von ArbeitnehmerInne/n" liegt in den Unterlagen nicht auf. Nach den Unterlagen der Dienstgeberin erhält der Bf. jedoch seit 2002 die sogenannte "Energiepauschale". Voraussetzung für den Bezug dieser Energiepauschale ist die Teilnahme an Desksharing und die Einrichtung einer außerbetrieblichen Arbeitsstätte. Arbeitnehmer/Innen, die nicht an Desksharing teilnehmen oder für die keine außerbetriebliche Arbeitsstätte im Sinne dieser Betriebsvereinbarung eingerichtet wurde, erhalten keine Energiepauschale.

Ad Übermittlung der Lohnkonten für den betreffenden Zeitraum (2004 – 2005):

Die Jahreslohnkontoinformation für das Jahr 2004 und die Jahreskontoinformation für das Jahr 2005 wurden dem Finanzamt vorgelegt.

Ad Nachweis über die verrichteten Arbeitszeiten der Jahre 2004 und 2005 am Firmensitz bzw. am Arbeitsplatz sowie Nachweis bzw. Aufzeichnungen über die verrichteten Arbeitszeiten von zu Hause aus:

Gemäß der "BETRIEBSVEREINBARUNG gem. § 97 Abs. 1 Z 9 ArbVG über außerbetriebliche Arbeitsstätten in Privaträumen von Arbeitnehmer/innen ("BV HOMEWORK") hat die Erfassung der Arbeitszeit für die Erbringung von Arbeitsleistungen in der außerbetrieblichen Arbeitsstätte nach den betrieblichen Regelungen zu erfolgen. Die Arbeitszeiterfassung wird durch die Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer durchgeführt. In den Zeiträumen 2004 und 2005 konnten im betrieblichen Arbeitszeiterfassungssystem "On-line Gleitzeiterfassung Neu"("OGZN") Arbeitszeiten an der außerbetrieblichen Arbeitsstelle nur durch die Eingabe eines entsprechenden Kommentars gekennzeichnet werden.

In den Arbeitszeitaufzeichnungen vom Bf. finden sich keine derartigen Einträge. Bitte beachten Sie jedoch, dass eine Angabe des Ortes der Erbringung der Arbeitsleistung im OGZN in diesem Zeitraum nach den betrieblichen Regeln weder notwendig noch üblich war, sodass aus dem Fehlen einer Angabe nicht auf die Erbringung der Arbeitsleistung an der betrieblichen Arbeitsstätte geschlossen werden kann.

Ad Übermittlung der Reisekostenabrechnungen für den entsprechenden Zeitraum:

Der Bf. hat im entsprechenden Zeitraum für folgende Tage Reisekosten abgerechnet:

2004: 7.1.2004, 7.9.2004, 15.10.2004, 1.12.2004

2005: 29.3.2005, 19.5.2005, 1.8.2005, 29.11.2005

Übersichten über die Reisekostenabrechnungen für das Jahr 2004 und über das Jahr 2005 liegen diesem Schreiben bei.

Ad Stellungnahme hinsichtlich der der Finanzbehörde vorliegenden Bestätigung (v. 29.12.2009) und Eignung eines allfällig zur Verfügung gestellten Arbeitsplatzes:

Gemäß der BETRIEBSVEREINBARUNG gem. § 97 Abs. 1 Z 9 ArbVG über die Einführung von Desksharing ("BV HOMEWORK") nehmen alle Arbeitnehmer/innen an Desksharing teil, wenn deren Arbeit in regelmäßig wiederkehrender, signifikanter, zeitlich begrenzter Abwesenheit vom Büro erbracht werden kann und die Einführung von Desksharing für den sie betreffenden Bereich durch die Gesellschaft m.b.H. und den Betriebsrat beschlossen wurde. Die Teilnahme am Desksharing wird nicht zwischen Dienstgeber und Arbeitnehmer vereinbart, allenfalls können Arbeitnehmer/innen bei Vorliegen berücksichtigungswürdiger Gründe von der Teilnahme an Desksharing ausgenommen werden. Arbeitnehmer/innen, die an Desksharing teilnehmen, verfügen über keinen eigenen, ihnen fix zugeordneten Arbeitsplatz. Die Dienstgeberin stellt den Arbeitnehmer/inne/n jedoch im Rahmen des Desksharing die notwendige Infrastruktur, unter anderem auch einen Arbeitsplatz, zur Verfügung.

Wer an Desksharing teilnimmt, hat das Recht auf die Einrichtung einer außerbetrieblichen Arbeitsstätte im Sinne der BV Homework oder die Bereitstellung der notwendigen Hard- und Software für die Ausübung sonstiger mobiler Telearbeit im Sinne der BV Homework. Eine Verpflichtung zur Telearbeit besteht jedoch nicht.

Wenn der Bf. der Einrichtung einer außerbetrieblichen Arbeitsstätte im Sinne der BV Homework oder der Ausübung mobiler Telearbeit nicht zugestimmt hätte, hätte die aktenkundige Arbeitgeberfirma keinen fixen Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt. Der Bf. hätte seine Tätigkeit an der betrieblichen Arbeitsstätte unter Nutzung der Desksharingsinfrastruktur verrichtet. Die IT-Ausstattung ist an allen Arbeitsplätzen ident und durch Standardkonfigurationen arbeitsplatzunabhängig. Die im Rahmen des Desksharing zur Verfügung gestellten Arbeitsplätze sind daher zur Verrichtung der Tätigkeiten vom Bf., die nicht im Außendienst und in direktem Kontakt mit Kunden ausgeübt werden, geeignet.

Ad Handhabung bzw. Umsetzung sowie die Regelung bzw. Betriebsvereinbarung bezüglich Desksharing und Teleworking:

Es werden zur Information die für den betreffenden Zeitraum geltenden Betriebsvereinbarungen über Desksharing und Homeworking als Beilagen übermittelt.“

Folgendes Ergänzungersuchen des Finanzamtes an den Bf. ist aktenkundig:

„Der Bf. wird ersucht folgende Unterlagen zur Erledigung der Beschwerden gegen die Einkommenssteuerbescheide 2004-2005 nachzureichen:

- Nachweis von seinem Dienstgeber über die Arbeitszeiten am Firmensitz bzw. am Arbeitsplatz von zu Hause für die Jahre 2004 und 2005.

Aus der Bestätigung der Arbeitsgebers geht hervor, dass die Telearbeit teilweise und freiwillig erbracht wird und dem Bf. im Rahmen des Desk-Sharings die notwendige Infrastruktur, unter anderem auch ein Arbeitsplatz, zur Verfügung steht, womit das Finanzamt keine verbindliche berufliche Veranlassung in dem Arbeitszimmer zu Hause sieht, und die Geltendmachung der Kosten für das Arbeitszimmer nicht als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Sollte der Bf. dieser Aufforderung nicht in der angemessenen Frist nachkommen, werden die Beschwerden abgewiesen.“

Aufgrund dieses Ersuchens um Ergänzung vom 23.9.2010 brachte der Bf. folgende Vorhaltsbeantwortung beim Finanzamt ein:

„Eine Bestätigung des Arbeitgebers über die Arbeiten am Firmensitz bzw. am Arbeitsplatz von zu Hause für die Jahre 2004 und 2005 kann nicht vorgelegt werden, da die Dienstgeberin eine solche nicht ausstellen kann. Dies deshalb, weil in den betreffenden Jahren zwar die geleisteten Arbeitszeiten dem Arbeitsgeber vorzulegen waren, jedoch nicht schriftlich bekanntzugeben war, wo die Arbeit geleistet wurde.

In den Arbeitszeitaufzeichnungen vom Bf. finden sich keine derartigen Einträge (obwohl diesbezügliche Anmerkungen vom Bf. möglich gewesen wären, wie oben ausgeführt ist).

Der Bf. überreicht jedoch eine vom Bf. selbst laut seinen Angaben laufend geführte Aufstellung für die Jahre 2004 und 2005, aus der ersichtlich ist, an welchen Tagen er seine Arbeit in Form von Teleworking verrichtet habe.

Hinsichtlich der Telearbeit ist festzuhalten, dass hier eine Vereinbarung mit der Dienstgeberin vorliegt und dass die Aufwendungen angefallen sind. Aus dem Gesetzestext ist nicht herauszulesen, dass Werbungskosten nur dann vorliegen, wenn eine "verbindliche berufliche Veranlassung" vorliegt. Siehe dazu die EStR Rz 4030 ff."

Bestätigung über teilweise Erbringung der Arbeitsleistung außerhalb des Firmensitzes der ARBEITGEBER-GmbH für das Jahr 2005

„Hiermit wird bestätigt, dass der Bf. wohnhaft in Wien, seit 01.05.2000 ihre/seine Arbeitsleistung für die Dienstgeberin teilweise außerhalb des Firmensitzes der „DIENSTGEBER“Gesellschaft m.b.H. erbringt. Die Dienstgeberin stellt der Mitarbeiterin/dem Mitarbeiter ein Notebook, die für die Tätigkeit erforderliche Software, Modem, Daten- und Gesprächsleitung zur Verfügung. Zusätzlich vergütet die Dienstgeberin der Mitarbeiterin/dem Mitarbeiter eine monatliche Energiepauschale in Höhe von € 41,00, die mit dem laufenden Bezug versteuert wird. Ein darüber hinausgehender Anspruch auf Kostenersatz gegenüber der Dienstgeberin besteht nicht.“

Die Errichtung eines Telearbeitsplatzes im Wohnungsverband der Arbeitnehmerin/des Arbeitnehmers geschieht freiwillig. Die Benützung dieses Telearbeitsplatzes wird zwischen ArbeitnehmerIn und Dienstgeberin individuell vertraglich vereinbart. Für die je nach Tätigkeit individuell mit der/dem Vorgesetzten vereinbarten Anwesenheitszeiten in einem „DIENSTGEBER“-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 „DIENSTGEBER“-Büro zur Verfügung gestellt.

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

Die **teilweise stattgebenden Beschwerdevorentscheidungen** die Beschwerdejahre betreffend wurden begründet wie folgt:

"Die Erledigung weicht von Ihrem Begehrten aus folgenden Gründen ab:

Sie haben gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2005 vom 21.04.2010 am 20.05.2010 das Rechtsmittel der Beschwerden eingebracht und beantragt, die geltend gemachten Aufwendungen für das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer zur Gänze zu berücksichtigen. Weiters haben Sie beantragt, die monatlich vom Dienstgeber ausbezahlte und versteuerte Energiepauschale i.H.v. € 41,- zu berücksichtigen.

Bezüglich Arbeitszimmer (hinsichtlich der Jahre 2004 und 2005):

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 201/1996, dürfen bei den einzelnen Einkünften 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.

Voraussetzung für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer ist, dass die Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt notwendig macht, und das Arbeitszimmer tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich bzw beruflich genutzt wird.

Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung. Tätigkeiten, für die ein Arbeitszimmer nicht notwendig ist, sind für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit jedenfalls unbeachtlich.

Nach der Judikatur (VwGH 27.5.1999, 98/15/0100) sei die Prüfung, ob ein Arbeitszimmer Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit im Sinne des § 20 (1) EStG 1988 darstelle, nur aus der Sicht der Einkunftsquelle vorzunehmen, für die das Arbeitszimmer notwendig sei.

Für den Fall des Bf. ergibt sich in Anbetracht der obigen Ausführungen Folgendes:

Informationen der Dienstgeberin des Bf. (Arbeitgeberfirma ist aktenkundig) zufolge, besteht lt. der Betriebsvereinbarung über die Einführung v. Desk-Sharing keine Verpflichtung zur Telearbeit. Des Weiteren ist lt. derselben Vereinbarung jedem Mitarbeiter ein persönlicher, versperrbarer Kasten mit Stauraum zur Verfügung zu stellen, und die IT-Ausstattung an allen Arbeitsplätzen ident und durch Standardkonfiguration arbeitsplatzunabhängig zu machen.

Lt. Betriebsvereinbarung über außerbetriebliche Arbeitsstätten in Privaträumen von Mitarbeitern erfolgt die Einrichtung einer außerbetrieblichen Arbeitsstätte ausschließlich auf freiwilliger Basis, wobei zumindest an einem Arbeitstag pro Woche die Erbringung von Arbeitsleistungen in der betrieblichen Arbeitsstätte zu erfolgen hat.

Alle oben erwähnten Inhalte von abgeschlossenen Vereinbarungen sowie jene hinsichtlich Aufforderungen seitens des Dienstgebers, zufolge jener der Dienstnehmer während der in der außerbetrieblichen Arbeitsstätte zu erbringenden Arbeitsleistung in die betriebliche

Arbeitsstätte zu kommen hat, lassen eindeutig darauf schließen, dass es sich bei dem geltend gemachten Zimmer im Haus des Bf. weder um einen ausschließlichen noch nahezu ausschließlichen Mittelpunkt der Tätigkeit des Bf. handelt bzw. gehandelt hat, und dieses „Arbeitszimmer“ daher das Erfordernis der oben erwähnten Notwendigkeit nicht erfüllt.

Allein aufgrund der Tatsache, dass die Möglichkeit bestanden hat durchgehend in der Arbeitsstätte zu bleiben bzw. in jedem Fall ein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt worden wäre, ist zwangsläufig der Mittelpunkt der Tätigkeiten schwerpunktmäßig in den Büroräumlichkeiten des Arbeitgebers des Bf. zu sehen.

Bezüglich Energiepauschale und Telefonkosten (2004 u. 2005):

Hinsichtlich der vom Dienstgeber ersetzen und der Lohnversteuerung unterzogenen Energiepauschale geht aus den vorgelegten Unterlagen nicht hervor, dass der Bf. die als Werbungskosten geltend gemachten Auslagen (Energierechnungen) tatsächlich selbst getragen haben [mit Ausnahme von der Wasser-/Abwassergebühr, die entsprechend der Teleworking-Tage des Bf. (lt. seiner eigenen Auflistung: 122 Tage im Jahr 2005 und 135 Tage im Jahr 2004) angerechnet werden]. Dahingehend gibt es keine Nachweise bezüglich des Geldflusses. Ebenso geht aus den vorgelegten Bestätigungen der Eltern des Bf. - hinsichtlich des Erhalts der Summen von diversen angefallenen Energie- und Telefonierechnungen – die auf deren Namen lauten – nicht hervor, dass der Bf. tatsächlich für diese Kosten aufgekommen ist.

Es entspricht nicht der Erfahrung des täglichen Lebens, dass der Person, auf dessen Namen die Rechnung(en) lauten, keine Aufwendungen hinsichtlich der Nutzung des Services angefallen sind. Des Weiteren können diese Bestätigungen allein deshalb nicht anerkannt werden, weil die Kriterien der Angehörigenjudikatur, d.h. Publizitätswirkung, klarer deutlicher Inhalt und dem zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessengegensatz in keiner Weise als erfüllt angesehen werden können.

Bezüglich der Kommunikationsanschluss- und Servicenutzungskosten (ADSL- oder ISDN-Anschluss) geht aus den oa Vereinbarungen hervor, dass der Dienstgeber als Eigentümer des Anschlusses die Einrichtungskosten sowie die monatliche Grundgebühr und die laufenden Kosten für alle dienstlich verursachten Tarifeinheiten übernimmt.

Da gegenteilige Informationen dem Finanzamt nicht vorliegen, können weder die Telefonkosten noch die Energiepauschale steuerlich anerkannt werden.

Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil der Beschwerdevorentscheidung.“

Der Bf. stellte einen Antrag auf Vorlage der gegenständlichen im Spruch angeführten Beschwerden an das Bundesfinanzgericht bzw. vormals Unabhängigen Finanzsenat.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Wurde gegen einen Bescheid bis zum Ablauf des 31.12.2013 zulässigerweise Berufung erhoben, gilt diese Berufung, wenn sie noch nicht erledigt wurde, als rechtzeitig erhobene Bescheidbeschwerde gemäß Art. 130 Abs. 1 Z 1 B-VG (vgl. Fister/Fuchs/Sachs, Verwaltungsgerichtsverfahren, § 3 VwGbK-ÜG Anm. 6).

Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass der Bf. unter Einhalten der diesbezüglichen Vorgaben seitens seines Arbeitgebers im Beschwerdezeitraum die Möglichkeit hatte, teilweise auch von zu Hause aus zu arbeiten. Der Dienstgeber stellte dem Bf. im Beschwerdezeitraum im Unternehmen sowohl Schreibtisch als auch einen Kasten mit Stauraum zur Verwendung des Bf. zur Verfügung. Aus der Aktenlage geht hervor, dass dem Bf. unter individueller Vereinbarung von Anwesenheitszeiten zwischen dem Bf. und seinem Vorgesetzten ein Arbeitsplatz mit der notwendigen Infrastruktur in einem Büro der Arbeitgeberfirma zur Verfügung stand. Aus der aktenkundigen Vereinbarung zwischen Bf. und Arbeitgeberfirma geht klar hervor, dass die Errichtung eines Telearbeitsplatzes im Wohnungsverband des Bf. freiwillig geschehen konnte und für den Bf. nicht verpflichtend war.

Beweiswürdigung

Als Beweise stehen die Unterlagen in den gegenständlichen Akten zur Verfügung, u.a. eine Bestätigung der Arbeitgeberin des Bf. über teilweise Erbringung der Arbeitsleistung außerhalb des Firmensitzes der Dienstgeber-GmbH des Bf. (namentlich aktenkundig), deren Inhalt als unstrittig und den wahren Gegebenheiten entsprechend anzunehmen ist.

Rechtsnormen

§ 16 Werbungskosten

(1) 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.

(Lenneis in Jakom EStG, 10. Aufl. 2017, § 16).

Ad Arbeitszimmer und sonstige streitgegenständliche Werbungskosten

§ 20 Abs 1 Z 2 lit d Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 idgF lautet wie folgt:

§ 20 Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

(1) 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.
b) Betrieblich oder beruflich veranlaßte Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauflassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.
c) Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs 5 und § 16 Abs 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.
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.

..... (Vock in Jakom EStG, 10. Aufl. 2017, § 20).

Erwägungen

Ad Arbeitszimmer:

Erforderl ist eine entspr Auslastung des Raums. Eine bloß gelegentl betriebl/berufl Nutzung reicht nicht aus.

Entscheidend sind die Art und das Ausmaß des durch die Erzielung von Einkünften zu erwartenden Arbeitsanfalls, der üblicherweise in einem Büror Raum bewältigt wird. Aufwendungen (VwGH 20.7.99, 98/13/0222). Die Notwendigkeit eines Arbeitszimmers kann sich iÜbr auch daraus ergeben, dass ein StPfl ein DVerh nur unter der Voraussetzung eingegangen ist, dass er die Arbeit zB wg Behinderung von zu Hause aus erledigen kann (s VwGH 25.7.13, 2011/15/0104), was jedoch gegenständlich nicht der Fall ist.

Aus der Aktenlage ergibt sich im beschwerdegegenständlichen Fall Folgendes:

Zu Mittelpunkt der (gesamten) Tätigkeit. aa) Einkunftsquellenbezug. Das Merkmal des Mittelpunkts der „gesamten“ betriebl/berufl Tätigkeit ist – verfassungskonform ausgelegt – aus der Sicht der jeweiligen Einkunftsquelle iSd gesamten Tätigkeit iRe konkreten Betriebs oder der gesamten Betätigung iRe konkreten berufl Betätigung zu beurteilen; es stellt nicht auf die Gesamtheit des Erwerbs eines StPfl ab. Eine Einkunftsquelle umfasst alle derselben Einkunftsart zuzuordnenden Tätigkeitsbereiche, die in einem engen sachl Wirkungszusammenhang stehen, mögen sie auch in unterschiedl Leistungen in

Erscheinung treten, zB eine schriftstellerische und vortragende Tätigkeit auf demselben Fachgebiet.

Unstrittig ist, dass laut Aktenlage lediglich eine teilweise Erbringung der Arbeitsleistung außerhalb des Firmensitzes der „DIENSTGEBER-GmbH“ des Bf. vorliegt.

Voraussetzung für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer ist, dass die Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt notwendig macht und das Arbeitszimmer tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich bzw beruflich genutzt wird.

Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung. Tätigkeiten, für die ein Arbeitszimmer nicht notwendig ist, sind für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit jedenfalls unbeachtlich.

Für gegenständlichen Fall ergibt sich in Anbetracht der obigen Ausführungen Folgendes: Informationen der Dienstgeberin des Bf. zufolge besteht lt. der Betriebsvereinbarung über die Einführung v. Desk-Sharing keine Verpflichtung zur Telearbeit. Des Weiteren ist lt. derselben Vereinbarung jedem Mitarbeiter ein persönlicher, versperrbarer Kasten mit Stauraum zur Verfügung zu stellen, und die IT-Ausstattung an allen Arbeitsplätzen ident und durch Standardkonfiguration arbeitsplatzunabhängig zu machen.

In gegenständlichem Fall erfolgt laut Betriebsvereinbarung über außerbetriebliche Arbeitsstätten in Privaträumen von Mitarbeitern die Einrichtung einer außerbetrieblichen Arbeitsstätte ausschließlich auf freiwilliger Basis, wobei zumindest an einem Arbeitstag pro Woche die Erbringung von Arbeitsleistungen in der betrieblichen Arbeitsstätte zu erfolgen hat.

Alle oben erwähnten Inhalte von abgeschlossenen Vereinbarungen sowie jene hinsichtlich Aufforderungen seitens des Dienstgebers, denen zufolge der Dienstnehmer während der in der außerbetrieblichen Arbeitsstätte zu erbringenden Arbeitsleistung in die betriebliche Arbeitsstätte zu kommen hat, lassen eindeutig darauf schließen, dass es sich bei dem geltend gemachten Zimmer im Haus des Bf. weder um einen ausschließlichen noch nahezu ausschließlichen Mittelpunkt der Tätigkeit des Bf. handelt bzw. gehandelt hat, und dieses „Arbeitszimmer“ daher das Erfordernis der oben erwähnten Notwendigkeit nicht erfüllt.

Allein aufgrund der Tatsache, dass die Möglichkeit bestanden hat, in der Arbeitsstätte zu bleiben bzw in jedem Fall ein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt worden wäre, ist zwangsläufig der Mittelpunkt der Tätigkeiten schwerpunktmäßig in den Büroräumlichkeiten der Arbeitgeber-Firma des Bf. zu sehen. Eine Bestätigung der Arbeitgeberin über die Arbeiten am Firmensitz bzw. am Arbeitsplatz von zu Hause für die Jahre 2004 und 2005 kann vom Bf. nicht vorgelegt werden, da die Dienstgeberin eine solche nicht ausstellen

kann. Dies deshalb, weil in den betreffenden Jahren zwar die geleisteten Arbeitszeiten vom Bf. der Arbeitsgeberin mitzuteilen waren, jedoch nicht schriftlich bekanntzugeben war, wo die Arbeit geleistet wurde, und dies auch nicht ohne Verpflichtung der Arbeitgeberin durch einen Vermerk bekanntgegeben wurde, der grundsätzlich wie die Dienstgeberin oben ausführte möglich (aber eben nicht verpflichtend) gewesen wäre.

Auch durch die Behauptung des Bf., er habe drei oder 4 Tage im häuslichen Arbeitszimmer gearbeitet, kann der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer nicht als erwiesen angesehen werden.

Zum Beschwerdepunkt Arbeitszimmer wird überdies um Wiederholungen zu vermeiden auf die o.a. Begründung in der Beschwerdevorentscheidung betreffend beide Beschwerdejahre hingewiesen, die ausdrücklich auch Inhalt des gegenständlichen Erkenntnisses ist.

Betreffend den Beschwerdepunkt Arbeitszimmer ist anzumerken, dass die Beschwerdevorentscheidung Vorhaltscharakter hat und den diesbezüglichen Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung seitens des Bf. nichts Substantiiertes entgegnet wurde.

Vom Bf. wurde der Nachweis für den von ihm behaupteten Mittelpunkt seiner gesamten beruflichen Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer nicht erbracht.

Der Beschwerdepunkt betreffend häusliches Arbeitszimmer ist aus oben angeführten Gründen in beiden Beschwerdejahren abzuweisen.

Ad Energiepauschale:

Hinsichtlich der vom Dienstgeber ersetzen und der Lohnversteuerung unterzogenen Energiepauschale geht aus den vorgelegten Unterlagen nicht hervor, dass der Bf. die als Werbungskosten geltend gemachten Auslagen (Energierechnungen) tatsächlich selbst getragen hat [mit Ausnahme der Wasser-/Abwassergebühr, die entsprechend der Teleworking-Tage des Bf. (lt. Auflistung des Bf.: 122 Tage im Jahr 2005 und 135 Tage im Jahr 2004) angerechnet werden]. Dahingehend gibt es keine Nachweise bezüglich des Geldflusses. Ebenso geht aus den vorgelegten Bestätigungen der Eltern des Bf. hinsichtlich des Erhalts der Summen betreffend diverse Energierechnungen, die auf deren Namen lauten, nicht hervor, dass der Bf. tatsächlich für diese Kosten aufgekommen ist. Beispielsweise wurden keine fremdüblichen Nachweise bzgl. detaillierter Vereinbarungen über den Verwendungszweck von etwaigen Zahlungen bzw. über die tatsächlichen Zahlungsflüsse vorgelegt.

Voraussetzungen für die Anerkennung von Beziehung zwischen Nahen Angehörigen:
Nach stRspr des VwGH (zB 18.4.07, 2004/13/0025) können vertragl Vereinbarungen zw

nahen Angehörigen für den Bereich des StRechts – ungeachtet ihrer zivilrechtl Gültigkeit – nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie (1) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen; (2) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und (3) auch zw Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Auch die Erfüllung der vertragl Vereinbarungen zw nahen Angehörigen muss diesen Anforderungen genügen (VwGH 11.11.08, 2006/13/0046). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen, haben ihre Bedeutung im Rahmen der – vom VwGH nur auf ihre Schlüssigkeit zu prüfenden – Beweiswürdigung (§ 167 Abs 2 BAO) und kommen daher in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaflt Gehalt einer behaupteten vertragl Gestaltung bestehen. Die Rspr über die steuerl Anerkennung von Verträgen zw nahen Angehörigen ist Ausfluss der wirtschaflt Betrachtungsweise des § 21 BAO (VwGH 10.5.88, 87/14/0084). (Jakom/Lenneis EStG, 2017, § 4 Rz 332).

Es entspricht nicht der Erfahrung des täglichen Lebens, dass der Person auf dessen Namen die Rechnung(en) lautet keine Aufwendungen hinsichtlich der Nutzung des Services angefallen sind. Des Weiteren sind diese Bestätigungen vom Bundesfinanzgericht allein deshalb nicht als Beweise anzuerkennen, weil die Kriterien der Angehörigenjudikatur, d.h. Publizitätswirkung, klarer deutlicher Inhalt und dem zwischen Fremden üblicherweise bestehenden Interessengegensatz in keinstter Weise als erfüllt angesehen werden können.

Vom Bf. konnte kein Nachweis über die diesbezügliche Kostentragung erbracht werden. Angemerkt wird, dass die Energiekosten laut Aktenlage überdies nicht von seiner Dienstgeberin sondern von seinen Eltern getragen wurden.

Da dem Bf. selbst keine Ausgaben bzw. Kosten betreffend Energieraufwendungen erwachsen sind, und weiters diese Kosten nicht von seiner Arbeitgeberin getragen wurden, was vom Bf. ohnehin nicht behauptet wurde, kann auch aus dem von ihm angeführten Erkenntnis VwGH 20.12.2000, 97/13/0111 für sein Beschwerdebegehren nichts gewonnen werden.

Auf die diesbezügliche Begründung der Beschwerdevorentscheidungen, die Vorhaltscharakter hat, wird hingewiesen. Seitens des Bf. wurde keine substantiierte Gegenäußerung zu den Ausführungen in der Begründung der Beschwerdevorentscheidungen vorgebracht.

Bezüglich Energiepauschale sind keine Werbungskosten anzuerkennen, da eine allfällige Kostentragung durch den Bf. weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht wurde, und überdies keine diesbezügliche Kostentragung durch seine Arbeitgeberin behauptet wurde.

Da der Bf. einen diesbezüglichen Zahlungsfluss weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht hat, und ihm nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts keine Ausgaben angefallen sind, sind diesbezüglich keine Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 idGf angefallen.

Ad Telefonkosten wird angemerkt, dass vom Finanzamt in den o.a. Beschwerdevorentscheidungen bzw. bereits in den Einkommensteuerbescheiden (Erstveranlagung) Telefonkosten im vom Bf. beantragten Ausmaß als Werbungskosten anerkannt wurden, was im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts gleichbleibend ebenfalls anerkannt wird (Einkommensteuerberechnungen betreffend die Beschwerdejahre der Erstbescheide sowie der Beschwerdevorentscheidungen).

Werbungskosten hinsichtlich Arbeitsmaterial (nach Abzug von Privatanteilen) sind wie in den Beschwerdevorentscheidungen und auch in den Erstbescheiden anzuerkennen.

Wasser-/Abwassergebühren werden wie in den Beschwerdevorentscheidungen anteilig für die Teleworking-Tage in beiden streitgegenständlichen Jahren als Werbungskosten anerkannt.

Die Telefonkosten wurden in den Erstveranlagungsbescheiden sowie in den Beschwerdevorentscheidungen beide Beschwerdejahre betreffend bereits im vom Bf. beantragten Ausmaß berücksichtigt und waren demgemäß grundsätzlich nicht beschwerdeabhängig.

Jahr 2004: Werbungskosten sind wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung betragsgleich iHv Euro 749,60 anzuerkennen.

Dieser Betrag setzt sich zusammen aus Werbungskosten für Arbeitsmaterial Euro 494,13 (nach Abzug eines Privatanteils von 40 %) sowie Telefonkosten iHv Euro 191,37 (bereits in Erstbescheid als Werbungskosten in der vom Bf. beantragten Höhe anerkannt) sowie wie oben angeführt Werbungskosten betreffend Wasser-/Abwassergebühren anteilig für die Teleworking-Tage .

Jahr 2005: Werbungskosten sind wie bereits in der Beschwerdevorentscheidung betragsgleich iHv Euro 420,15 anzuerkennen.

Dieser Betrag setzt sich zusammen aus Werbungskosten für Arbeitsmaterial Euro 187,31 (nach Abzug eines Privatanteils von 40 %) sowie Telefonkosten iHv Euro 125,55 (bereits im Erstbescheid als Werbungskosten in der vom Bf. beantragten Höhe anerkannt) sowie wie oben angeführt Werbungskosten betreffend Wasser-/Abwassergebühren anteilig für die Teleworking-Tage .

Insgesamt sind die Werbungskosten wie in den Beschwerdevorentscheidungen anzuerkennen.

Nichtzulassung der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes

abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Da die gegenständliche Beschwerdesache keine Rechtsfrage darstellt, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs.4 B-VG zukommt, ist die Revision an den Verwaltungsgerichtshof unzulässig.

Eine über den Individualfall hinaus relevante Rechtsfrage liegt nicht vor.

Insgesamt ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 30. Juni 2017