



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 1

GZ. RV/1325-W/10

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Heinlein & Partner Steuerberater GmbH, 1010 Wien, Teinfaltstraße 5/4, vom 25. November 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Gänserndorf vom 10. August 2009 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 und Einkommensteuervorauszahlung für das Jahr 2009 entschieden:

Der Berufung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2006 bis 2008 wird teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2009 wird teilweise Folge gegeben. Die Einkommensteuervorauszahlungen für das Jahr 2009 wird von € 6.184,28 auf € 5.793,79 herabgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist Journalist und war in den Streitjahren 2006 bis 2008 als Kommunikationsleiter der P. (P) nicht selbständig tätig.

---

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagungen für die Jahre 2006 bis 2008 wurden u.a. Aufwendungen für ein Arbeitszimmer und das große Pendlerpauschale als Werbungskosten sowie weiters Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung geltend gemacht.

Das Finanzamt kürzte bzw. anerkannte die Aufwendungen aus folgenden Gründen nicht:

<Pendlerpauschale:

Sie haben das "große" Pendlerpauschale für eine einfache Wegstrecke ab 20 km über den Arbeitgeber in Anspruch genommen und dieses für die Jahre 2006 und 2007 auch nochmals im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung beantragt. Ein großes Pendlerpauschale steht dann zu, wenn die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel an den überwiegenden Arbeitstagen pro Lohnzahlungszeitraum (Monat) zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist.

Die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ist nicht möglich, wenn diese zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges gar nicht oder nicht zu den erforderlichen Zeiten verkehren.

Die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel ist nicht zumutbar bei Vorliegen einer dauernden starken Gehbehinderung oder wenn die Anfahrtszeit unzumutbar lange ist. Bei einer einfachen Wegstrecke ab 20km gilt eine Wegzeit von 2 Stunden als zumutbar. Bei Berechnung der Wegzeit wird unter anderem eine optimale Kombination zwischen Massenbeförderungs- und Individualverkehrsmittel (z.B. Park and Ride) unterstellt.

Es ist für die Bestimmung eines Pendlerpauschales - außer beim Werkverkehr - nicht maßgebend, welches Verkehrsmittel auf dem Arbeitsweg tatsächlich benutzt wird.

Im konkreten Fall ist die Benützung öffentlicher Verkehrsmittel auf dem überwiegenden Arbeitsweg, und zwar ab Bahnhof R. bis auf wenige Nachtstunden möglich und zumutbar. Wenn Sie laut Ihrer Angaben die Arbeitszeiten manchmal flexibel einteilen müssen, so ist dies nicht an den überwiegenden Arbeitstagen pro Lohnzahlungszeitraum zutreffend und bezieht sich auch nur auf Dienstfahrten im Rahmen des Arbeitsverhältnisses und nicht auf die den Anspruch auf ein Pendlerpauschale begründenden Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Wie bereits oben ausgeführt, wird Ihnen unterstellt, dass die Wegstrecke von der Wohnung zum Bahnhof R. (2,58km laut Routenplaner) mit dem eigenen Pkw zurückgelegt wird. Bei theoretischer Benützung des eigenen Pkw bis Bahnhof R. (aufgerundet 3km), der Eisenbahn bis X.Straße (10km), der Buslinie-X bis Y. (aufgerundet 3Km), der U-Bahn bis Y.Straße (aufgerundet 4km) und Zurücklegung des Fußweges zur Dienststelle (aufgerundet 1 km) ergibt sich ein Arbeitsweg im Ausmaß von 21 km. Die zumutbare Wegzeit von 2 Stunden wird dabei keinesfalls überschritten.

Eine die automatische Anerkennung eines großen Pendlerpauschales vermittelnde dauernde starke Gehbehinderung wurde nicht nachgewiesen (Eintragung im Behindertenpass durch das Bundessozialamt, Befreiung von der Kfz-Steuer, Bescheinigung gemäß § 29b StVO). Es steht daher nur das "kleine" Pendlerpauschale für eine einfache Wegstrecke ab 20km zu.

Sofern Sie nach wie vor der Ansicht sind, dass Ihnen ein großes Pendlerpauschale zusteht, wird dazu bemerkt, dass die maßgebende kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und Dienststelle laut Routenplaner lediglich 17,26km beträgt, sodass Ihnen lediglich ein großes Pendlerpauschale für eine einfache Wegstrecke ab 2 km zustehen würde. Das über den Arbeitgeber in Anspruch genommene große Pendlerpauschale für eine einfache Wegstrecke ab 20km ist auf alle Fälle unrichtig. Es empfiehlt sich, eine Richtigstellung des Pendlerpauschales beim Arbeitgeber vorzunehmen bzw. dieses Überhaupt erst im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung zu beantragen.

Arbeitszimmer, Einrichtung des Arbeitszimmers:

Die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer und für Einrichtungsgegenstände der Wohnung setzt stets voraus, dass die Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt notwendig macht und dass der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt wird. Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 2 Iit. d EStG darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen. Nach der Judikatur ist die Prüfung, ob ein Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit darstellt, nur aus der Sicht der Einkunftsquelle vorzunehmen, für die das Arbeitszimmer notwendig ist.

Sie beziehen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Aktiveinkünfte) von der P für Ihre Tätigkeit als Kommunikationsleiter. Allein schon aus Ihrer Tätigkeitsbeschreibung geht hervor, dass das häusliche Arbeitszimmer keinesfalls der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit ist. Ihre Einkunftsquelle umfasst nur eine Tätigkeit, die einem einzigen Berufsbild entspricht, nämlich einem solchen, bei dem der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit jedenfalls außerhalb des Arbeitszimmers liegt. Daran ändert auch nichts die Tatsache, dass Ihnen der Arbeitgeber ermöglicht, Teile der Arbeit von zu Hause aus zu erledigen.

Weiters haben Sie auch ein Pendlerpauschale in Anspruch genommen, welches (unabhängig von der Höhe) unter anderem nur dann zusteht, wenn der Arbeitsweg an den überwiegenden Arbeitstagen pro Lohnzahlungszeitraum zurückgelegt wird, also wenn die Dienststelle an den überwiegenden Arbeitstagen monatlich aufgesucht wird.

Das häusliche Arbeitszimmer stellt somit keinesfalls den Tätigkeitsmittelpunkt iSd § 20 Abs. 1 Z. 2 Iit. d EStG dar. Die Aufwendungen und Ausgaben für das Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sind daher nicht abzugsfähig.

#### AUSSERGEWÖHNLICHE BELASTUNGEN:

Für die Anerkennung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung ist erforderlich, dass nachweislich eine Krankheit vorliegt, die Behandlung in direktem Zusammenhang mit dieser Krankheit steht und eine taugliche Maßnahme zur Linderung oder Heilung der Krankheit darstellt.

Unter Krankheit ist eine gesundheitliche Beeinträchtigung zu verstehen, die eine Heilbehandlung bzw. Heilbetreuung erfordert. Nicht abzugsfähig sind daher Aufwendungen für die Vorbeugung von Krankheiten sowie zur Erhaltung der Gesundheit.

Aufwendungen für Behandlungsleistungen durch nichtärztliches Personal sind grundsätzlich nur dann als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen, wenn diese Leistungen ärztlich verschrieben oder die Kosten teilweise von der Sozialversicherung ersetzt werden.

Bei Vorliegen einer Behinderung können neben den pauschalen Freibeträgen auf Grund des Grades der Behinderung bzw. beispielsweise wegen Diätverpflegung die Kosten für Behindertenhilfsmittel und die Kosten der Heilbehandlung berücksichtigt werden.

Zu Unterscheiden ist zwischen den Kosten, die mit einer Behinderung im Zusammenhang stehen und ohne Abzug des steuerlichen Selbstbehaltes berücksichtigt werden können, und den Kosten, die mit einer Behinderung nicht im Zusammenhang stehen und von denen der steuerliche Selbstbehalt abzuziehen ist.

Sie haben für 2006 und 2007 gewisse Ausgaben unter dem Titel der Krankheitskosten geltend gemacht und für 2008 gleichartige Ausgaben "plötzlich" unter dem Titel der Behinderung angeführt, obwohl eine Behinderung schon länger besteht. Es kann aber an Hand der Belege und an Hand Ihrer Auflistung nicht festgestellt werden, ob bzw. in welchem Ausmaß Kosten im Zusammenhang mit einer Behinderung vorliegen, sodass eine Anerkennung der Kosten unter diesem Titel nicht möglich ist.

Aus der Rechnung über den Ankauf eines Bürosessels ist nicht ersichtlich, dass es sich um einen speziellen, ärztlich verordneten Sessel handelt. Aus den Rechnungen über den Ankauf von Spezialbetteinsätzen und -matratzen (jeweils zwei Stück?) ist ebenfalls nicht ersichtlich, dass es sich z.B. um ein Behindertenhilfsmittel handelt.

Es ist anzunehmen, dass sowohl der Bürosessel als auch die Betteinsätze und -matratzen keine spezifische, ausschließlich auf Ihre Bedürfnisse abgestimmte Beschaffenheit haben, sondern ein marktgängiges, handelsübliches Produkt sind, welches von einer Vielzahl von Personen auch unabhängig von einer Erkrankung zur Steigerung des körperlichen Wohlbefindens bzw. zur Gesundheitsvorsorge benutzt wird. Eine etwaige ärztliche Empfehlung zur Benützung derartiger Produkte reicht zur Anerkennung einer außergewöhnlichen Belastung nicht aus.

Aus den Belegen über die Behandlungen und Therapien durch nichtärztliches Personal geht nicht hervor, dass diese Behandlungen und Therapien ärztlich verordnet waren.

Allgemein ist zu erwähnen, dass Gegenstände, die im Zusammenhang mit einer Krankheit oder einer Behinderung angekauft werden, im Jahr der Verausgabung sofort abgeschrieben werden können. Eine Aufteilung auf die Nutzungsdauer ist hier - anders als bei den Werbungskosten - nicht vorgesehen.

Fahrtkosten (hier zu Arztbesuchen etc.) können nur in Form des amtlichen Kilometergeldes an Hand entsprechender nachvollziehbarer Fahrtaufzeichnungen oder in Form der tatsächlichen Kosten an Hand eines lückenlosen Fahrtenbuches geltend gemacht werden. Die Berücksichtigung einzelner tatsächlicher Kosten (z.B. Autobahnvignette, Parkgebühren etc.) ist nicht möglich.

Abschließend wird bemerkt, dass die Abweichungen von Ihren Angaben hinsichtlich Krankheitskosten keine steuerliche Auswirkung haben, weil selbst die Ausgaben in der von Ihnen beantragten Höhe den steuerlichen Selbstbehalt nicht übersteigen.>

In der fristgerechten Berufung wurde gegen die Nichtanerkennung von Werbungskosten wie folgt eingewendet:

#### „1. Arbeitszimmer

Die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer setzt nach den Lohnsteuerrichtlinien RZ 324 § 16 (aus 2002 in der derzeit geltenden Fassung) voraus, dass die Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen dieses unbedingt notwendig macht und dass der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird.

Die Notwendigkeit ist kein Wesensmerkmal des Werbungskostenbegriffes, es handelt sich um ein Merkmal für die Anerkennung. Es gilt zu beurteilen, wo der Mittelpunkt der Tätigkeit gelegen ist. Im Zweifel ist darauf abzustellen, dass das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird.

In der Beilage legen wir eine Skizze des Arbeitszimmers unseres Mandanten bei. Gleichzeitig wird das Schreiben der P. beigelegt, aus dem auch ersichtlich ist, dass die Tätigkeit überwiegend von zu Hause aus zu erledigen ist, da aufgrund des Gesundheitsbildes (Krebserkrankung) die Tätigkeit von anderer Stelle unzumutbar erscheint und somit auch die Aufwendungen für das Arbeitszimmer eindeutig im Sinne des Werbungskostenbegriffes als Aufwendungen oder als Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen zu werten sind.

Die Krankheitsgeschichte unseres Mandanten wurde Ihnen bereits per E-Mail zugesandt. Ergänzungshalber wird sie noch einmal kurz wiedergegeben:

1999 Auftreten des Nierentumors, Operation - eine Niere entfernt

1999 Auftreten von Metastasen in der Leber

1999 Behandlung mit Immun-Therapien

2000 Operation um festzustellen um welche Metastasen es sich handelt

2000 weitere Immuntherapien, 9 Wochen im Spital, Behandlung mit dem ehemaligen Conteran-Mittel

2001 eine Metastase im Schädel-Operation

danach Bestrahlung, Therapien um wieder Essen zu lernen, Sprechtraining, Physiotherapien, Psychotherapien, Osteopatische Behandlungen, Medikamenten, die oft die Krankenkasse nicht bezahlt anschließend noch zahlreiche Therapien um die Nachwirkungen zu minimieren.

In Beachtung des Begriffes im Sinne des § 16 sowie unter der Berücksichtigung der Richtlinien sind die geltend gemachten Aufwendungen für das Arbeitszimmer als Werbungskosten zu qualifizieren.

## 2. Pendlerpauschale

Das Büro des Unternehmens, wo er für kurzfristige Innendienste (administrative Tätigkeiten ca. einmal in der Woche) tätig war, befand sich in Adr..

Für die übrigen Tätigkeiten, die vom eigenen Arbeitszimmer (diverse Meetings) ausgegangen sind, ist ebenso das Pendlerpauschale anzusetzen, vgl. RZ 263 a und folgende zu den Lohnsteuerrichtlinien (§ 16)."

Die Berufung wurde mit abweisender Berufungsvorentscheidung mit folgender Begründung erledigt:

<Arbeitszimmer:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen, Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 Iit d EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften die Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung auch nur dann abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig ist und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird (vgl. VwGH 23.05.1996, 94/15/0063; 31.10.2000, 95/15/0186).

Die Notwendigkeit ist zwar richtigerweise kein Wesensmerkmal des Betriebsausgaben- oder Werbungskostenbegriffs, es handelt sich dabei aber nach der Rechtsprechung um ein sachlich geeignetes Merkmal für die Anerkennung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen.

Die Frage, ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt, ist auch nach dem "typischen Berufsbild" der Tätigkeit des Steuerpflichtigen zu beantworten. Die Beurteilung des Stellenwertes eines Arbeitszimmers für die Berufstätigkeit hat nach dem typischen Ablauf der Betätigung zu erfolgen (vgl. VwGH 24.10.2005, 2001/13/0272; 16.03.2005, 2000/14/0150 und 24.04.2002, 98/13/0193) und ist einkunftsquellenbezogen vorzunehmen.

Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 28.11.2000, Zahl 99/14/0008, ist der Mittelpunkt der Tätigkeit nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen.

Nur im Zweifel kommt es darauf an, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (u.a. VwGH

24.06.2004, 2001/15/0052; 21.09.2005, 2001/13/0241).

Bei Zweifeln, ob eine Tätigkeit berufsbildbezogen schwerpunktmäßig innerhalb oder außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird, ist im Sinne der Ansicht des VwGH darauf abzustellen, ob die Tätigkeit notwendigerweise zu mehr als der Hälfte im Arbeitszimmer ausgeübt wird (vgl. Atzmüller/Krafft in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke MSA EStG [1.1.2006], § 20 Anm. 44).

Sie haben in Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 24.4.2009 Ihren Aufgabenbereich als Kommunikationsleiter sinngemäß folgendermaßen dargestellt:

- Pflege der Beziehungen zu den Journalisten
- Herstellung von Kontakten zwischen Geschäftsführung und Medien
- Externe Kommunikation, um der Öffentlichkeit die Arbeit der ÖPAG näher zu bringen
- Organisation von Journalisten-Workshops, um das Fachwissen von Pensionskassen den Medien zu erklären
- Organisation von Journalisten-Reisen für das Unternehmen zu Ländern und Städten, um das Pensionskassensystem in anderen Ländern vorzustellen
- Organisieren von Charity-Veranstaltungen
- Zusammenarbeit mit Agenturen

In Wikipedia ([www.wikipedia.de](http://www.wikipedia.de)) ist die Haupttätigkeit eines Kommunikationsleiters wie folgt beschrieben:

Konzeption, Planung und Realisierung von Werbekampagnen für Produkte und Dienstleistungen, einschließlich Budgetverantwortung. Nebst der klassischen Kommunikation kennt der Kommunikationsleiter dafür auch alle Spezialgebiete der Marketingkommunikation wie Dialogmarketing, Database-Marketing, Verkaufsförderung, Eventmarketing, Sponsoring sowie Onlinewerbung. Der Kommunikationsleiter nimmt Aufträge und Briefings entgegen und setzt auch den Kommunikationsplaner gezielt ein. Auf Agenturseite ist er zentraler Ansprechpartner für die Kunden und koordiniert die Tätigkeiten der Kreativen, der Media-Profis, der Produktion sowie der Spezialisten aus allen Gebieten der Kommunikation.

Bei Tätigkeiten (Berufsbildern), deren Mittelpunkt (Schwerpunkt) jedenfalls außerhalb eines Arbeitszimmers liegt, bestimmt (prägt) die außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübte (Tätigkeits)Komponente das Berufsbild entscheidend. Die mit der Tätigkeit (auch) verbundene (Tätigkeits)Komponente, die auf das Arbeitszimmer entfällt, ist demgegenüber bei Beurteilung des Berufsbildes typischerweise nicht wesentlich.

Beispiele: Lehrer, Richter, Politiker, Vertreter, Unternehmensberater  
 Tätigkeiten (Berufsbildern), deren Mittelpunkt (Schwerpunkt) in einem Arbeitszimmer liegt, werden entweder ausschließlich in einem Arbeitszimmer ausgeübt oder umfassen (Tätigkeits)Komponenten, die außerhalb des Arbeitszimmers, und solche, die in einem Arbeitszimmer ausgeübt werden, wobei die (Tätigkeits)Komponente, die auf das Arbeitszimmer entfällt, typischerweise nicht als für das Berufsbild (bloß) unwesentlich zu bezeichnen ist. Beispiele: Gutachter, Schriftsteller, Teleworker.

Auf Grund Ihrer eigenen Beschreibung des Aufgabenbereiches und auf Grund der Tätigkeitsbeschreibung in Wikipedia ergibt sich, dass der Schwerpunkt der Tätigkeit als Kommunikationsleiter nach dem Berufsbild nicht in einem häuslichen Arbeitszimmer liegt. Dazu kommt noch, dass Sie wieder ein großes Pendlerpauschale beantragen, weil neben den einmal wöchentlich anfallenden Fahrten von der Wohnung zur Dienststelle für die übrigen Tätigkeiten (!) Fahrten zu diversen Meetings ab Wohnung (Arbeitszimmer) erfolgten, die Sie mit Fahrten auf dem Arbeitsweg gleichstellen. Nachdem ein Pendlerpauschale bei Vorliegen der anderen Voraussetzungen überhaupt nur dann zusteht, wenn der Arbeitsweg an den überwiegenden Arbeitstagen pro Lohnzahlungszeitraum zurückgelegt wird, muss - unabhängig

davon, ob überhaupt ein Pendlerpauschale anerkannt wird - angenommen werden, dass die Tätigkeit überwiegend außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers ausgeübt wurde. Es erübrigt sich daher eine nähere Überprüfung, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit als Kommunikationsleiter benutzt wird.

Ebenfalls in Beantwortung des Ergänzungersuchens vom 24.4.2009 haben Sie bekannt gegeben, dass sich Ihre Dienststelle in Adr.1 befindet. Laut der Arbeitgeberbestätigung vom 30.3.2007 sind Sie bei der P im Ausmaß von 20 Stunden pro Woche beschäftigt und es ist Ihnen im Rahmen Ihrer Funktion auch gestattet, bei Bedarf von zu Hause aus zu arbeiten. In der Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2008 geben Sie (bezüglich Pendlerpauschale) bekannt, dass sich das Büro des Arbeitgebers, wo Sie für kurzfristige Innendienste (ca. einmal pro Woche) tätig waren, in Adr. befand.

Dazu wurde ein Schreiben des Arbeitgebers vom 19.8.2009 vorgelegt, laut dem sinngemäß das (Teilzeit)Dienstverhältnis seit 1.7.2004 besteht, dass eine Vereinbarung besteht, laut der Sie auf Grund der Nachwirkungen der schweren Krebserkrankung und zur Vermeidung von Wegzeiten Ihre Arbeit überwiegend von zu Hause aus erledigen können, und dass Sie einen flexiblen Arbeitsplatz an der Dienststelle hatten, der Ihnen je nach Verfügbarkeit während Ihrer Anwesenheit im Büro zugeordnet wurde.

Es liegen somit zu ein und demselben Sachverhalt (Arbeitszimmer) und zu ein und denselben Zeiträumen (Jahre 2006 bis 2008) zwei unterschiedliche Angaben zur Anschrift der Dienststelle und zwei widersprüchliche Arbeitgeberbestätigungen vor.

Tatsache dürfte sein, dass Ihnen der Arbeitgeber auf Grund Ihres Krebsleidens die Möglichkeit gegeben hat, jene Tätigkeiten, für die ein Büro oder zumindest ein Arbeitsplatz erforderlich ist, in gewissem Ausmaß von zu Hause aus zu erledigen. Wenn Sie von dieser Möglichkeit Gebrauch machten und dadurch in Folge an der Dienststelle an Stelle eines fixen Büros nur mehr ein flexibler Arbeitsplatz zur Verfügung steht, dann ist dies einem freiwilligen Verzicht auf die Nutzung eines Dienstzimmers gleichzusetzen.

Der (freiwillige) Verzicht auf die Nutzung eines Dienstzimmers führt nicht zu einer Notwendigkeit des Arbeitszimmers im Wohnungsverband (Atzmüller/Krafft in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1.1.2006] § 20 Anm 37).

Das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer bildet nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit. Die Ausgaben für das Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sind daher gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 Iit d EStG nicht abzugsfähig.

Pendlerpauschale:

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht. Darüber hinaus steht ein "kleines" oder ein "großes" Pendlerpauschale zu, wenn die nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG vorgesehenen Voraussetzungen gegeben sind.

Grundvoraussetzung für die Anerkennung eines Pendlerpauschales ist, dass der Arbeitsweg an den überwiegenden Arbeitstagen pro Lohnzahlungszeitraum zurückgelegt wird.

Für den vollen Kalendermonat können durchschnittlich 20 Arbeitstage angenommen werden. Ein Pendlerpauschale im betreffenden Ausmaß steht somit erst dann zu, wenn der Arbeitsweg an mehr als 10 Tagen zurückgelegt wird.

Sie haben die Dienststelle (egal, ob diese nun in Adr.1\* oder in Adr.\* war) laut Ihrer eigenen Angaben nur ca. einmal wöchentlich aufgesucht.

Es ist somit nicht einmal bei Vorliegen eines Teilzeit-Dienstverhältnis zutreffend, dass der Arbeitsweg an den überwiegenden Arbeitstagen pro Lohnzahlungszeitraum zurückgelegt wurde. Als Arbeitsstätte (Dienstort) ist jener Ort zu verstehen, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird.

Sie führen in Ihrer Berufung aus, dass für die übrigen Tätigkeiten die vom eigenen Arbeitszimmer (diverse Meetings) ausgegangen sind, ebenfalls ein Pendlerpauschale

anzusetzen ist. Werden Fahrten zu einem bestimmten Einsatzort in einem Kalendermonat überwiegend vom Wohnort aus angetreten, liegen hinsichtlich dieses Einsatzortes ab dem Folgemonat Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor.

Es ist nicht anzunehmen, dass die diversen Meetings stets am gleichen "Einsatzort" oder an der Dienststelle stattgefunden haben bzw. haben Sie auch keinerlei Angaben gemacht, an welchem Ort oder an welchen Orten und in welcher Regelmäßigkeit diese Meetings stattgefunden haben. Fraglich ist auch, ob für diese Fahrten vom Arbeitgeber Fahrtkostenersätze ausbezahlt wurden, ob diese steuerfrei oder steuerpflichtig ausbezahlt wurden und ob diese ab Wohnung oder ab Dienststelle ausbezahlt wurden.

An Hand der Aktenlage ist nicht anzunehmen, dass ein bestimmter "Einsatzort" gegeben ist, welcher der Arbeitsstätte gleichzusetzen wäre und die Anerkennung eines Pendlerpauschales rechtfertigen würde.

Es steht daher für die Jahre 2006 bis 2008 gar kein Pendlerpauschale zu. Dass im Erstverfahren anerkannte kleine Pendlerpauschale für eine einfache Wegstrecke ab 20 km wird gestrichen.

#### Behinderung:

Sie haben bei den Arbeitnehmerveranlagungen 2007 und 2008 die Pauschalfreibeträge auf Grund der Behinderung im Ausmaß von 60% und wegen Diätverpflegung beantragt.

Zwischenzeitig wurden vom Bundessozialamt die ab dem Jahr 2007 gültigen Daten der Behinderung elektronisch an das Finanzamt übermittelt.

Diesen Daten ist nur der Grad der Behinderung im Ausmaß von 60% zu entnehmen. Es wurde aber vom Bundessozialamt keine Behinderung auf Grund einer inneren Krankheit, die eine Diätverpflegung erforderlich macht, mehr festgestellt.

Der Pauschalfreibetrag für Diätverpflegung steht daher ab dem Jahr 2007 nicht mehr zu. Dazu ist zu bemerken: Eine innere Krankheit, die eine Diätverpflegung erforderlich macht! wird vom Bundessozialamt nicht schon dann im Behindertenpass als Behinderung vermerkt! wenn sich aus der Summe aller Leiden ein Grad der Behinderung ergibt, sondern nur dann! wenn bereits auf Grund der inneren Krankheit allein eine Behinderung vorliegt.

Das Finanzamt ist hinsichtlich Gewährung von behinderungsbedingten Freibeträgen an die Feststellungen des Bundessozialamtes gebunden.

Wenn eine innere Krankheit zwar (noch) vorliegt und eine Diätverpflegung ärztlich angeraten oder vorgeschrieben wird, kann der Pauschalfreibetrag für Diätverpflegung nicht unter dem Titel der Behinderung abgezogen werden, wenn das Bundessozialamt keine (eigene) Behinderung auf Grund dieser Krankheit festgestellt hat.>

Im Zuge des Vorlageantrages der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung wurde vom Bw. ergänzend eingewendet:

#### Ad Arbeitszimmer

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG sind Werbungskosten Kosten zur Aufwendung, zur Erwerbung, Sicherung oder Einhaltung der Einnahmen.

Werbungskosten sind bei der Werbungsart abzuziehen bei der sie erwachsen sind.

Nach dem Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.11.2000, Zahl 99/14/0008 ist der Mittelpunkt der Tätigkeit nach materiellem Schwerpunkt zu beurteilen. Bei Zweifeln, ob eine Tätigkeit berufsbildbezogen schwerpunktmäßig innerhalb oder außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird, ist im Sinne der Ansicht des VwGH darauf abzustellen ob die Tätigkeit notwendigerweise zu mehr als der Hälfte im Arbeitszimmer ausgeübt wird.

---

Der steuerliche Vertreter des Bw. verweist auf die Darstellung in der Berufung vom 20.11.2009 und legt zur weiteren Dokumentation und Erhärtung der Notwendigkeit die Aufzeichnungen über die Heimarbeit und zusätzliche Begründung bei.

Die Heranziehung der Beschreibung der Haupttätigkeit des Bw. durch Computerprogramme wie WIKIPEDIA erscheint für die Beurteilung des Werbungskostenbegriffes die Notwendigkeit eines beruflich bedingten Arbeitszimmers als nicht zielführend, da die Tätigkeit des Bw. damit nicht wiedergegeben werden kann.

Tatsächlich beläuft sich die Arbeitszeit des Bw. auf 10%-ige Anwesenheit im Büro des Arbeitgebers, 60% der Tätigkeit werden im seinem Arbeitszimmer verrichtet und der Rest beläuft sich auf Auswärtstermine, wie Pflege der Beziehungen zu Journalisten und andere den Tätigkeitsbereich umfassende Agenda.

Die Notwendigkeit iSd § 16 EStG wird insbesondere durch die beiliegende Bescheinigung des Vorstandsmitglieds der P R.B. erhärtet. Ohne eigenes Arbeitszimmer wäre der Bw. weder in der Lage diese Tätigkeit auszuüben, noch hätte er die Beschäftigung angenommen.

#### Behinderung

Grundsätzlich wird auf die Berufung vom 20.11.2009 verwiesen und ergänzend Befunde für des Bw. vorgelegt, woraus die behauptete und dargestellte Erkrankung nachzuvollziehen sei (Beilage).

Bezüglich der Behinderung sind Pauschfreibeträge im Sinne des § 34 Abs. 6 EStG 1988 und § 35 EStG 1988 tatsächlich anzuwenden, da Bescheinigungen vorliegen.

Dazu werden die Schreiben des Bundessozialamts vom 10.1.2007, 25.10.2006 und 31.7.2003 beigelegt, weiters eine Bestätigung über das Erfordernis einer aufwändigen Leberschonkost.

Der Bw. übermittelte in einer Beilage folgende zusätzliche Begründung betreffend – „Die Notwendigkeit eines Arbeitszimmer für Herrn R.H.“:

„Herr H. ist im Jahre 2000 an Nierenkrebs erkrankt. Es wurde ihm eine Niere entfernt, in Folge sind die Metastasen in Leber (2001) und im Gehirn (2002) aufgetreten. Er befindet sich unter ständiger ärztlicher Kontrolle. Er bekommt Medikamente und verschiedene Behandlungen. Auf Grund der Krankheitsgeschichte wurde ihm eine 100% Behinderung vom Sozialamt, Landesstelle Niederösterreich beschieden. Der Grad der Behinderung wurde im Jahr 2007 auf 60% runtergestuft, da sich der gesundheitliche Status von Herrn H. stabilisierte, Im Jahre 2008 sind Metastasen in den Knochen aufgetreten und Ende 2009 verschlechterten sich seine Blutwerte. Es ist zu erwarten, dass der Behinderungsgrad auf Grund dieser Tatsachen wieder hinaufgestuft wird.“

Herr H. wollte trotz seines angeschlagenen Gesundheitszustands in seinem Beruf arbeiten. Auf Grund von seiner beruflichen Qualifikationen wurde Herr H. von dem Vorstandsmitglied der P angesprochen und ihm die Leitung der Kommunikation des Unternehmens angeboten. Das Arbeitsverhältnis begann am 1.7.2004. Dort wurde vereinbart, dass er trotz des

Behindertenstatus seine Profession anbringen kann. Es wurden besondere Konditionen fixiert. Dazu hat es gehört, dass Herr H. hauptsächlich von seinem Heimarbeitsplatz die Aufgaben für P erledigen wird. Die Situation von Herrn H. auf Grund von post-operativen Schwierigkeiten und die Beigabe von Krebsmedikamenten wurden von den Vorständen zur Kenntnis genommen und akzeptiert (siehe Bestätigung von P Vorstand Dir. B.).

Zusätzlich wurde eine Abmachung getroffen, dass Tätigkeiten, die eigentlich der Leiter einer - Kommunikationsabteilung durchführen sollte z.B. das Verfassen von Reden oder die Erstellung eines Geschäftsberichtes, ausgeschlossen wurden (post-operative Legasthenie). Dadurch wurde Herrn H. die Möglichkeit geschaffen von zu Hause die Arbeit auszuführen unter Berücksichtigung von seiner täglichen gesundheitlichen Verfassung.

Deswegen kann es in diesem Zusammenhang von einem freiwilligen Verzicht auf die Nutzung eines Arbeitsplatzes bei Arbeitgeber keine Rede sein. Das Arbeitszimmer stellt die Notwendigkeit dar, damit Herr H. seiner Arbeit nachgehen kann. Es wäre sonst für ihn ausgeschlossen regelmäßig in die Firma zu fahren und die Arbeit vor Ort zu verrichten. Sollte bei der Anstellung das Teleworking nicht der Bestandteil der Vereinbarung gewesen sein, wäre Herrn H. nicht möglich dieses Arbeitsverhältnis einzugehen.

Die Büro-Termine und Auswärtstermine wurden zumeist kurz gehalten, da Herr H. längere Arbeitsphasen durch Pausen unterbrechen muss. Auf Grund dessen, dass die meiste Arbeit von zu Hause erledigt wurde (Vorbereitungen zur Gesprächen, Kommunikations-Pläne, Events-Konzepte) konnte Herr H. sein Job zur Zufriedenheit des Arbeitgebers durch viele Jahre erledigen. Dienstzeugnis kann beigebracht werden.

Seit Jahren erhält Herr H. aufwendige Medikation und Behandlungen (Physiotherapie, Psychotherapie) um seine Krankheit zu überwinden. Deswegen hat er mit wesentlichem finanziellen Aufwand und mit der Zustimmung seines Auftraggebers das Arbeitszimmer errichtet, um sich ins Arbeitsleben zu integrieren.

Bezüglich der Pendlerpauschale wurde schon mitgeteilt, dass der Arbeitgeber P den Arbeitsstandort verändert hat, um zwar von 9-ten Bezirk in den 2-ten Bezirk.

Die Aufstellung der Arbeitstunden von Jahr 2006 für Monate Januar bis März beweist, dass das Arbeitszimmer errichtet im Haus von Herrn H., den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit bildet. Nur ein geringer Teil der Arbeitszeit wurde vereinbarungsgemäß im Büro am flexiblen Arbeitsplatz verrichtet.

Die Auswärtstermine mit Journalisten und Agenturen, wie in der Aufstellung ersichtlich, belegen die Richtigkeit der Pendlerpauschale Anspruches. Mehrere Auswärtstermine (manchmal am gleichen Tag) und Notwendigkeit von Arbeitspausen sind die Begründung, warum die Pendlerpauschale berücksichtigt sein sollte. Die Nutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln ist nur theoretisch möglich gewesen. Für viele Termine war es notwendig schwere Unterlagen zu transportieren. Herr H. auf Grund seiner gesundheitlichen Vorgeschichte (Entfernung der Niere, das Legen eines Portacuts und eines Gefrierschnitts zur Abklärung der Lebermetastasen) wäre es unmöglich diese Unterlagen selbst zu tragen (mehrliches Umsteigen)."

Über neuerlichem Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurden vom Bw. Arbeitsaufzeichnungen für sämtliche Monate der Streitjahre 2006 bis 2008 mit Angabe der Gesprächsteilnehmer und Kilometerangaben sowie Kilometergeld bekannt gegeben.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Ad Arbeitszimmer)

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF BGBl. Nr. 201/1996 sind Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abzugsfähig. Bildet jedoch 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.

Die Besonderheit des häuslichen Arbeitszimmers liegt darin, dass seine (Mit)Nutzung im Rahmen der Lebensführung vielfach nahe liegt, von der Behörde aber der Nachweis seiner Nutzung für die Lebensführung, zumal ein solcher Ermittlungen im Privatbereich des Steuerpflichtigen erfordert, nur schwer zu erbringen ist. Aus diesem Grund bestehen auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn der Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer davon abhängig macht, dass es den Mittelpunkt der entsprechenden Betätigung des Steuerpflichtigen darstellt.

Ein Arbeitszimmer liegt dann im Wohnungsverband, wenn es einen Teil der Wohnung oder eines Einfamilienhauses darstellt und über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumlichkeiten verfügt.

Für die Begründung der Abzugsfähigkeit muss das Arbeitszimmer „den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen“ darstellen. Dabei weist der Umstand, der der Steuerpflichtige über keinen anderen Arbeitsraum verfügt, das häusliche Arbeitszimmer noch nicht zwangsläufig als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit aus, vielmehr ist das typische Berufsbild entscheidend. Allgemein wird auch bei Nichtselbständigen das Arbeitszimmer idR nicht Tätigkeitsmittelpunkt sein, da die berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers (wie am vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Arbeitsplatz) ausgeübt wird (vgl. Doralt, EStG, Std. 1.7.2007, Tz 104 zu § 20 und dort zitierte Rechtsprechung).

Ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, hat nach der Verkehrsauffassung und damit nach dem „typischen Berufsbild“ zu erfolgen. Lässt sich eine Betätigung in mehrere (Tätigkeits-)Komponenten zerlegen, erfordert eine Beurteilung nach der Verkehrsauffassung eine wertende Gewichtung dieser Komponenten; diese wertende Gewichtung führt im Ergebnis zu der Beurteilung, wo der Mittelpunkt (Schwerpunkt) einer Tätigkeit (eines Berufsbildes) gelegen ist (vgl. Doralt, aaO, Tz 104/5 zu § 20 und dort zitierte Rechtsprechung).

Dient das Arbeitszimmer daher einer Tätigkeit, die im Wesentlichen außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird, dann sind die Aufwendungen generell nicht abzugsfähig (wie etwa bei einem Lehrer und Vortragenden ein für die Vorbereitungs- und Korrekturzwecke

---

verwendetes häusliches Arbeitszimmer). Lediglich bei nicht eindeutig festlegbarem materiellem Schwerpunkt ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (vgl. Doralt, aaO. Tz 104/6 zu § 20 und dort zitierte Rechtsprechung)

Liegt der materielle Schwerpunkt einer Tätigkeit (nach dem typischen Berufsbild) zweifellos nicht im häuslichen Arbeitszimmer, kommt es nicht mehr darauf an, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht zu mehr als der Hälfte der Tätigkeit iRd konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (VwGH 19.4.06, 2002/13/0202 Vortragender).

Der (freiwillige) Verzicht auf die Nutzung eines Dienstzimmers führt nicht zu einer Notwendigkeit des Arbeitszimmers im Wohnungsverband (Atzmüller/Krafft in Wiesner u.a., MSA EStG [1.1.2006] § 20 Anm 37).

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens vom 24.4.2009 stellte der Bw. seinen Aufgabenbereich als Kommunikationsleiter sinngemäß folgendermaßen dar:

- Pflege der Beziehungen zu den Journalisten
- Herstellung von Kontakten zwischen Geschäftsführung und Medien
- Externe Kommunikation, um der Öffentlichkeit die Arbeit der ÖPAG näher zu bringen
- Organisation von Journalisten-Workshops, um das Fachwissen von Pensionskassen den Medien zu erklären
- Organisation von Journalisten-Reisen für das Unternehmen zu Ländern und Städten, um das Pensionskassensystem in anderen Ländern vorzustellen
- Organisieren von Charity-Veranstaltungen
- Zusammenarbeit mit Agenturen

Der Tätigkeitsbereich des Bw. und Verwendungszweck des strittigen Arbeitszimmers wird in der Berufung mit externer Kommunikation, Herstellung von Kontakten und Organisieren von Veranstaltungen und Beziehungen zu den Journalisten angegeben. Die Anwesenheit im Büro des Arbeitgebers belaufe sich auf 10%, jene im Arbeitszimmer auf 60%. Der Rest umfasse die Auswärtstermine und andere dem Tätigkeitsbereich umfassende Agenda. Ohne eigenes Arbeitszimmer wäre der Bw. nicht in der Lage diese Tätigkeit auszuführen bzw. hätte diese Beschäftigung nicht angenommen. Die Heranziehung der Beschreibung der Tätigkeit bezüglich WIKIPEDIA sei nach Ansicht des Bw. nicht zielführend, da diese nicht die Tätigkeit des Bw. wiedergebe.

Unter Bedachtnahme auf die vorhin dargestellte Rechtslage konnte der Berufung aus nachstehenden Erwägungen kein Erfolg beschieden sein:

Da die strittige Räumlichkeit einen Teil des Einfamilienhauses von 42,92m<sup>2</sup> in R. darstellt (Dachgeschoß mit Schrägen) und ausschließlich vom Innenbereich des Hauses betreten werden kann, ist es jedenfalls als ein im Wohnungsverband liegendes Arbeitszimmer im Sinne der eingangs zitierten Norm zu qualifizieren. Aus dem vorgelegten Plan ergibt sich weiters, dass dieser Raum neben dem Schreibtisch einen Kamin sowie Tisch mit mehreren Sitzgelegenheiten bietet, weiters ein Archiv, mehrere Ablagen und Regale sowie einen PC inkl. Drucker, Kopier- und Faxgerät. Über drei weitere Schränke gibt es keine Auskunft.

Zu der für die Absetzbarkeit der damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen erforderlichen Prüfung, ob dieses im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer in den Streitjahren den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Bw. gebildet hat, ist Folgendes festzustellen:

Der Bw. ist Journalist und erzielt in den Streitjahren als Angestellter der V. Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit iHv. rund € 60.000,- bis € 70.000,- und daneben bei der P iHv. rund € 20.000,- bis € 27.000,-. Die Benutzung des Arbeitszimmers erfolgte ausschließlich für die P.

Die Prüfung des Mittelpunktes einer Tätigkeit hat daher im Rahmen der Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit bei der P zu erfolgen.

Die Tätigkeit als Kommunikationsleiter erstreckt sich lt. Angaben des Bw. auf die Herstellung von Kontakten und Organisieren von Veranstaltungen und Beziehungen zu den Journalisten mit organisatorischer Vor- und Nachbereitungsarbeit in Heimarbeit. Im Arbeitszimmer fanden lt. Arbeitsaufzeichnungen keine Gespräche mit Kunden oder Medien statt.

Dazu ist festzuhalten, dass lt. Aufzeichnungen des Bw. die im Arbeitszimmer verbrachte Tätigkeit vom erforderlichen Zeitaufwand zwar wie eingewendet überwiegt gegenüber der Tätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers, jedoch wurde vom Bw. selbst die Tätigkeit mit Schwerpunkt nach Außen liegend beschrieben. Die Arbeiten im Arbeitsraum werden vom Bw. nicht beschrieben. Das Organisieren von Veranstaltungen im Arbeitszimmer stellt auch nicht den Mittelpunkt dieser Tätigkeit dar. Selbst wenn umfangreiche Vorbereitungs- oder Nachbearbeitungszeiten für die Tätigkeit der Bw. erforderlich sind, bilden diese Arbeiten nicht den Mittelpunkt ihrer Tätigkeit, sondern das Herstellen von Kontakten und Organisieren von Veranstaltungen und unmittelbare Kommunizieren mit Journalisten und Medien, wie auch die Besprechungen mit den Vorständen.

Auch wenn der Bw. damit dieses Arbeitszimmer für beruflich veranlasstes Literatur- und Aktenstudium, Konzipierung von Schriftsätze und Briefing genutzt haben mag, wird damit noch keinesfalls der Mittelpunkt der Tätigkeit als Kommunikationsleiter begründet. Denn dieser ist nach dem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen, wobei nur im Zweifel darauf

---

abzustellen ist, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht zumindest für mehr als die Hälfte im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird.

Auch wenn als erwiesen angenommen wird, dass der Bw. die strittige Räumlichkeit in den Streitjahren im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Kommunikationsleiter stehenden Verwendungszwecken – anzunehmende Archivierung von Akten und Literatur, Konzipierung von Schriftsätze und Organisieren von Meetings mit Medien - genutzt hat, genügt dies für sich allein nicht, um die Raumkosten und die Kosten für die Einrichtung als Betriebsausgaben zu qualifizieren. Denn für deren Absetzbarkeit ist zufolge der eingangs erwähnten Rechtsprechung nicht durch die überwiegende zeitliche Nutzung begründet, dass das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer den Mittelpunkt der Tätigkeit als Kommunikationsleiter bildet. Die dafür erforderliche Voraussetzung einer "zeitlich (lt. VwGH "weitaus") überwiegenden Erwerbstätigkeit in den Räumlichkeiten in R." ist jedenfalls wie oben dargelegt als nicht erwiesen anzunehmen (vgl. dazu auch Erkenntnis des VwGH 19.4.2006, 2002/13/0202). Der in der Berufung ohne Bedachtnahme auf die vom Verwaltungsgerichtshof im vorhin zitierten Erkenntnis geforderten Kriterien für die steuerliche Anerkennung eines Arbeitszimmers nicht näher begründete Einwand, wonach "die Anwesenheit im Arbeitszimmer sich auf 60% belaufen", vermag somit an dieser Beurteilung nichts zu ändern.

Auch die vom Bw. vorgebrachten Ausführungen auf Grund der gesundheitlichen Situation und mit Einverständnis des Arbeitgebers vorgenommene Verlegung des Büros nach R. hat für die steuerliche Beurteilung der Streitjahre keinen derart maßgebenden Einfluss, um den Tätigkeitsmittelpunkt nach der Verkehrsauffassung und damit nach dem typischen Berufsbild zufolge in das Arbeitszimmer zu verlegen.

Hinzu kommt, dass dem Bw. nach den Bestätigungen des Arbeitgebers auch ein eigener Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird. Dem kommt insoweit Bedeutung zu, als auch nach der Judikatur ab 1996 die Notwendigkeit eines Arbeitszimmers ein Indiz für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen als Werbungskosten darstellt, denn im Erkenntnis vom 24.4.2002, Zl. 98/13/0193, hat der VwGH zum Ausdruck gebracht, dass der Meinung, es komme bei der Beurteilung nun nicht mehr darauf an, dass ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband "notwendig" sein müsse, nicht gefolgt werden könne - das Abstellen auf die Notwendigkeit stelle in Wahrheit eine Prüfung der tatsächlichen betrieblichen oder beruflichen Veranlassung dar (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988 Komm., § 20 Tz 6.1).

Ad Pendlerpauschale bzw. Fahrtkosten)

Rechtslage: Nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 stellen Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte Werbungskosten dar. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 EStG 1988) und gegebenenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten. Das gilt auch für Fahrten zwischen Wohnung und Einsatzort, die gemäß § 26 Z 4 lit a letzter Satz EStG als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gelten.

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km € 495 (ab 1.7.2007 € 546) jährlich

40 km bis 60 km € 981 (ab 1.7.2007 € 1.080) jährlich

über 60 km € 1.467 (ab 1.7.2007 € 1.614) jährlich

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km € 270 (ab 1.7.2007 € 297) jährlich

20 km bis 40 km € 1.071 (ab 1.7.2007 € 1.179) jährlich

40 km bis 60 km € 1.863 (ab 1.7.2007 € 2.052) jährlich

über 60 km € 2.664 (ab 1.7.2007 € 2.931) jährlich

Nach dem Gesetzeswortlaut kommt es hinsichtlich der Gewährung des kleinen oder großen Pendlerpauschales nicht darauf an, ob der Steuerpflichtige die Strecke Wohnung - Arbeitsstätte tatsächlich mit einem Massenbeförderungsmittel oder mit einem Pkw oder mit beiden bewältigt. Entscheidend ist, ob zumindest auf der halben Fahrstrecke ein Massenbeförderungsmittel verkehrt und seine Benützung im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zumutbar ist. Trifft dieser Sachverhalt zu, kommt die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b EStG (kleines Pendlerpauschale), ansonsten die Bestimmung nach lit. c (großes Pendlerpauschale) zur Anwendung.

Eine Dienstreise liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer seinen Dienstort über Auftrag des Arbeitgebers zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt.

Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden, gehören nach § 26 Z 4 EStG nicht zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit. Eine Dienstreise liegt nach dieser gesetzlichen Bestimmung vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers - seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder - so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

Eine Reise setzt im Gegensatz zur Dienstreise keinen dienstlichen Auftrag voraus. Anders als die Dienstreise verlangt eine Reise jedoch die Zurücklegung einer größeren Entfernung von mindestens 25 km.

Werden Dienstreisen unmittelbar von der Wohnung aus begonnen, scheiden die Tage der Dienstreise für das Pendlerpauschale grundsätzlich aus (Quantschnigg-Schuch, ESt-HB, Tz 56 zu § 16).

Werden Dienstreiseersätze von der Wohnung aus berechnet, bleiben auch Kilometerersätze für unmittelbar von der Wohnung aus angetretene Dienstreisen steuerfrei, sofern sich der Dienstnehmer nicht nach der Dienstverrichtung oder zwischendurch zur Verrichtung von Innendienst an die Arbeitsstätte begibt und am selben Tag zu seiner Wohnung zurückkehrt. Bei fehlender Ersatzleistung können Kilometergelder als (Differenz)Werbungskosten geltend gemacht werden (Quantschnigg-Schuch, aaO, Tz 56 zu § 16).

Sachverhalt:

Strittig ist die Anerkennung des (großen als auch kleinen) Pendlerpauschales bzw. für von der Wohnung aus angetretene Dienstreisen zusammenhängenden Fahrtkosten. Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten.

Der Bw. beantragte im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2006 und 2007 das große Pendlerpauschale für die einfache Wegstrecke 20 bis 40 Km iHv. € 1.171 (Wohnung - Arbeitsstelle). Dieser Betrag wurde bereits bei der laufenden Lohnverrechnung steuerlich berücksichtigt. Im Ermittlungsverfahren des Finanzamtes wurde festgestellt, dass die vom Bw. bekannt gegebenen Tage, an denen die Strecke Wohnung – Arbeitsstätte monatlich zurückgelegt wurde inkl. Anzahl der Urlaubs- und Krankenstandstage kleiner als 10 ist, daher wurde das Pendlerpauschale gekürzt (vgl. Jakom, EStG, Tz 26 zu § 16).

Betreffend die Kosten für die Fahrten vom Wohnort in R. zur Arbeitsstätte in W. ist daher festzuhalten, dass diese Strecke grundsätzlich mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten sind. Dieser steht allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zu. Die Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales sind nicht zu berücksichtigen, da zeitlich gesehen die entsprechenden Verhältnisse im Streitzeitraum 2006 bis 2008 nicht gegeben sind.

Bezüglich den Dienstreisen vom Wohnort mit Arbeitszimmer aus getätigten, ist weiters festzustellen:

Im vorliegenden Fall wurde im Zuge des Berufungsverfahrens Fahrtkosten für berufliche Fahrten im Zusammenhang mit den Auswärtsterminen als Werbungskosten beantragt und eine Aufstellung dieser Termine für die Jahre 2006 bis 2008 vorgelegt. Weiters wurde bekannt gegeben, dass vom Dienstgeber kein (Kosten)Ersatz erfolgte.

Beruflich veranlasste Fahrtaufwendungen sind - unabhängig vom Vorliegen einer Reise - stets in ihrer tatsächlichen Höhe gemäß § 16 Abs. 1 EStG als Werbungskosten anzusetzen, wobei eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld in vielen Fällen zu einem zutreffenden Ergebnis führt (VwGH 8.10.1998, 97/15/0073).

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz enthält § 16 Abs. 1 Z 6 EStG für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Derartige Fahrten werden aus Vereinfachungsgründen in pauschaler Form mit dem Verkehrsabsetzbetrag bzw. gegebenenfalls mit dem Pendlerpauschale abgegolten. Kennzeichnend für diese Fahrten ist, dass sie mit dem Ziel unternommen werden, die Arbeitsstätte aufzusuchen bzw. von dieser in die Wohnung zurückzukehren.

In diesem Sinne sind die geltend gemachten Fahrtkosten zu diversen Meetings – mit Ausnahme (Kürzung) der Strecke zwischen dem Wohnort und Arbeitsstätte – anzuerkennen. Nach Durchsicht der vom Bw. vorgelegten Fahrtaufzeichnungen ergeben sich folgende Kilometergelder:

#### Berechnung der Werbungskosten:

	2006	2007	2008
Beantragte Kilometer	4.081	4.161	5.258
abzgl. Wohnort-Arbeitsstätte und Termine ohne Adresse	1.877	1.830	1.908
ergibt Berufliche Kilometer	2.204 km	2.331 km	3.350 km
Per Km	0,376	0,376	0,3997

Kilometergeld in €	€ 828,7	€ 876,46	€ 1.338,96
--------------------	---------	----------	------------

Ad Außergewöhnliche Belastung)

Rechtslage: Gemäß § 34 Abs. 6 EStG können Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung, wenn der Steuerpflichtige pflegebedingte Geldleistungen erhält, ohne Berücksichtigung des Selbstbehaltes abgezogen werden, soweit sie die Summe dieser pflegebedingten Geldleistungen übersteigen. Der Bundesminister kann mit Verordnung festlegen, in welchen Fällen und in welcher Höhe Mehraufwendungen aus dem Titel der Behinderung ohne Anrechnung auf einen Freibetrag nach § 35 Abs. 3 EStG und ohne Anrechnung auf eine pflegebedingte Geldleistung zu berücksichtigen sind.

Hat der Steuerpflichtige außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung und erhält er keine pflegebedingte Geldleistung, so steht ihm jeweils ein Freibetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG zu. Der Freibetrag beträgt bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 85 bis 94 Prozent € 507,- jährlich.

Aufgrund der §§ 34 und 35 EStG erließ der Bundesminister für Finanzen die Verordnung (VO) BGBl. Nr. 303/1996, die folgenden Wortlaut hat:

§ 1 (1): Hat der Steuerpflichtige Aufwendungen durch eine eigene körperliche oder geistige Behinderung, so sind die in den §§ 2 bis 4 dieser Verordnung genannten Mehraufwendungen als außergewöhnliche Belastung zu berücksichtigen.

(2): Eine Behinderung liegt vor, wenn das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) mindestens 25% beträgt.

§ 3 (1): Für Körperbehinderte, die zur Fortbewegung ein eigenes Kraftfahrzeug benützen, ist zur Abgeltung der Mehraufwendungen ..... für den Umstand, dass ein Massenbeförderungsmittel auf Grund der Behinderung nicht benutzt werden kann, ein Freibetrag von 153 Euro monatlich zu berücksichtigen.

§ 4: Nicht regelmäßig anfallende Aufwendungen für Hilfsmittel (z.B. Rollstuhl, Hörgerät, Blindenhilfsmittel) sowie Kosten der Heilbehandlung sind im nachgewiesenen Ausmaß zu berücksichtigen.

Die VO definiert den Begriff "Hilfsmittel" nicht, sondern gibt nur eine beispielsweise Aufzählung. Der Begriff Hilfsmittel findet sich in § 154 ASVG, wobei auf die dort getroffene Definition zurückgegriffen werden kann. Als Hilfsmittel im Sinne des § 154 ASVG sind Gegenstände und Vorrichtungen anzusehen, die die Funktion fehlender oder unzulänglicher Körperteile übernehmen oder die geeignet sind, die mit dem Gebrechen verbundenen Beeinträchtigungen zu mildern oder zu beseitigen (Müller, SWK 1997, S. 641, 2.3.3).

Zusammenfassend können daher die tatsächlichen nicht regelmäßig anfallenden Aufwendungen für Hilfsmittel sowie die Kosten der Heilbehandlung im Zusammenhang mit der nachgewiesenen Behinderung, die mindestens 25% beträgt, als außergewöhnliche Belastung

---

ohne Selbstbehalt neben den Pauschbeträgen gemäß § 35 Abs. 3 EStG und gemäß § 3 Abs. 1 VO BGBI. Nr. 303/1996 geltend gemacht werden.

Der Nachweis der Notwendigkeit zur Einhaltung einer Krankendiätverpflegung im Sinne des § 2 Abs. 1 der VO kann durch eine Bescheinigung eines Arztes oder der Bescheinigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen erfolgen (LStR Rz 839h).

Sonstige Krankheitskosten, die nicht im Zusammenhang mit der Behinderung stehen, können, wenn sie zwangsläufig erwachsen, außergewöhnlich sind und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen, nach Abzug eines Selbstbehaltes zum Abzug gelangen.

Zu beurteilender Sachverhalt:

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagungen 2007 und 2008 wurden vom Bw. die Pauschalfreibeträge auf Grund der Behinderung im Ausmaß von 60% sowie eine Leber-Diätverpflegung beantragt.

Dem Finanzamt wurden vom Bundessozialamt die ab dem Jahr 2007 gültigen Daten der Behinderung elektronisch übermittelt. Diesen Daten ist der Grad der Behinderung im Ausmaß von 60% zu entnehmen, jedoch keine Behinderung auf Grund einer inneren Krankheit, die eine Diätverpflegung erforderlich macht festgestellt.

Der Pauschalfreibetrag für Diätverpflegung wurde daher vom Finanzamt ab dem Jahr 2007 nicht mehr zuerkannt.

Im Zuge des Berufungsverfahrens wurden im Zusammenhang mit der Krebserkrankung mehrere Befunde und Verschreibungen aus dem Jahre 2009 vorgelegt (CT-Befund, Röntgenbefund, Rezepte gegen Müdigkeit bzw. Schlafprobleme und Schmerztherapie usw.) sowie mehrere Bestätigungen des Bundessozialamt vom 25.10.2006 und 10.1.2007 über den Grad der Behinderung von 60% bzw. aus dem Jahr 2003 über den Grad der Behinderung von 100%; weiters eine Bestätigung des Arztes für Allgemeinmedizin vom 7.1.2010 hinsichtlich der medizinischen Indikation einer aufwendigen Leberschonkost seit Jahren.

Für den vorliegenden Fall kommt der Unabhängige Finanzsenat unter Anwendung der obigen Bestimmungen daher zu folgendem Ergebnis:

Der Nachweis der Notwendigkeit zur Einhaltung einer Krankendiätverpflegung im Sinne des § 2 Abs. 1 der VO kann auch durch eine Bescheinigung eines Arztes oder der Bescheinigung des Bundesamtes für Soziales und Behindertenwesen erfolgen (LStR Rz 839h).

---

Als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung nach § 2 der VO sind daher ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit € 51 pro Kalendermonat zu berücksichtigen.

Die Freibeträge gemäß § 35 Abs. 3 EStG und gemäß § 3 Abs. 1 VO BGBL. Nr. 303/1996 stehen auf Grund der nachgewiesenen Behinderung im bescheinigten Ausmaß von 60% und Arztbestätigung ab 2007 in der Höhe von € 294 jährlich und Diät von € 51 monatlich, also € 906 jährlich zu.

ad Einkommensteuervorauszahlungen 2009)

Die bescheidmäßige Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen erfolgt entsprechend der Bestimmung nach § 45 EStG unter Zugrundelegung des Ergebnisses der Einkommensteuerveranlagung 2008. Dabei sind die Vorauszahlungen für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr um 4% bzw. 5% für jedes weitere Jahr zu erhöhen.

Die Einkommensteuer 2008 lautet auf € 5.570,95, die Einkommensteuervorauszahlungen für 2009 werden daher mit € 5.793,79 festgesetzt.

Ergänzend wird angemerkt, dass ein Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung, welcher erst in einem die Berufung ergänzenden Schreiben gestellt wird, keinen Anspruch auf mündliche Verhandlung begründet (vgl. Ritz, BAO, Tz 2 zu § 284).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 8. April 2011