



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Mag. Eva Woracsek und die weiteren Mitglieder Mag. Andreas Stanek, Dr. Franz Kandlhofer und Michael Fiala über die Berufungen des Bw., vertreten durch BKS Steuerberatungs GesmbH, 3150 Wilhelmsburg, Untere Hauptstraße 10, gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling, vertreten durch Mag. Karla Hierhold, betreffend Wiederaufnahme der Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2005 und 2006 sowie Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für den Zeitraum 2005 bis 2007, nach der am 27. Jänner 2010 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist bei der S GesmbH & Co KG nichtselbstständig beschäftigt.

Einkommensteuer 2007

Mit der am 26. August 2008 im Wege des Finanz-Online elektronisch übermittelten Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung beantragte der Bw. unter anderem € 3.458,83 unter der Rubrik "*Arbeitsmittel*" (FNR 719) und € 1.521,64 unter der Rubrik "*Sonstige Werbungskosten*" (FNR 724) bei der Einkommensermittlung zu berücksichtigen.

In Beantwortung des Vorhaltes – das Finanzamt ersuchte um betragsmäßige Aufschlüsselung und belegmäßigen Nachweis der beantragten Werbungskosten – übermittelte der Bw. am 19. September 2008 neben den Belegkopien nachstehende Werbungskostenaufstellung sowie folgende Bestätigung seines Dienstgebers:

T-Mobile Euro 271,05 davon 80 % betrieblich

216,84

Telekom Euro 817,17 davon 80 % betrieblich	653,74
Büromaterial	154,98
Betriebskosten anteilig für Arbeitszimmer Euro 3.543,38 davon 14 %	496,08
Herstellung/Einrichtung Arbeitszimmer	<u>3.458,83</u>
	4.980,47

Die beigelegte Bestätigung des Dienstgebers vom 31. Jänner 2008 weist folgenden Inhalt auf:

"Diese Bestätigung gilt ausschließlich nur für die Vorlage beim zuständigen Finanzamt, gültig für das Kalenderjahr 2007:

Es wird hiermit bestätigt, dass der [Bw.], in der Eigenschaft als EDV-Verantwortlicher, zuständig für die Hausverwaltung, für Prozessmanagement- und für div.

Claimmanagementthemen hier im Hause für den Dienstgeber S GmbH & Co KG, S-Adr., zuständig ist.

Aufgrund seines sehr großen Tätigkeitsbereiches, müssen wesentliche Sachthemen (EDV-, Prozess-, Claimmanagement) und Erledigungen (Hausverwaltung), außerhalb der normalen Arbeitszeit erledigt werden, d.h. ein wesentlicher Teil seiner Arbeit hat daher in seiner privaten Umgebung zu erfolgen.

Als Voraussetzung für seine Arbeit zu Hause ist ein Computeranschluss, um Online ins System einzusteigen, um EDV-Änderungen vornehmen zu können, unbedingt notwendig und erforderlich.

Ein Laptop wurde vom Dienstgeber kostenlos zur Verfügung gestellt, für die Online- und Telefonkosten kommt jedoch der Dienstnehmer auf.

*Des weiteren sind auch div. Telefonate, telefonische Klärungen von zu Hause aus erforderlich.
... "*

Mit Bescheid vom 21. Oktober 2008 wurde die Arbeitnehmerveranlagung für 2007 durchgeführt und blieben bei der Einkommensermittlung die beantragten Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer (in Summe € 3.954,91) unberücksichtigt. Begründend hielt das Finanzamt fest, dass Werbungskosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung nur dann vorliegen, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Antragstellers bildet. Da diese Voraussetzungen im gegenständlichen Fall nicht vorliegen, bleiben diese Aufwendungen als Werbungskosten unberücksichtigt.

Mit Schriftsatz vom 21. November 2008 erhob der Bw. gegen diesen Bescheid Berufung und legte im Wesentlichen begründend eine Arbeitsplatzbeschreibung seines Dienstgebers mit nachstehendem (wörtlich wiedergegebenen) Inhalt vor:

"Diese Arbeitsplatzbeschreibung gilt ausschließlich nur für die Vorlage beim zuständigen Finanzamt, gültig ab dem 1.1.2007 bis auf weiteres:

Es wird hiermit bestätigt, dass der Dienstnehmer [Bw.], in der Eigenschaft als EDV-Verantwortlicher, weiters zuständig für die Hausverwaltung und ferner für Prozessmanagement- und für div. Claimmanagementthemen hier im Hause für den Dienstgeber S GmbH & Co KG, S-Adr., zuständig ist.

Aufgrund seines sehr großen Tätigkeitsbereiches, müssen wesentliche Sachthemen (EDV-, Prozess-, Claimmanagement) und Erledigungen (Hausverwaltung), außerhalb der normalen Arbeitszeit erledigt werden, d.h. ein wesentlicher Teil seiner Arbeit hat daher in seiner privaten Umgebung zu erfolgen,

Ein wesentlicher Schwerpunkt für die Tätigkeit unseres Mitarbeiters [Bw.] ist die Zuständigkeit für unsere Kalkulations-, Verkaufs- und Einkaufssoftware. In seinen Bereich fällt das Betreiben, Warten, Archivieren von Daten, Änderungen und Neuprogrammierungen, Testen und schlussendlich das Einspielen von neuen Updates, welche wesentliche Faktoren der Kalkulation und des Verkaufes unseres erfolgreichen Unternehmens sind.

All diese Arbeiten können aber erst nach 21.00 vorgenommen werden, da überregional in ganz Österreich Mitarbeiter mit unterschiedlichen Arbeitszeiten und Arbeitseinsätzen sitzen und diese Änderungen, dementsprechend das Einspielen von Updates erst danach erfolgen kann, aber immer unter der Voraussetzung, dass sämtliche Mitarbeiter aus dem System ausgestiegen sind, denn nur dann werden die Änderungen am nächsten Arbeitstag wirksam.

Nachdem die Normalarbeitszeit von [Bw.] um 16.00 endet, kann von Ihm nicht verlangt werden, dass er um bzw. nach 21 Uhr nochmals von Baden nach Wien fährt, um diese Arbeiten zu erledigen. Es handelt sich daher nicht um ein häusliches Arbeitszimmer, sondern de facto um Büroräumlichkeiten, in dem Erledigungen der Arbeiten für unser Unternehmen erfolgen. Diese Vorgangsweise entspricht durchaus dem Trend zu Tele-Arbeitsplätzen im 21. Jahrhundert.

Daher ist für seine Arbeit zu Hause ein Computeranschluss, um Online ins System einsteigen, um die oben angeführten Software-Änderungen vornehmen zu können, unbedingt notwendig und erforderlich.

Ein Laptop wurde vom Dienstgeber kostenlos zur Verfügung gestellt, für die Online- und Telefonkosten kommt jedoch der Dienstnehmer auf. ..."

Abschließend beantragt der Bw. der Berufung stattzugeben, diese zur Entscheidung dem unabhängigen Finanzsenat vorzulegen, eine mündliche Berufungsverhandlung sowie deren Durchführung vor dem gesamten Berufungssenat anzuberaumen.

Einkommensteuer 2005 und 2006

Mit den am 4. April 2007 im Wege des Finanz-Online elektronisch übermittelten Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2005 und 2006 beantragte der Bw. unter anderem unter der Rubrik "Sonstige Werbungskosten" (FNR 724) € 1.446,15 (für 2005) sowie € 1.136,71 (für 2006) bei der Einkommensermittlung als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Mit Bescheiden vom 6. April 2007 führte das Finanzamt die Arbeitnehmerveranlagungen durch und setzte die Einkommensteuer für die Jahre 2005 und 2006 erklärungsgemäß fest.

Im Rahmen einer nachprüfenden Bescheidkontrolle wurde der Bw. am 1. Dezember 2008 unter anderem aufgefordert eine kostenmäßige Aufschlüsselung und/oder Belege zu den 2005 und 2006 beantragten sonstigen Werbungskosten nachzureichen bzw. diese zu erläutern.

In Beantwortung des Vorhaltes übermittelte der Bw. am 29. Jänner 2009 neben den Belegkopien, nachstehende Werbungskostenaufstellungen sowie jeweils eine – wie oben dargestellt für jedes Jahr gleich lautende – Bestätigung seines Dienstgebers vom 8. Februar 2006 (für 2005) bzw. vom 31. Jänner 2007 (für 2006):

	2005	2006
Telefon und Internet anteilig 60 %		
Tmobile	738,53	548,10
Telekom	284,10	1.022,63
	137,64	685,74

Betriebsratsumlage	46,44	48,60
Arbeitszimmer anteilig 12 %		
Haushaltsversicherung	21,04	21,35
EVN	100,85	118,62
Hausverwaltung	219,78	219,78
Wienstrom	35,41	377,08
	42,62	402,37
	1.446,15	1.136,71

Mit Bescheiden vom 13. Juli 2009 und vom 10. Juli 2009 nahm das Finanzamt die Einkommensteuerverfahren für 2005 und für 2006 gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder auf und setzte mit Bescheiden gleichen Datums die Einkommensteuer für 2005 und 2006 ohne Berücksichtigung der beantragten "Arbeitszimmeraufwendungen" (€ 377,08 für 2005 und € 402,37 für 2006) fest. Die daraus resultierende Steuernachforderung beträgt für 2005 € 164,39 und für 2006 € 184,25.

Begründend führte das Finanzamt dabei aus, dass anlässlich der nachträglichen Prüfung der Erklärungsangaben nachträglich Tatsachen und/oder Beweismittel hervorgetreten seien, welche die Wiederaufnahme unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen erforderlich machten. Im gegenständlichen Fall überwiege das Interesse der Behörde an der Rechtsrichtigkeit der Entscheidung das Interesse auf Rechtsbeständigkeit und die steuerlichen Auswirkungen können nicht als geringfügig angesehen werden.

Mit Schreiben vom 4. August 2009 er hob der Bw. gegen diese Bescheide Berufung.

Seiner Ansicht nach liegen keine Gründe für eine Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren gemäß § 303 Abs. 4 BAO vor, da infolge der Kürzung bzw. Nichtanerkennung der Werbungskosten die steuerliche Auswirkung – folge man der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes – als geringfügig zu betrachten und somit die Ermessensübung der Abgabenbehörde zu Unrecht erfolgt sei. Darüber hinaus sei bezüglich der geltend gemachten Werbungskosten die vollständige Offenlegung erfolgt.

Abschließend beantragte der Bw. der Berufung statzugeben, diese zur Entscheidung dem unabhängigen Finanzsenat vorzulegen und eine mündliche Berufungsverhandlung sowie deren Durchführung vor dem gesamten Berufungssenat anzuberaumen.

In der am 27. Jänner 2010 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Nach Ansicht des steuerlichen Vertreters sei das Merkmal der "Geringfügigkeit" sowohl bei der Steuerbemessungsgrundlage als auch bei der sich ergebenden Steuernachforderung erfüllt. Diesbezüglich werde auf ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes – Geschäftszahl unbekannt – aus dem Vorjahr verwiesen.

Darüber hinaus halte der steuerliche Vertreter ergänzend fest, dass laut Information des vorigen steuerlichen Vertreters des Bw. dem Finanzamt auch eine schriftliche Papierbeilage –

neben Abgabe der Erklärungen via Finanz-Online – hinsichtlich der Werbungskosten übermittelt worden sei. Die im Akt befindlichen Beilagen für die Jahre 2005 und 2006 (Blatt 5 des AN-Aktes 2005 und Blatt 9 des AN-Aktes 2006) seien auf keinen Fall von seiner Kanzlei übermittelt worden, sie müssten folglich von der Vorgängerkanzlei Weinhandel und Katt stammen.

Diesem Einwand hält die Vertreterin der Amtspartei zum einen das Fehlen eines Eingangsstempels auf den erwähnten Unterlagen (Blatt 5 des AN-Aktes 2005 und Blatt 9 des AN-Aktes 2006) entgegen und verweist zum anderen auf den Wortlaut der Vorhaltsbeantwortung vom 29. Jänner 2009 (Blatt 11 des AN-Aktes 2006) im Zuge des Berufungsverfahrens, wonach diese Beilagen nochmals vorgelegt worden seien. Dies würde das doppelte Vorhandensein der Beilagen im Akt bedeuten. Die anderweitige Ablage dieser Beilagen könnte aber auch nicht zur Gänze ausgeschlossen werden. Abschließend entgegnet die Vertreterin der Amtspartei, dass bei elektronischer Erklärungsabgabe via Finanz-Online die gleichzeitige Vorlage von Beilagen in Papierform als unglaubwürdig erscheine.

Materiellrechtlich verweist der steuerliche Vertreter auf die Ausführungen von Renner in der SWK, worin die steuerliche Nichtanerkennung des Arbeitszimmers als verfassungswidrig angesehen werde und verweist weiters auf die bisherigen schriftlichen Ausführungen. Im gegenständlichen Fall sei das Arbeitszimmer für den Bw. beruflich notwendig. Zum Akt genommen wird eine Aufstellung über die im Jahr 2007 geltend gemachten Werbungskosten und Sonderausgaben.

Während die Vertreterin der Amtspartei die Abweisung der Berufung als unbegründet beantragt, ersucht der steuerliche Vertreter um Stattgabe der Berufung.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Bw. ist bei der in Wien ansässigen Fa. S GesmbH & Co KG beschäftigt und erzielt dort Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Eine weitere berufliche Tätigkeit übt der Bw. nicht aus.

Aus der für den Bw. ab dem 1. Jänner 2007 gültigen Arbeitsplatzbeschreibung ergibt sich, dass während seiner Normaldienstzeit zwischen 8.00 Uhr und 16.00 Uhr sein Zuständigkeits- bzw. Arbeitsbereich in seiner Eigenschaft als EDV-Verantwortlicher auch Bereiche der Hausverwaltung, des Prozessmanagements und verschiedene Claimmanagementthemen umfasst. Dieser Tätigkeitsbereich erfordert das Erledigen wesentlicher Sachthemen außerhalb der Normaldienstzeit und erfolgt in der privaten Umgebung des Bw.

Ein wesentlicher Schwerpunkt der Tätigkeit des Bw. liegt im Warten, Betreiben, Archivieren von Daten, der Vornahme von Änderungen, dem Neuprogrammieren, sowie dem Testen und Einspielen von neuen Softwareupdates für die Kalkulations-, Verkaufs- und Einkaufssoftware des Dienstgebers. Die Vornahme dieser Tätigkeiten ist aber erst nach 21.00 Uhr möglich, da das Einspielen von Updates erst dann erfolgen kann, wenn sämtliche österreichweit tätigen Mitarbeiter aus dem Computersystem ausgestiegen sind, denn nur dann werden die Änderungen am nächsten Arbeitstag wirksam. Für die Verrichtung dieser Tätigkeiten von zu Hause aus ist ein Computeranschluss unbedingt erforderlich, denn nur so können die Software-Änderungen vorgenommen werden.

Für diesen Arbeitsbereich wurde dem Bw. auch ein Laptop vom Dienstgeber kostenlos zur Verfügung gestellt. Für die Online- und Telefonkosten kommt der Bw. selbst auf.

Diese Feststellungen ergeben sich aus der durchaus glaubhaften Arbeitsplatzbeschreibung des Dienstgebers des Bw.

Für die von zu Hause aus verrichteten dienstlichen Tätigkeiten beantragte der Bw. unter dem Begriff "sonstige Werbungskosten" den anteiligen Nutzungsaufwand der Wohnung als "Arbeitszimmer" zu berücksichtigen. Die betragsmäßige Aufgliederung des unter "sonstige Werbungskosten" beantragten Betrages erfolgte erstmalig mit der Vorhaltsbeantwortung vom 7. Jänner 2009.

Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich Einkommensteuer 2005 und 2006

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO ist die Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen unter den Voraussetzungen des Abs. 1 lit. a und c und in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind, und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte. Bei der amtswegigen Wiederaufnahme ist daher zwischen der Rechtsfrage, ob der Tatbestand einer Wie-

deraufnahme des Abgabenverfahrens gegeben ist, und der Frage der Durchführung der Wiederaufnahme, die im Ermessen der Behörde liegt, zu unterscheiden. Erst dann, wenn die Rechtsfrage dahingehend geklärt ist, dass ein Wiederaufnahmegrund tatsächlich gegeben ist, hat die Abgabenbehörde in Ausübung ihres Ermessens zu entscheiden, ob die amtliche Wiederaufnahme zu verfügen ist. Dabei ist im Sinn des § 20 BAO Ermessen auszuüben (vgl. z.B. VwGH 22.11.2001, 98/15/0157). Die Rechtmäßigkeit der Ermessensentscheidung ist also unter Bedachtnahme auf § 20 BAO zu beurteilen.

Gemäß § 20 BAO sind Ermessensentscheidungen innerhalb der vom Gesetz gezogenen Grenzen des Ermessens nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Umstände zu treffen. Dabei ist im Gesetzbegriff "Billigkeit" die Bedeutung von Angemessenheit in Bezug auf berechtigte Interessen der Partei und dem Begriff "Zweckmäßigkeit" das öffentliche Interesse, insbesondere an der Einhebung der Abgaben beizumessen (z.B. VwGH 25.3.1992, 90/13/0238).

Im Hinblick auf den Zweck des § 303 BAO ist bei der Ermessensübung grundsätzlich dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben. Ungeachtet des Prinzips der Vorrangigkeit der Rechtsrichtigkeit gegenüber jenem der Rechtsbeständigkeit kommt aber eine Wiederaufnahme nicht in Betracht, wenn die steuerlichen Auswirkungen absolut bzw. relativ bloß geringfügig sind.

Eine Interessensabwägung im Sinne des § 20 BAO verbietet bei (absoluter bzw. relativer) Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit. Die Geringfügigkeit ist dabei anhand der steuerlichen Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe und nicht aufgrund der steuerlichen Gesamtauswirkung zu beurteilen, die in Folge Änderung aufgrund anderer rechtlicher Beurteilungen im Sachbescheid vorzunehmen wäre. Eine derartige Interessensabwägung verbietet bei Geringfügigkeit der neu hervorgekommenen Tatsachen in der Regel den Gebrauch der Wiederaufnahmemöglichkeit (VwGH 12.4.1994, 90/14/0044).

Der Bw. wendet sich mit seinem Vorbringen zum einen über die Geringfügigkeit gegen die Zulässigkeit der Wiederaufnahme und zum anderen gegen das Vorliegen eines Wiederaufnahmegrundes.

Die Prüfung der Rechtsfrage, ob im gegenständlichen Fall ein Wiederaufnahmegrund vorliegt, ist nach Dafürhalten des Berufungssenates zu bejahen. Dies erhellt sich insbesondere aus dem Umstand, dass aus den in den elektronisch übermittelten Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagungen als Werbungskosten beantragten Summenbeträgen nicht ersichtlich ist, aus welcher Art von Aufwänden sich diese Summen zusammensetzten. Mit der Vorhaltsbeantwortung des Bw. vom 29. Jänner 2009 (AN-Akt 2006, AS 11), mit der die

detaillierte Zusammensetzung der "sonstigen Werbungskosten" dem Finanzamt bekannt gegeben wurde, wurden für das Finanzamt Aufwände für das häusliche Arbeitszimmer im Abgabenverfahren der Arbeitnehmer- (Einkommensteuer-)veranlagung erstmals offenkundig. In Kenntnis der Tatsache des beantragten Werbungskostenabzuges eines häuslichen Arbeitszimmers des Bw. wäre das Finanzamt bei der Erlassung der Erstbescheide zu einem anderen Ergebnis als der erklärungsgemäß Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung gekommen.

Soweit die steuerliche Vertretung des Bw. vermeint, der Berufung in diesem Punkt durch den Einwand der bereits erfolgten Übermittlung von detaillierten Werbungskostenaufstellungen an das Finanzamt zum Erfolg zu verhelfen, so ist diesem Einwand die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu entgegnen, wonach die Beförderung einer Sendung durch die Post auf Gefahr des Absenders erfolgt. Einerseits trifft somit den Absender die Beweislast für das Einlangen eines Schriftstückes beim Finanzamt, andererseits würde nicht einmal der Beweis der Postaufgabe ausreichen (VwGH 1.3.2007, 2005/15/0137, VwGH 15.2.2006, 2002/13/0165).

Aus den vorgelegten Akten ist darüber hinaus eine "doppelte Übermittlung" der gegenständlichen Werbungskostenaufstellungen nicht ersichtlich und weisen die in den Akten befindliche Werbungskostenaufstellungen (Blatt 5, AN-Akt 2005 und Blatt 9, AN-Akt 2006) keine den Bw. identifizierenden Merkmale (wie z.B. Steuernummer oder Namen) auf, sodass sich die Frage stellt, wie das Finanzamt die angeblich bereits im Zeitpunkt der elektronischen Erklärungsabgabe erfolgte Übermittlung der Werbungskostenaufstellungen in Papierform dem Bw. überhaupt zuordnen hätte sollen. Zu erwähnen bleibt in diesem Zusammenhang, dass das Finanzamt keine dieser detaillierten Werbungskostenaufstellungen nochmals vom Bw. abverlangt hätte, wenn diese Unterlagen bereits in den Akten vorhanden gewesen wären. Der Berufungssenat geht daher von der erstmaligen Übermittlung dieser Aufstellungen im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 29. Jänner 2009 aus.

In weiterer Folge ist somit zu prüfen, ob die vom Finanzamt bei der Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren 2005 und 2006 angestellte Ermessensausübung im Rahmen des § 20 BAO zu Recht erfolgte oder, wie der Bw. vermeint, eine die Wiederaufnahme der Verfahren ausschließende Geringfügigkeit darin liegt, dass die Einkommensteuernachforderung für 2005 € 164,39 und für 2006 € 184,25 beträgt.

Eine Erhöhung der Einkommensteuer für 2005 und für 2006 um 1,7 % bzw. um 1,69 % der im wiederaufgenommenen Verfahren festgesetzten Einkommensteuer mag zwar als prozentuell geringfügig bezeichnet werden, doch verhilft dieser Umstand der Berufung dennoch nicht zum Erfolg.

Amtswegige Wiederaufnahmen werden nämlich nach ständiger Rechtsprechung des VwGH in der Regel dann nicht zu verfügen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen absolut bzw. relativ bloß geringfügig sind (siehe die bei Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung², § 303, Tz. 40 zitierte Judikatur). So hat der VwGH im Erkenntnis 12.4.1994, 90/14/0044 die absolute und relative Geringfügigkeit als ermessensrelevant bezeichnet.

Eine der Wiederaufnahme entgegenstehende Geringfügigkeit ist daher dann nicht gegeben, wenn die steuerliche Auswirkung absolut betrachtet nicht geringfügig ist. Es wäre auch mit den bei Ausübung des Ermessens unter dem Aspekt der Zweckmäßigkeit zu berücksichtigenden öffentlichen Interessen, die mit der Vollziehung von Abgabengesetzen zu verfolgen sind, sowie der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht vereinbar, die Nachforderung eines Steuerbetrages nur deshalb zu unterlassen, weil er gemessen an der erneuten Steuerfestsetzung prozentuell gesehen geringfügig wäre, während dieser Betrag absolut gesehen keineswegs als geringfügig bezeichnet werden kann.

Eine bestimmte Grenze, bis zu der ein Abgabennachforderungsbetrag als absolut gesehen geringfügig zu bezeichnen wäre, ist der Rechtsprechung nicht zu entnehmen.

Betrachtet man die steuerlichen Auswirkungen des konkreten Wiederaufnahmegrundes – die Kürzung der Werbungskosten um € 377,08 für 2005 und um € 402,37 für 2006 ergibt eine Erhöhung der Einkommensteuer um € 164,39 und um € 184,25 – so ist in diesem Zusammenhang nach Dafürhalten des Berufungssenates von einer bloßen Geringfügigkeit nicht auszugehen.

Die in Rede stehenden Beträge werden auch nach der Verkehrsauffassung nicht als geringfügige Größe zu beurteilen sein. Zur Verdeutlichung sei auf den bei der Einkommensteuerermittlung des Bw. berücksichtigten Arbeitnehmerabsetzbetrag in Höhe von € 54 verwiesen. Dieser Betrag wird insbesondere aus der Sicht jener, die Anspruch darauf haben, nicht als geringfügig einzustufen sein. Umso weniger geringfügig sind die beiden gegenständlichen Beträge, welche etwa das Dreifache des Arbeitnehmerabsetzbetrages ausmachen. Damit verbietet es auch die Verantwortung der Allgemeinheit gegenüber, die Beträge von € 164,39 und € 184,25 als unbedeutend abzutun.

Bei Beträgen von € 164,39 und € 184,25 kann auch nicht mehr davon ausgegangen werden, der unter dem Gesichtspunkt der "Zweckmäßigkeit" mit der Erlassung eines Bescheides verbundene Verwaltungsaufwand stünde außer Verhältnis zum nachgeforderten Steuerbetrag. Der Grundsatz der Verwaltungsökonomie zwingt daher nicht zur Unterlassung der Bescheiderteilung. In diesem Zusammenhang ist auf § 242 BAO zu verweisen, wonach das Gesetz die Vollstreckung eines Abgabenbetrages von unter € 20 als nicht verwaltungsökonomisch normiert (Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung³, § 242, Tz. 1). Der acht- bzw. neunfache Wert dieses Betrages – wie im gegenständlichen Fall – rechtfertigt nach Ansicht des

Berufungssenates die Bescheiderlassung und widerspricht auch nicht dem Grundsatz der Verwaltungsökonomie.

Selbst wenn schlussendlich der gegenständliche Nachforderungsbetrag als geringfügig zu betrachten wäre, wäre damit die Zulässigkeit der Wiederaufnahme nicht ausgeschlossen.

Die Geringfügigkeit von Wiederaufnahmegründen und der damit unmittelbar verbundenen steuerlichen Auswirkungen ändert nämlich nichts an der prinzipiellen Berechtigung der Abgabenbehörde zur Wiederaufnahme des Verfahrens (Stoll, BAO Kommentar, 2940). Die Geringfügigkeit steht der Wiederaufnahme bloß in der Regel (VwGH 25.3.1992, 90/13/0238), nicht aber generell entgegen. Bei geringfügigen Auswirkungen wird der Behörde im Rahmen der nach § 303 Abs. 4 BAO erforderlichen Ermessensübung lediglich eine besondere Begründungspflicht auferlegt, warum sie im Eingriff in die Rechtskraft keine Unbilligkeit gegenüber dem Abgabepflichtigen erblickt hat, die die Zweckmäßigkeit überwiegt (VwGH 21.12.1989, 86/14/0180).

Die Abwägung der Interessen lässt im vorliegenden Fall keine die Zweckmäßigkeit überwiegende Unbilligkeit erkennen.

Das öffentliche Interesse an der Vollziehung der Abgabengesetze sowie der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sind somit über die Interessen des Bw. zu stellen.

Es spricht daher nichts dagegen, auch im vorliegenden Fall dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit den Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit einzuräumen.

Einkommensteuer 2005, 2006 und 2007

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 in der Fassung BGBl. Nr. 201/1996 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Die Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer, ein sogenanntes häusliches Arbeitszimmer, sind – zusätzlich zu den in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 normierten Voraussetzungen – nach den von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien weiters nur dann anzuerkennen, wenn ein Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen notwendig ist, der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt und auch entsprechend einge-

richtet ist (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung etwa die Erkenntnisse vom 27.5.1999, 98/15/0100, und vom 7.10. 2003, 99/15/0203).

Ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt iSd. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstellt, hat nach der Verkehrsauffassung und damit nach dem "typischen Berufsbild" zu erfolgen. Dient das Arbeitszimmer einer Tätigkeit, die im Wesentlichen außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird, dann sind die Aufwendungen generell nicht abzugänglich. 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. Liegt der materielle Schwerpunkt schon aufgrund des "typischen Berufsbildes" nicht im Arbeitszimmer, so wird die Abzugsfähigkeit auch nicht durch die überwiegende zeitliche Nutzung begründet (Doralt/Kofler, EStG¹¹, § 20 Tz 104/5 ff und die dort zitierte Judikatur).

Unter dem Blickwinkel obiger Ausführung ist für den berufungsgegenständlichen Sachverhalt zu konstatieren, dass das vom Bw. in seinem Wohnungsverband für seine nichtselbständige Arbeit genutzte Zimmer nicht als Mittelpunkt seiner konkreten beruflichen Tätigkeit zu beurteilen ist.

Dies ergibt sich bereits aus der vorgelegten Arbeitsplatzbeschreibung des Dienstgebers, wonach der Bw. nach Verrichtung seiner dienstlichen Obliegenheiten während der Normaldienstzeit zwischen 8.00 Uhr und 16.00 Uhr, nach 21.00 Uhr das Einspielen von Programm-Updates für die Verkaufs- und Einkaufssoftware des Dienstgebers von zu Hause aus vornimmt. Nach Dafürhalten des Berufungssenates wird dadurch der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit schon in zeitlicher Hinsicht nicht in das häusliche Arbeitszimmer verlagert. Ist nämlich im zu beurteilenden Zeitraum eine überwiegende Anwesenheit des Bw. an seinem Arbeitsort gegeben, nämlich während der Normalarbeitszeit von 8.00 Uhr bis 16.00 Uhr, so folgt daraus die Nichtabzugsfähigkeit der von ihm geltend gemachten Aufwendungen. Darüber hinaus behauptet nicht einmal der Bw. in seinen Berufungsschriften im Arbeitszimmer den Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit zu haben.

Letztendlich führt auch der von der steuerlichen Vertretung des Bw. in der Berufungsverhandlung vorgebrachte Hinweis auf die in der steuerlichen Literatur geäußerten Bedenken der Verfassungswidrigkeit des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 in der Fassung BGBl. Nr. 201/1996 (vgl. Renner, SWK29/2009, S 871) nicht zum Erfolg, da es nicht in die Kompetenz des erkennenden Senates fällt, Normen auf deren Verfassungskonformität zu überprüfen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 3. Februar 2010