



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Dr. Wolfgang Kellermair, Steuerberater, 4600 Wels, Simonystraße 44, vom 16. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels, vertreten durch Hofrat Mag. Johann Lehner, vom 27. März 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

#### ***Aus den vorliegenden Akten ergibt sich folgender Sachverhalt:***

Herr Walter S. ist wohnhaft in W. und war vom 1. Jänner bis 31. Dezember 2004 als Angestellter bei der Firma S Wa. GmbH & CoKG tätig. Weiters erhielt er für den Zeitraum vom 17. März bis 31. März 2004 Bezüge von der Fa. C. GmbH. Die Einkommensteuererklärung für 2004 von Herrn S. ging am 13. Oktober 2005 beim Finanzamt ein. Es wurden Aufwendungen in der Höhe von insgesamt € 6.983,49 als Werbungskosten geltend gemacht.

Am 5. Dezember 2005 wurde eine Nachschau vom Finanzamt Grieskirchen Wels durchgeführt, bei der die berufliche Nutzung des Arbeitszimmers geprüft wurde.

Die Firma S Wa. wurde am 12. Dezember 2005 um Auskunft ersucht, wie sich der Betrag für die sonstigen Bezüge über den Betrag von € 13.861,28 laut Jahreslohnzettel 2004 zusammensetzt. Am 19. Dezember 2005 wurden die Kopien der für das Jahr 2004 geltend

gemachten Kilometergelder bzw. Diäten übermittelt. Daraus geht Folgendes hervor: Herr S. hat im Jahr 2004 pro Monat ca. 4 bis 5 Tage (im Durchschnitt 18% der Arbeitstage) im Büro und ca. 13 bis 14 Tage (im Durchschnitt 60% der Arbeitstage) im Außendienst (mit mehr als 8 Stunden pro Tag) verbracht. Dazu die folgende Aufstellung:

Monat	Bürotage	Außendienst (> 8h)	Außendienst (< 8h)	Feiertage, Urlaub
01	5	15	0	2
02	4	9	2	5
03	4	17	2	0
04	4	16	2	0
05	3	13	2	2
06	5	14	2	1
07	4	13	0	5
08	3	13	4	2
09	5	15	3	1
10	2	13	5	1
11	7	10	5	0
12	2	12	2	6

Am 16. Jänner 2006 übergab Herr S. diverse Zeitschriften wie z.B. PC-Welt, Computerbild, PC-Praxis, usw. zur Überprüfung an das Finanzamt.

Am 19. Jänner 2006 fand eine zweite Nachschau statt, bei der abermals die berufliche Nutzung des Büros geprüft wurde. Laut Herrn S. erledigte er ca. 90% seiner beruflichen Tätigkeiten im Büro. Es wurde festgestellt, dass zwei Computer vorhanden sind. Wobei Herr S. angab, dass nur der ältere Computer für private Zwecke verwendet wird. Laut Berufungswerber (Bw.) werde das Internet überwiegend für die berufliche Tätigkeit genutzt. Internetbanking werde hauptsächlich von seiner Lebensgefährtin erledigt.

Im Schreiben vom 20. Jänner 2006 erklärt der Bw. ergänzend, dass seine Lebensgefährtin in ihrer Firma den Computer und das Internet in ihren Pausen zur Erledigung privater Angelegenheiten (z.B. Internetbanking) verwendet. Er gibt weiters an, dass die meisten Zahlungen per Dauer- und Einziehungsauftrag erledigt werden.

Im Schreiben von 14. Februar 2006 bestätigt die Lebensgefährtin des Bw., Frau Brigitte B., die Aussagen, dass sie Ihre wenigen privaten Internettätigkeiten in der Firma erledigt. Zu Hause werde für private Zwecke der zweite „private“ Computer verwendet. Außerdem gibt Sie an, dass ein zweiter Anschluss für private Zwecke benutzt wird, da beim Homeofficeanschluss zwischen privat und dienstlich getrennt werde.

Von den geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von € 6.983,49 wurden im angefochtenen Einkommenssteuerbescheid 2004 vom 27. März 2007 folgende Werbungskosten in Höhe von insgesamt € 3.040,02 vom Finanzamt nicht anerkannt:

Arbeitszimmer		€ 2.273,94
Fachliteratur:		€ 188,34
Providergebühren und der AfA für den PC: Privatanteil von 20 % (Schätzung)		€ 577,74
	beantragt	Anteil 20%
Afa für berufl. verwendeten Computer	980,14	196,03
Providerkosten Inode	617,79	123,56
Providerkosten UTA	1.261,36	252,27
Providerkosten Handy A1 Net	29,40	5,88
	2.888,69	577,74
Gesamt		€ 3.040,02

Gegen diesen Bescheid hat Herr S. am 16. April 2007 eine Berufung eingebracht, die nun Gegenstand des Erörterungstermins ist. Folgende Argumente liegen zusammengefasst vor:

Zur Anerkennung der Aufwendungen für das **Arbeitszimmer** wurde vorgebracht, dass der Bw. 90 % der Dienstzeit im eigenen Büro in W. verbringt und der Großteil der Arbeiten mittels PC erledigt wird. Am Firmensitz der Fa. S Wa. GesmbH & CoKG in Breitenfeld hätte Herr S. kein eigenes Büro gehabt.

Zur Anerkennung der Ausgaben für **Fachliteratur** wurde angeführt, dass es sich bei der Fachliteratur um EDV-Fachzeitschriften handle, die der Berufungswerber benötige, um die beruflichen Arbeiten am Computer für seinen Arbeitgeber erledigen zu können (zB. CAD-Pläne konvertieren, Werbevideos erstellen, Fotos für ein Angebot erstellen, usw.).

Zur Anerkennung der vollen Kosten des beruflich genutzten **PC** und zum **Internetanschluss** wurde vorgebracht, dass das Internetbanking hauptsächlich von der Lebensgefährtin des Berufungswerbers erledigt werde. Die Lebensgefährtin hätte in ihrer Firma den Computer und das Internet in ihren Pausen zur Erledigung privater Dinge (z.B. Internetbanking) verwendet. Die meisten Zahlungen seien per Dauer- und Einziehungsauftrag erledigt worden. Im Schreiben von 14. Februar 2006 bestätigte Frau Brigitte B., dass sie ihre wenigen privaten Internettätigkeiten in der Firma erledigt. Zu Hause würde für private Zwecke der zweite

„private“ Computer verwendet. Außerdem liege ein zweiter Anschluss für private Zwecke vor, da beim Homeofficeanschluss zwischen privat und dienstlich getrennt wird.

***Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat:***

Den Parteien des Berufungsverfahrens wurde im Zuge eines Erörterungsgespräches am 23. Jänner 2008 der oben dargestellte Sachverhalt in Form eines schriftlichen Besprechungsprogramms zur Kenntnis gebracht.

Im Zuge des Erörterungsgespräches am 23. Jänner 2008 wurde ergänzend vorgebracht:

***1) Zur Anerkennung der Kosten für das Arbeitszimmer:***

Der Bw. legt einen Artikel aus einer nicht näher bezeichneten Fachzeitschrift vor, wonach hervorgeht, dass ein KFZ-Sachverständiger für die Errichtungskosten für das Arbeitszimmer im Wege der jährlichen Abschreibung die laufenden Betriebskosten als Berufsausgaben geltend machen kann. Der Artikel wird zum Akt genommen und dem Vertreter des Finanzamtes zur Kenntnis gebracht.

Die in den Akten vorliegenden Reisekosten und Diätenabrechnungen entsprechen lt. den Angaben des Bw. den tatsächlichen Verhältnissen. Der Bw. stellt seine Tätigkeit wie folgt dar: Er betreibt erstens Fachberatung, Verkauf, technische Projektabwicklung bis zur Inbetriebnahme und Übergabe des Projektes. Er sieht sich nicht als Vertreter im klassischen Sinne. Der Bw. gibt an, dass er nicht überwiegend im Außendienst tätig ist. Der Bw. legt einen Dienstvertrag vom 9. Juli 2003 mit der Firma S Wa. GmbH und CoKG vor. Der Bw. gibt an, dass jene Arbeitszeit, die auf den diversen Fahrten verbracht wird unproduktiv ist. Lediglich die Arbeitszeiten im Homeoffice so wie bei den jeweiligen Kunden sieht er als produktive Zeit an. Die produktive Arbeitszeit werde zu mehr als 80% im Homeoffice geleistet.

Der Vertreter des Finanzamtes verweist auf die Aufstellung lt. Besprechungsprogramm, wonach überwiegend eine Außendiensttätigkeit vorliege.

Der Bw. gab an, dass seiner Ansicht nach zum Thema Arbeitszimmer der Sachverhalt dem Unabhängigen Finanzsenat vollständig dargelegt wurde.

Seitens des Finanzamtes wurden keine weiteren Angaben zum Sachverhalt gemacht. Es wurde auf die gesetzlichen Bestimmungen verwiesen.

***2) Zur Anerkennung der Ausgaben für Fachliteratur:***

Der Bw. gibt an, dass die dargestellten Zeitschriften der autodidaktischen Fortbildung im Bereich der für seinen Beruf notwendigen EDV Kenntnisse dienen. Ohne diese einschlägigen EDV-Kenntnisse wäre die Berufsausübung nicht möglich. Die als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben für die genannten Fachzeitschriften kämen wesentlich günstiger als

einschlägige EDV-Kurse. Im Übrigen dienten die Fachzeitschriften dazu, die autodidaktischen erworbenen EDV-Kenntnisse am Laufenden zu halten.

Der Vertreter des Finanzamtes gibt an, dass die bezeichneten Zeitschriften an Kiosken zu erwerben wären und auch privaten Interessen dienen könnten. Aufgrund des Aufteilungsverbotes des § 20 EStG 1988, käme eine Anerkennung dieser Ausgaben als Werbungskosten nicht in Betracht.

Weder seitens des Bw. noch seitens des Vertreters des Finanzamtes wurde eine Ergänzung des Sachverhaltes zu diesem Punkt für erforderlich gehalten.

***3) Zur Schätzung eines Privatanteiles im Zusammenhang mit den Kosten für PC und Internet:***

Der Bw. gibt an, dass er zu Hause nur über einen Internetzugang verfüge, der jedoch als Netzwerkzugang verwendet wird. Er gibt die private Nutzung mit ca. 10 % an.

Der Vertreter des Finanzamtes hält die Ausscheidung eines Privatanteiles von 20 % für angemessen.

Zu diesem Punkt wurden seitens der Parteien keine weiteren Angaben zum Sachverhalt gemacht.

Aus dem im Zuge des Erörterungsgespräches vorgelegten Dienstvertrages geht Folgendes hervor:

Der Dienstvertrag wurde zwischen der Firma S Wa. GmbH & CoKG und Herrn Walter S. am 9. Juli 2003 abgeschlossen. Herr S. ist mit 04. August 2003 als Gebietsverkäufer in das Unternehmen eingetreten. Er verkaufe in dem ihm zugewiesenen Gebiet (vorwiegend Oberösterreich und Salzburg) die zugewiesenen Produkte von der Firma S Wa. GmbH. Herr S. erhalte ein monatliches Grundgehalt von Brutto € 1.700,00 14 mal pro Jahr. Zusätzlich komme als Abfindung für die aufgrund der Reisetätigkeit anfallenden Diäten durchschnittlich ein monatlicher Betrag von € 370,00 12 mal im Jahr zur Auszahlung. Herrn S. stehe zusätzlich zum Gehalt eine Provision gemäß gesonderter Provisionsregelung zu (Provisionsatz: 2% vom Nettoumsatz für direkte Aufträge, 1% vom Nettoumsatz für indirekte Aufträge).

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

***1) Zur Anerkennung der Aufwendungen für ein Arbeitszimmer:***

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988) ist ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nur dann abzugsfähig, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet. Weiters ist es nur dann abzugsfähig, wenn es nach Art der Tätigkeit unbedingt

notwendig ist und nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird. Die Beurteilung ob das Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt entspricht, hängt vom typischen Berufsbild ab. Treten hier Zweifel auf, muss das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt werden. Ein Abzug der Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung ist gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nicht möglich, wenn es nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet. Die Beurteilung habe nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen. Bei Tätigkeiten deren Mittelpunkt jedenfalls außerhalb eines Arbeitszimmers liegt, präge die außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübte Tätigkeitskomponente das Berufsbild entscheidend (vgl. UFS 16. 4. 2003, RV/0805-L02). Der Umstand, dass der Steuerpflichtige über keinen anderen Arbeitsraum verfüge, führt nicht dazu, dass das häusliche Arbeitszimmer zwangsläufig als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit sein muss (vgl. VwGH 19. 12. 2000, 99/14/0283).

Im gegenständlichen Fall bestand laut Dienstvertrag die Tätigkeit des Bw. darin, in dem ihm zugewiesenen Gebiet (vorwiegend Oberösterreich und Salzburg) die zugewiesenen Produkte von der Firma S Wa. GmbH zu verkaufen. Somit handelte es sich bei der Tätigkeit des Bw. um die typische Tätigkeit eines Gebietsvertreters. Beim Beruf Vertreter liegt der Tätigkeitsschwerpunkt regelmäßig außerhalb des Arbeitszimmers, daher sind die Aufwendungen generell nicht abzugsfähig (*Doralt*, EstG<sup>4</sup> § 20 Tz. 104/6). Dies insbesondere auch deshalb, weil neben der umfangreichen Reisetätigkeit nur ein untergeordneter Zeitraum für die Nutzung des Arbeitszimmers verbleibt (UFS 16. 4. 2003, RV/0805-L02). Die Tätigkeit eines Vertreters ist mit jener eines Kfz-Sachverständigen nicht vergleichbar, sodass dem diesbezüglichen Einwand nicht näher nachzugehen ist.

Neben der Beurteilung, ob das Arbeitszimmer dem Tätigkeitsmittelpunkt entspricht, kann das Arbeitszimmer nur dann berücksichtigt werden, wenn es für mehr als die Hälfte der beruflichen Tätigkeit benutzt wird (vgl. VwGH 21. 6. 2007, 2004/15/0060). Aufgrund der vorgelegten Reise- und Spesenaufliechnungen ist das bei Herrn S. nicht der Fall. Aus den Reise- und Spesenabrechnungen für das Jahr 2004 geht hervor, dass Herr S. im Monat nur ca. 4 bis 5 Tage im Büro und ca. 13 bis 14 Tage im Außendienst (mehr als 8 Stunden pro Tag) verbracht hat. Dabei ist es unerheblich, dass der Bw. die reine Fahrzeit als unproduktive Zeit nicht in seine subjektive Arbeitszeit einrechnet. Auch ist es nicht von Belang, dass er nach Rückkehr in seine Wohnung noch Nach- bzw. Vorbereitungen in seinem Arbeitszimmer durchführt. Tatsache ist, dass ohne seine Außendiensttätigkeit die Ausübung seines Berufes nicht möglich war. Gerade das dargestellte Ausmaß seiner Außendiensttätigkeit spricht gegen

die Behauptung des Bw., wonach er mehr als 80 % seiner Arbeitzeit im Arbeitszimmer verbringe. Vielmehr ist von einer überwiegenden Tätigkeit im Außendienst auszugehen.

Die im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben sind somit gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 nicht abzugsfähig.

## **2) Zur Anerkennung der Aufwendungen für die Fachliteratur:**

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen für Fachliteratur, die im Zusammenhang mit der beruflichen Sphäre stehen, sind als Werbungskosten absetzbar. Die Aufwendungen müssen geeignet sein die Berufschancen zu erhalten oder zu verbessern. Ausgaben für Literatur, die auch bei nicht in dieser Berufssparte tätigen Personen von allgemeinen Interesse oder zumindest für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höheren Bildungsgrad bestimmt ist, stellen keine Werbungskosten dar, auch wenn Anregungen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden können. In diesem Zusammenhang ist das in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 enthaltende Abzugsverbot von Aufwendungen, die der privaten Lebensführung dienen, zu beachten. Die wesentlichste Aussage des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 ist die, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und beruflichen Veranlassung nicht abzugsfähig sind. Das Wesen dieses Aufteilungs- und Abzugsverbotes liegt darin, zu verhindern, dass Steuerpflichtige durch eine mehr oder weniger zufällige oder bewusst herbeigeführte Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen Aufwendungen für die Lebensführung deshalb zum Teil in einen einkommensteuerrechtlich relevanten Bereich verlagern können, weil sie einen Beruf haben, der ihnen das ermöglicht, während andere Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen aus zu versteuernden Einkünften decken müssen.

Bei den geltend gemachten Werbungskosten handelt es sich um Ausgaben für Zeitschriften wie PC-Welt, Computerbild, PC-Praxis, usw.. Die genannten Zeitschriften beinhalten Artikel über Vergleiche von Speichermedien für den allgemeinen Gebrauch, Tipps für den Kauf von Digicams und DVD-Brennern, Bezug von Free- & Shareware, Internetnutzungsanleitungen und Ähnliches. Ausgerichtet sind diese Zeitschriften zweifelsfrei nicht nur auf "Computerspezialisten", sondern sie wenden sich an eine breite Öffentlichkeit, welche (privat) Computer und Internet nutzt.

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung selbst dann nicht abzugsfähig, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt oder sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Dazu judiziert der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung, dass die Abgrenzung beruflich bedingter

Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung in typisierender Betrachtungsweise und somit unabhängig von der tatsächlichen Nutzung im konkreten Einzelfall zu erfolgen hat (VwGH 16.10.2002, 98/13/0206; VwGH 24.11.1999, 99/13/0202) und die Anschaffung von Literatur, welche von allgemeinem Interesse oder für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit (mit höherem Bildungsgrad) bestimmt ist, grundsätzlich nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung begründet. Eine derartige Vorgangsweise ist insbesondere aus Gründen der Steuergerechtigkeit geboten, in Entsprechung derer vermieden werden soll, dass Aufwendungen der Lebensführung lediglich auf Grund des Berufes des Steuerpflichtigen, durch welchen eine Verbindung zwischen privaten und beruflichen Interessen hergestellt werden kann, abzugsfähig werden (VwGH 6. 11. 1990, 90/14/0176). Den Kosten für die angeführten Zeitschriften ist daher die Abzugsfähigkeit zu versagen.

### **3) Zur Anerkennung des beruflich genutzten PC und Internetanschluss:**

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Computers einschließlich des Zubehörs sind Werbungskosten, soweit eine berufliche Verwendung eindeutig feststeht (vgl. UFS 25. 9.2007, RV/0545-W/07). Ist der Computer in der Wohnung des Steuerpflichtigen aufgestellt, dann sind die berufliche Notwendigkeit und das Ausmaß der beruflichen Nutzung vom Steuerpflichtigen nachzuweisen. Gegebenenfalls ist eine Aufteilung in einen beruflichen oder privaten Anteil entsprechend Feststellung im Schätzungswege vorzunehmen.

Aufgrund des technischen Fortschritts der letzten Jahre und der zunehmenden Verwendung von Computern auch in Privathaushalten vertritt das Bundesministerium für Finanzen die Ansicht, dass bei Computern üblicherweise ein Privatanteil von 40 % auszuscheiden ist. Jedoch bleibt es den Steuerpflichtigen unbenommen, eine höhere berufliche Nutzung nachzuweisen (vgl. Lohnsteuerrichtlinien 2002, Rz. 339).

Die Kosten für die beruflich veranlasste Verwendung eines Internetanschlusses sind als Werbungskosten absetzbar. Ist eine genaue Abgrenzung gegenüber dem privaten Teil nicht möglich, hat eine Aufteilung in beruflich und privat veranlasste Kosten im Schätzungswege zu erfolgen.

Herr S. hat die vollen 100 % für die Providergebühren und die AfA für den beruflich genutzten Computer geltend gemacht. Das Finanzamt hat einen Privatanteil von 20% ausgeschieden. Selbst der Bw. konnte eine untergeordnete private Nutzung des PC's und des Internetanschlusses nicht leugnen. So gab er den privat genutzten Teil mit ca. 10 % an. Es wird davon ausgegangen, dass auch wenn weitere private Computer zur Verfügung stehen, primär mit dem neuesten und leistungsstärksten Gerät gearbeitet wird und nur bestimmte Tätigkeiten mit den alten Geräten verrichtet werden. Auch ist es eher unwahrscheinlich, während der beruflichen Arbeit etwa zur Abfrage von Mails zu einem anderen, „privaten“

Gerät zu wechseln und dann wieder zum „hauptberuflichen“ Gerät zurückzukehren, sondern alle anfallenden Computerarbeiten (beruflich und privat) werden an einem Computer verrichtet. Auf Grund dieses Aspektes erscheint der vom Finanzamt mittels Schätzung ermittelte Privatanteil von 20 % als angemessen, selbst wenn der Bw. subjektiv einen niedrigeren Anteil als angemessen ansieht. Tatsache ist, dass genaue Angaben über die private Nutzung fehlen, jedoch eine derartige unbestritten ist. Wie jede Schätzung hat auch diese eine gewisse Ungenauigkeit in sich. Diese Ungenauigkeit ist jedoch bei Fehlen entsprechender Nachweise vom Abgabepflichtigen in Kauf zu nehmen. Eine Abänderung des Privatanteiles unterbleibt daher.

Linz, am 30. Jänner 2008