



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des D. W., Wien, vertreten durch Kalcik & CO Steuerberatungsges.m.b.H., Steuerberatungskanzlei, 1160 Wien, Huttengasse 45, vom 21. Mai 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg, vom 16. April 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2008 und 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Der Berufungswerber (Bw.) Herr D. W., erklärte für die Jahre 2008 und 2009 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der Firma I. Österreich.

Für das Jahr 2008 machte er sonstige Werbungskosten in Höhe von € 9.308,03 geltend.

Die Veranlagung für das Jahr 2008 erfolgte erklärungsgemäß.

Für das Jahr 2009 machte er sonstige Werbungskosten in Höhe von € 9.203,17 geltend.

Auf Ersuchen des Finanzamtes die Werbungskosten für die Jahre 2008 und 2009 zu erläutern, legte der Bw. eine Aufstellungen der Kosten für die Wohnung (Miete Strom...) betreffend

Büroanmietung –Desk-Sharing für das Jahr 2008 in Höhe von € 9.308,03 und für das Jahr 2009 von € 9.203,17 vor.

Weiters legte er eine Arbeitsplatzbeschreibung der Firma I. Österreich vor, in der ua ausgeführt wird, dass der Bw. überwiegend im Außendienst im gesamten Bundesgebiet als Vertreter tätig sei.

In einem Schreiben der Firma I., welches zur Vorlage beim zuständigen Finanzamt gedacht war, wurde ausgeführt, dass die Errichtung eines Telearbeitsplatzes im Wohnungsverband des Arbeitnehmers freiwillig geschehe. Die Benützung des Telearbeitsplatzes werde zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber individuell vertraglich vereinbart. Für die je nach Tätigkeit individuell mit der/dem Vorgesetzten vereinbarten Anwesenheitszeiten in einem I. Büro, stehe im Rahmen des Desk-Sharing die notwendige Infrastruktur, unter anderem auch ein Arbeitsplatz, zu Verfügung. Dem Mitarbeiter werde jedoch kein eigener fixer, ihm zugeordneter Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt.

Der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 02.03.2010 wurde gemäß § 299 BAO aufgehoben.

*"Gemäß § 299 Abs.1 BAO kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörden erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.*

*Da die aus der Begründung des Sachbescheides sich ergebende inhaltliche Rechtswidrigkeit eine nicht bloß geringfügige Auswirkung hat, war die Aufhebung des im Spruch bezeichneten Bescheides von Amts wegen zu verfügen."*

Für das Jahr 2008 erließ das Finanzamt einen neuen Einkommensteuerbescheid, die Werbungskosten wurden mit € 132,00 anerkannt.

In dem Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 wurden die Werbungskosten in Höhe von € 665,51 für Arbeitsmittel und Fachliteratur anerkannt.

Hinsichtlich der Abweichung(en) von der Steuererklärung verwies das Finanzamt auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2007, die lautete, dass, da *der Bw. überwiegend eine Tätigkeit eines Verkaufsrepräsentanten im Außendienst ausübe und von seinem Arbeitgeber im Rahmen eines desk-sharing die nötige Infrastruktur zu Verfügung gestellt werde, die notwendige berufliche Veranlassung für die Anmietung einer Wohnung als „Mietbüro“ nicht ersichtlich sei.*

Gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 und 2009 brachte der Bw. Berufung ein. Auf die Begründung in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 wurde verwiesen und ersucht die Entscheidung des UFS abzuwarten.

Der unabhängige Finanzsenat anerkannte in der Berufungsentscheidung vom 26. Juli 2011, RV/0894-W/10 betreffend die Einkommensteuer 2007, die Kosten für das angemietete Büro nicht als Werbungskosten.

*Begründend wurde ausgeführt, dass in der Arbeitsplatzbeschreibung von dem Bw. vom 18.02.2009 die Tätigkeit des Bw. als überwiegend im Außendienst als Vertreter tätig beschrieben werde. Sein Tätigkeitsbereich umfasse das gesamte Bundesgebiet.*

*Weiters werde in der Bestätigung über die teilweise Erbringung der Arbeitsleistung außerhalb des Firmensitzes der I. Österreich E. Gesellschaft m.b.H. für das Jahr 2007 ausgeführt, dass der Bw. seine Arbeitsleistung seit 1.7.2007 teilweise außerhalb des Firmensitzes erbringt. Die Firma stellt den Mitarbeitern ein Notebook, die für ihre Tätigkeit erforderliche Software, Modem, Daten- und Gesprächsleitung zur Verfügung. Zusätzlich vergütet I. der Mitarbeiterin/dem Mitarbeiter vom Februar 2008 bis Dezember 2008 eine monatliche Energiepauschale, die mit dem laufenden Bezug versteuert wird. Ein darüberhinausgehender Anspruch auf Kostenersatz gegenüber der Firma bestehe nicht.*

*Die Errichtung eines Telearbeitsplatzes im Wohnungsverband des Arbeitnehmers geschehe freiwillig. Die Benützung dieses Telearbeitsplatzes werde zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber individuell vertraglich vereinbart. Für die je nach Tätigkeit individuell mit der/dem Vorgesetzten vereinbarten Abwesenheitszeiten in einem I. Büro stehe im Rahmen des desk-sharing die notwendige Infrastruktur, unter anderem auch ein Arbeitsplatz zur Verfügung. Dem Mitarbeiter werde jedoch kein eigener fixer, ihm zugeordneter Arbeitsplatz in dem I.-Büro zur Verfügung gestellt.*

*Nach Lehre und Rechtsprechung ist die Notwendigkeit des Aufwandes keine Voraussetzung für die Anerkennung als Werbungskosten, sie ist aber ein "verlässliches Indiz für die berufliche Veranlassung". (VwGH 30.5.2001, 95/13/0288, Doralt § 16 Tz 8)*

*Vor allem bei nicht eindeutig feststellbarer Veranlassung bemüht die Rechtsprechung die Angemessenheit, Zweckmäßigkeit und Notwendigkeit: Es sind zwar Angemessenheit oder Zweckmäßigkeit eines Aufwandes nicht zu prüfen, doch können die Unangemessenheit und Unüblichkeit ein Indiz dafür sein, dass die Aufwendungen nicht beruflich oder betrieblich veranlasst sind (zB VwGH 22.1.1992, 91/13/0114, 30.5.2001, 95/13/0288). Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung.*

*Da auf Grund der vorstehenden Ausführungen betreffend das desk-sharing für Mitarbeiter eine Errichtung eines Arbeitsplatzes außerhalb der Firma freiwillig geschieht, sieht der UFS die*

*Aufwendungen nicht als Werbungskosten. Die Errichtung des Arbeitsplatzes dient nicht der Erhaltung oder Sicherung der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.*

*Die Vergütung einer Energiepauschale bestätigt nach Ansicht des UFS nicht, dass die Mitarbeiterin/der Mitarbeiter keinen Arbeitsplatz in der Firma hat und einen Arbeitsplatz außerhalb der Firma anschaffen müsse, sondern dass auf Grund einer individuellen Vereinbarung der Arbeitnehmer auch außerhalb der Firma Arbeitsleistung teilweise erbringen könne. Die Benützung eines Telearbeitsplatzes und die Anwesenheitszeiten würden individuell vereinbart. Wenn sich der Arbeitnehmer für Teleworking entscheidet, werde ihm im Rahmen des desk-sharing die notwendige Infrastruktur, unter anderem auch ein Arbeitsplatz im Firmenbüro zur Verfügung gestellt. Dieser ist dann aber auf Grund der Vereinbarung über Teleworking kein eigener, ihr/ihm fixer zugeordneter Arbeitsplatz. Somit werde dem Bw. ein Arbeitsplatz von der Firma zur Verfügung gestellt, wenn auch kein fixer. Für eine Anmietung einer Wohnung als Büro sei daher keine berufliche Veranlassung gegeben gewesen.*

*Der UFS stimmte daher mit der Entscheidung des Finanzamtes, dass, da der Bw eine Tätigkeit als Verkaufsrepräsentant im Aussendienst ausübt und von seinem Arbeitgeber im Rahmen des desk-sharing die nötige Infrastruktur im Büro zur Verfügung gestellt wird, die notwendige berufliche Veranlassung für die Anmietung einer Wohnung als "Mietbüro" nicht gegeben ist, überein und weist die Berufung in diesem Punkt ab.*

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

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Der Bw. war in den strittigen Jahren 2008 und 2009, wie im Jahr 2007, bei der Firma I. angestellt. Laut einer Arbeitsplatzbeschreibung der Firma I. für den Zeitraum 1.07.2007 – 31.12.2007 war er überwiegend im Außendienst als Vertreter tätig. Eine Bestätigung betreffend die Jahre 2008 und 2009 wurde nicht vorgelegt.

Für die je nach Tätigkeit individuell mit der/dem Vorgesetzten vereinbarten Arbeitszeiten in einem I. -Büro steht im Rahmen des desk-sharing die notwendige Infrastruktur, unter anderem auch ein Arbeitsplatz zur Verfügung. Dem Mitarbeiter wird jedoch kein eigener fixer, ihm zugeordneter Arbeitsplatz in einem I. Büro zur Verfügung gestellt.

Strittig ist, wie bereits im Jahr 2007, ob die Anmietung einer Wohnung als Büro zur die Ausübung der Tätigkeit des Bw. bei I. notwendig gewesen ist.

Die Rechtsgrundlagen stellen sich wie folgt dar:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Aus der WK-Definition „Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen“ haben die Judikatur und die frühere Lehre einen finalen WK-Begriff abgeleitet, der enger als der BA-Begriff sei und nur notwendige oder zweckmäßige Aufwendungen zum Abzug zulasse. Von der neueren Lehre wird diese Sichtweise durchgehend abgelehnt (Doralt § 16 Rz 4; HR Zorn § 16 Rz 2). Die Judikatur hält an der Unterscheidung zwar semantisch fest, indem sich nur bei den Einkünften aus VuV der WK-Begriff den BA annähert. Auch der VwGH zieht aber die Notwendigkeit als Abgrenzungskriterium gleichermaßen bei BA und WK heran; In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebl oder berufl Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet derartigen Fällen ein verlässl Indiz der betriebl/berufl Veranlassung (VwGH 28.9.04,2001/14/0178 zu WK-doppelte Haushaltsführung; VwGH 27.3.03, 2001/15/0038 zu BA –Videorecorder und Fernsehgerät eines Zahnarztes). Verwiesen wird daher auch auf die Kommentierung zu § 4 Rz 271 ff. (Jakom/ Lenneis EStG, 2011 §16 Rz 2)

Zu § 4 EStG 1988 stellt der VwGH zur Abgrenzung abzugsfähiger BA ebenso wie WK von nicht abzugsfähigen Aufwendungen nach § 20 Abs.1 und 2 in jüngster Zeit verstärkt auf den „Veranlassungszusammenhang“ ab (Jakom/Lenneis EStG, 2011 § 4 Rz 272).

In dem vom Bw. nachgereichten Arbeitsvertrag vom 30.11.2004 ist von einem Arbeitsplatz außerhalb des Büros nicht die Rede.

In der Arbeitsplatzbeschreibung von dem Bw. vom 18.02.2009 wird die Tätigkeit des Bw. als überwiegend im Außendienst als Vertreter tätig beschrieben. Sein Tätigkeitsbereich umfasst das gesamte Bundesgebiet.

Weiters wird in der Bestätigung über die teilweise Erbringung der Arbeitsleistung außerhalb des Firmensitzes der I. Österreich Gesellschaft m.b.H. für das Jahr 2007 bestätigt, dass der Bw. seine Arbeitsleistung für I. seit 1.7.2007 teilweise außerhalb des Firmensitzes erbringt. Die Firma stellt den Mitarbeitern ein Notebook, die für ihre Tätigkeit erforderliche Software, Modem, Daten- und Gesprächsleitung zur Verfügung. Zusätzlich vergütet I. der Mitarbeiterin/dem Mitarbeiter eine monatliche Energiepauschale, die mit dem laufenden Bezug versteuert wird. Ein darüberhinausgehender Anspruch auf Kostenersatz gegenüber der Firma besteht nicht.

Die Errichtung eines Telearbeitsplatzes im Wohnungsverband des Arbeitnehmers geschieht freiwillig. Die Benützung dieses Telearbeitsplatzes wird zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber individuell vertraglich vereinbart. Für die je nach Tätigkeit individuell mit der/dem Vorgesetzten vereinbarten Abwesenheitszeiten in einem I. Büro steht im Rahmen des desk-sharing die notwendige Infrastruktur, unter anderem auch ein Arbeitsplatz zur Verfügung. Dem Mitarbeiter wird jedoch kein eigener fixer, ihm zugeordneter Arbeitsplatz in dem I. zur Verfügung gestellt.

Wie auch vorstehend bereits ausgeführt ist die Notwendigkeit des Aufwandes keine Voraussetzung für die Anerkennung als Werbungskosten, sie ist aber ein „verlässliches Indiz für die berufliche Veranlassung“. (VwGH 30.5.2001, 95/13/0288, Doralt § 16 Tz 8)

Vor allem bei nicht eindeutig feststellbarer Veranlassung bemüht die Rechtsprechung die Angemessenheit, Zweckmäßigkeit und Notwendigkeit: Es sind zwar Angemessenheit oder Zweckmäßigkeit eines Aufwandes nicht zu prüfen, doch können die Unangemessenheit und Unüblichkeit ein Indiz dafür sein, dass die Aufwendungen nicht beruflich oder betrieblich veranlasst sind (zB VwGH 22.1.1992, 91/13/0114, 30.5.2001, 95/13/0288). Die Notwendigkeit biete in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung.

Da auf Grund der vorstehenden Ausführungen betreffend das desk-sharing für Mitarbeiter eine Errichtung eines Arbeitsplatzes außerhalb der Firma freiwillig geschieht, sieht der UFS die Aufwendungen nicht als Werbungskosten. Die Errichtung des Arbeitsplatzes dient nicht der Erhaltung oder Sicherung der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

Wie auch in der Entscheidung betreffend Einkommensteuer 2007 wird durch die Vergütung einer Energiepauschale nach Ansicht des UFS nicht bestätigt, dass die Mitarbeiterin/der Mitarbeiter keinen Arbeitsplatz in der Firma hat und einen Arbeitsplatz außerhalb der Firma anschaffen muss, sondern dass auf Grund einer individuellen Vereinbarung der Arbeitnehmer auch außerhalb der Firma Arbeitsleistung teilweise erbringen kann. Die Benützung eines

Telearbeitslatzes und die Anwesenheitszeiten werden individuell vereinbart. Wenn sich der Arbeitnehmer für Teleworking entscheidet, wird ihm im Rahmen des desk-sharing die notwendige Infrastruktur, unter anderem auch ein Arbeitsplatz im Firmenbüro zur Verfügung gestellt. Dieser ist dann aber auf Grund der Vereinbarung über Teleworking kein eigener, ihr/ihm fixer zugeordneter Arbeitsplatz. Somit wird dem Bw. ein Arbeitsplatz von der Firma zur Verfügung gestellt, wenn auch kein fixer. Für eine Anmietung einer Wohnung als Büro war keine berufliche Veranlassung gegeben.

Der Unabhängige Finanzsenat ist daher der Ansicht – wie bereits für das Jahr 2007 - , dass, da der Bw eine Tätigkeit als Verkaufsrepräsentant im Außendienst ausübt und von seinem Arbeitgeber im Rahmen des desk-sharing die nötige Infrastruktur im Büro zur Verfügung gestellt wird, die notwendige berufliche Veranlassung für die Anmietung einer Wohnung als „Mietbüro“ nicht gegeben ist, und weist die Berufung betreffend die Einkommensteuer 2008 und 2009 als unbegründet ab.

Wien, am 2. März 2012