

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der IM, 1140 Wien, J, vertreten durch Dkfm. Dr. MT, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 1070 Wien, Hgasse, vom 10. Oktober 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 26. September 2000 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 1999 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe ist dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Aus der von der Berufungswerberin (in Folge Bw.) dem Finanzamt übermittelten Unterlagen ist zu entnehmen, dass sie im streitgegenständlichen Jahr Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit als Versicherungsvertreterin bezogen hat. Als Arbeitgeber und Bezugsauszahlende Stelle wurde der WV angeführt. In der Beilage zur Einkommensteuererklärung wurden Aufwendungen in Höhe von S 40.062,02 als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geltend gemacht. Es wurden folgende Aufwendungen beantragt:

	Schilling
Energie (10%)	499,82

Allgemeine Fahrtspesen	4.160,00
Reisen – und Diäten	1.220,00
Miete (10%)	3.079,24
Telefon (80%)	18.598,96
Werbeaufwand	5.000,00
Spesen des Geldverkehrs	924,00
Zinsenaufwand	2.986,00
Rechts – und Beratungskosten	3.594,00
Summe	40.062,02

Mit Vorhalt des Finanzamtes vom 5. Juli 2000 wurde der steuerliche Vertreter der Bw. ersucht, einen Mietvertrag und einen Plan des Büros sowie Belege der Werbungskosten vorzulegen und den beruflichen Zusammenhang der Spesen des Geldverkehrs und des Zinsenaufwandes näher darzulegen. Es wurde ein Wohnungsplan, ein Grundbuchsauszug, 12 Fotos der Wohnung, Ablichtungen von Daueraufträgen über Betriebskosten in Höhe von S 30.792,00, eine Stromjahresabrechnung woraus ersichtlich ist, dass Teilzahlungen in Höhe von S 4.980,00 geleistet wurden, eine Rechnung der Wiener Linien vom 29. Dezember 1999 über S 5.200,00, Belege betreffend der Reisespesen, Quittungen der Bank XY über den Ankauf von 200 Stück Bi – Metall 50iger in Höhe von S 10.000,00, Ablichtungen der Telekom-Rechnung für A Online Dienste in Höhe von S 1.900,10, Belege der Telefonspesen von S 16.469,50 für die Nummer A und S 4.033,90 für die Nummer B vorgelegt.

Das Finanzamt hat bei Durchführung der Veranlagung 80% der Telefonkosten für den Anschluss A das sind S 13.175,00, den Werbeaufwand mit S 5.000,00 und die Reisekosten mit S 1.220,00 insgesamt daher S 19.395,00 als Werbungskosten anerkannt. Die Aufwendungen für die Zinsen wurden laut persönlicher Vorsprache des Ehegatten der Bw. beim Finanzamt den Aufwendungen der privaten Lebensführung zugeordnet und daher nicht als Werbungskosten berücksichtigt. Die Rechts – und Beratungskosten wurden als Sonderausgaben in der beantragten Höhe berücksichtigt. Mit Bescheid vom 26. September 2000 wurde eine Gutschrift an Einkommen(Lohn)steuer in Höhe von S 20.730,00 festgesetzt. Als Begründung wurde angeführt, dass tatsächliche Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten seien. Die Kosten für die Internetgebühren und den zweiten Telefonanschluss wurden den Aufwendungen der privaten Lebensführung zugeordnet. Die Aufwendungen für die Spesen des Geldverkehrs wurden nicht anerkannt, da der berufliche Zusammenhang nicht dargelegt

wurde. Die anteiligen Kosten für das Arbeitszimmer /Büro wurden nicht berücksichtigt, da bei der Berufsgruppe der Vertreter der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit nicht im Arbeitszimmer liege.

Gegen diesen Bescheid wurde vom steuerlichen Vertreter der Bw. Berufung erhoben. In der Begründung wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass die Wohnung in 1060 Wien, Mgasse, als Büro benutzt werde, da die Bw. im Betrieb ihres Arbeitgebers keinen Arbeitsplatz habe und nur als Außendienstmitarbeiterin mit Fixum und Provision beschäftigt sei. Die Kundenbetreuung und Neuanwerbung werde im Büro durchgeführt, dazu werde auch das Internet, E-Mailversand, Adressenerhebung usw. verwendet. Betreffend der Geldverkehrsspesen wurde angeführt, dass bei der Tätigkeit als Vertreterin finanzielle Vorleistungen erbracht werden müssten und die Provisionszahlungen /Fixum erst nach erfolgtem Vertragsabschluss geleistet werden, weshalb ein Bankkonto erforderlich sei. Es wurde der Antrag gestellt sämtliche in der Erklärung geltend gemachten Werbungskosten zu berücksichtigen.

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsverentscheidung der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 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 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften 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, nicht abgezogen werden.

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 in der für das Kalenderjahr 1999 geltenden Fassung dürfen 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 abzugsfähig.

Ein Arbeitszimmer liegt dann im Wohnungsverband, wenn es einen Teil der Wohnung oder eines Eigenheimes darstellt und über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumlichkeiten verfügt (vgl. VwGH vom 19. Dezember 2000, ZI. 99/14/0283).

Im vorliegenden Fall wohnt die Bw. an der Adresse 1140 Wien, J. In der Berufung wurde vorgebracht, dass die Wohnung in 1060 Wien, Mgasse als Büro benutzt werde, da beim

Arbeitgeber kein Arbeitsplatz vorhanden sei. Laut vorliegendem Grundbuchauszug hat die Bw. mit Kaufvertrag vom 22. Dezember 1982 das Eigentumsrecht an der Wohnung in 1060 Wien, Mgasse erworben. Unbestritten ist daher, dass das von der Bw. bezeichnete Büro eine Wohnung ist. Es war daher zu prüfen, welcher Teil der Wohnung als Büro genutzt wird und ob das Arbeitszimmer/Büro den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit der Bw. bildet. Da aus dem vorgelegten Plan keine Quadratmeterangabe der einzelnen Räume zu entnehmen war, wurde an den steuerlichen Vertreter der Bw. vom unabhängigen Finanzsenat betreffend des Arbeitszimmers/Büro folgender Vorhalt gerichtet:

Nach den aufliegenden Unterlagen sind Sie als Angestellte beim WV tätig. Als Berufsbezeichnung wird auf den Erklärungen Angestellte/Vertreterin angeführt. Nach der Verkehrsauffassung ist unter dem Berufsbild eines Vertreters eine Person die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig ist, zu verstehen. Die Tätigkeit kann sowohl im Innen – wie auch im Außendienst erfolgen. Nach Lehre und Rechtsprechung muss ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen darstellen, weil nur dann Aufwendungen als Werbungskosten abzugsfähig sind. Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen. Es ist daher darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (vgl. Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. November 2000, Zl. 99/14/0008 und vom 19. Dezember 2000, Zl. 99/14/0283).

Da keine Unterlagen bezüglich des Nachweises, dass Sie Ihre Vertretertätigkeit in zeitlicher Hinsicht zu mehr als der Hälfte in Ihrem Arbeitszimmer (Büro) ausüben, vorhanden sind, werden Sie gebeten entsprechende Unterlagen vorzulegen.

Außerdem werden Sie ersucht einen Wohnungsplan mit Bezeichnung der Räume und Angabe der jeweiligen Quadratmeter sowie die Einzeichnung der Einrichtungsgegenstände nachzureichen. Weiters wird in den Eingaben immer wieder vorgebracht, dass Ihr Arbeitgeber Ihnen keinen Arbeitsplatz bzw. Räumlichkeiten für die Verrichtung Ihrer Tätigkeit zur Verfügung stellt. Um entsprechenden Nachweis wird gebeten.

Vom steuerlichen Vertreter der Bw. wurde ein Wohnungsplan, ein Plan mit Bezeichnung wie die Räume genutzt werden und wo die Einrichtungsgegenstände stehen sowie Belege der Betriebskosten in Höhe von S 30.792,36 und der Stromkosten in Höhe von S 4.998,00 vorgelegt und der Antrag gestellt die Aufwendungen in dieser Höhe anzuerkennen. Außerdem wurde betreffend Büro Folgendes vorgebracht:

Die Pflichtige hat im Betrieb ihres Dienstgebers keinen Arbeitsplatz und ist daher auf ein eigenes Büro angewiesen. Daher werden die im Eigentum der Pflichtigen befindlichen Räumlichkeiten als Büro und Lager bzw. Archiv genutzt. Eine private Nutzung der Räumlichkeiten ist nicht möglich, da weder eine Küche, noch etwaige Wohnräume eingerichtet sind und erfolgt daher auch nicht. Die Pflichtige wohnt an der Adresse 1140 Wien, J und daher sind die Arbeitsräume nicht im Wohnungsverband gelegen.

Das beruflich verwendete Büro ist für die Pflichtige nach Art der unselbstständigen Tätigkeit als Außendienstmitarbeiterin des Dienstgebers unbedingt notwendig, da es ihr ohne dieses Büro nicht möglich wäre, diese Tätigkeit auszuüben. Die Tätigkeit als Vertreterin übt die Pflichtige zeitlich nahezu ausschließlich in ihrem Büro aus. Dort erfolgt die Kundenbetreuung. Ferner werden dort Neuanwerbungen durchgeführt und Kundenbesuche vorbereitet. Das Büro bildet den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit. Eine Kopie des Dienstvertrages der Pflichtigen wird in der Beilage übermittelt.

Die Tätigkeit als Vertreterin bildet die einzige Einkunftsquelle und steht daher bei der Betrachtung der Gesamteinkünfte im Vordergrund. Der Anteil der Einkünfte aus dieser Tätigkeit, die zeitlich überwiegend im Arbeitszimmer ausgeübt wird, beträgt 100% der gesamten Einkünfte. Die Aufwendungen und Ausgaben für das Büro stehen mit den Einkünften der Pflichtigen in unmittelbaren Zusammenhang.

Aus dem vom steuerlichen Vertreter übermittelten Plan ist ersichtlich, dass die Gesamtnutzfläche der Wohnung 59,80m² betragen. Davon entfallen auf das Wohnzimmer 27,44m², auf die Küche 6,23m², auf den Vorräum 8,13m², auf den Abstellraum 1,49m², auf das Bad 3,01m², auf das WC 1,12m² und auf das Kabinett 12,38m². Aus der angefertigten Skizze für die Einrichtung geht hervor, dass eine Wand des Wohnzimmers für Kundenakten und Verbrauchsmaterial genutzt wird. Außerdem befindet sich noch eine Computeranlage mit Schreibplatte im Wohnzimmer. Das Kabinett wird ebenfalls für Ablage der Kundenakten und Verbrauchsmaterial verwendet. Bei der Küche ist angeführt *ohne Einrichtung*.

Aus den von der Bw. dem Finanzamt übermittelten 12 Fotos der Wohnung ist zu entnehmen, dass sich in der Küche ein Tisch mit Mikrowellenherd und verschiedenen Lebensmitteln und eine Kompaktküchenzeile (vermutlich mit Abwasch, Herdplatte und Kühlschrank) befinden. Auf einem Foto sind ein Heimtrainer, ein Staubsauger und diverse Einkaufstüten abgebildet. Ein weiteres Foto zeigt vom Vorzimmer aus, einen Ausschnitt in das Wohnzimmer, worin sich ein Tisch mit Aktenordnern und ein Bett befinden. Auf anderen Fotos des Wohnzimmers ist ersichtlich, dass ein Computerarbeitsplatz sowie diverses Ablagematerial vorhanden ist, ebenso ein Aktenständer und ein Bügelbrett sowie ein Teil eines Wohnzimmerschrankes.

Gemäß § 119 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsame Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. In diesem Zusammenhang sieht § 138 Abs. 1 BAO vor, dass die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen haben.

§ 138 Abs. 1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde. Es handelt sich um Tatsachen, bei deren Beweisbarkeit der Abgabepflichtige vorsorglich wirken kann (vgl. Ritz, BAO, Kommentar § 138 Tz 1).

Wie in den an den steuerlichen Vertreter der Bw. gerichteten Vorhalt dargelegt wurde, ist nach der Verkehrsauffassung unter dem Berufsbild eines Vertreters, eine Person, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig ist, zu verstehen. Die Vertretertätigkeit kann sowohl im Innen – wie auch im Außendienst ausgeübt werden. Dass eine Vertretertätigkeit nur im Innendienst

ausgeübt wird, bedarf eines konkreten Nachweises durch entsprechende Unterlagen bzw. Aufzeichnungen. Einen konkreten Nachweis, dass das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Vertretertätigkeit benutzt wird, ist von der Bw. nicht erbracht worden. Die allgemein gehaltenen Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung können nicht als Nachweis angesehen werden, da eine Überprüfung ob die Tätigkeit in zeitlicher Hinsicht zu mehr als der Hälfte im Arbeitszimmer ausgeübt wird ohne Beweise nicht erfolgen kann. Auch kann aus dem vorgelegten Arbeitsvertrag nicht entnommen werden, dass die Bw. im Betrieb ihres Arbeitgebers keinen Arbeitsplatz habe. Aus dieser Vereinbarung geht nur hervor, dass als Arbeitsort das Gebiet der Republik Österreich vereinbart werde, dies lässt aber keineswegs erkennen, dass der Arbeitgeber keinen Arbeitsplatz gewährt. Im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 2. Juni 2004, Zl. 2003/13/0166 wird betreffend nichtvorhanden sein eines Arbeitszimmers beim Arbeitgeber eines Vertreters ausgeführt, dass der Umstand, dass über keinen anderen Arbeitsraum verfügt werde, das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer nicht zwangsläufig als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit angesehen werden müsse.

Auch ist nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates eine nahezu ausschließliche berufliche Nutzung der Räumlichkeiten in der von der Bw. als Büro bezeichneten Wohnung aufgrund der vorgelegten Fotos nicht gegeben. Die nahezu ausschließliche berufliche Nutzung bildet die Voraussetzung um überhaupt von einem Arbeitszimmer im steuerlichen Sinn sprechen zu können. Ein gemischt genutzter Raum fällt nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988. Umsomehr hätte es von der Bw. konkreter Nachweise bedurft, dass in ihrem Fall ein Arbeitszimmer im steuerrechtlichen Sinn gegeben ist.

Da die Bw. den Nachweis, dass sie ihre Vertretertätigkeit in zeitlicher Hinsicht zu mehr als 50% in dem Arbeitszimmer ausübt, nicht erbracht hat und eine private Nutzung des Raumes durch die vorgelegten Fotos nicht auszuschließen ist, sind die geltend gemachten Aufwendungen für das Arbeitszimmer (Betriebskosten und Stromkosten) nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Weiters wurde von der Bw. als Werbungskosten die Aufwendungen für die Spesen des Geldverkehrs in Höhe von S 924,00 geltend gemacht. Laut vorgelegten Unterlagen betreffen die Spesen das Gehaltskonto der Bw. bei der ABank. Die Bw. wurde sowohl vom Finanzamt als auch vom unabhängigen Finanzsenat ersucht den beruflichen Zusammenhang näher darzulegen. Es wurde vorgebracht, dass die Bw. finanzielle Vorleistungen zu erbringen hätte. Um welche Art der Vorfinanzierung es sich handelt wurde nicht näher erläutert und diesbezügliche belegmäßige Nachweise wurden nicht erbracht. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind die Kosten eines Giro bzw. Gehaltskontos aus dem gemäß §

20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 ableitbaren Aufteilungsverbot nicht abzugsfähig. Die beantragten Aufwendungen waren nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Die von der Bw. angeschafften Bi - Metallmünzen wurden als Kundengeschenke nach erfolgtem Vertragsabschluß zum Zwecke der Weiterempfehlung angeschafft. Eine Liste der Empfänger wurde vorgelegt. Diese Aufwendungen sind im Ausmaß von S 10.000,00 – es wurden am 28. Oktober und am 28. Dezember 1999 je 100 Stück Münzen laut Beleg erworben - als Werbungskosten anzuerkennen.

Für die Fahrspesen wurde ein Beleg der Wiener Linien vom 29. Dezember 1999 über den Ankauf einer Jahreskarte in Höhe von S 5.200,00 vorgelegt. Das Finanzamt hat diese Aufwendungen mit der Begründung, dass es sich um Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte handelt, nicht anerkannt. Dass ausschließlich privat veranlasste Fahrten durchgeführt worden sind, lässt sich aus der Aktenlage nicht entnehmen. Da nach dem Berufsbild einer Vertreterin die Tätigkeit auch im Außendienst ausgeübt wird und von der Bw. keine anderen Fahrspesen geltend gemacht wurden, sind nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates – obwohl gegen diesen Punkt nicht berufen wurde – die Aufwendungen für die berufsbedingten Fahrten mangels Unterlagen im Schätzungswege zu ermitteln. Da mit der Jahreskarte Fahrten auch an arbeitsfreien (Samstag, Sonntag, Feiertag, Urlaub) Tagen durchgeführt werden können und nicht an allen Arbeitstagen Außendienst verrichtet worden sein wird, wurde der Anteil der berufsbedingten Nutzung mit 50% geschätzt (vgl. auch VwGH vom 27. März 1996, Zl. 92/13/0205).

Als Werbungskosten sind daher zu berücksichtigen:

	Schilling
Fahrspesen	2.600,00
Reisespesen und Diäten	1.220,00
Telefongebühren	13.175,00
Werbeaufwand	10.000,00
Summe	26.995,00

Auf Grund der vorstehenden Ausführungen war wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter, Belege

Wien, am 8. Juli 2005

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: