

GZ. RV/3187-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 21. und 22. Bez. betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig.

Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben.

Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein.

Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### Entscheidungsgründe

Strittig ist die Anerkennung von Werbungskosten sowohl der Höhe als auch dem Grunde nach.

Die Bw. war als Verkaufsrepräsentantin (Vertreterin) im Geschäftsbereich Datenverarbeitung der Firma A tätig, wobei diese Tätigkeit überwiegend im Außendienst und in direktem Kontakt mit den Kunden der Firma A ausgeübt wurde.

Das Finanzamt erkannte gem. § 1 Z 9 der VO über Werbungskostenpauschale, BGBl. 1993/32 ein Werbungskostenpauschale für Vertreter i.H.v 5 % der Bemessungsgrundlage, d.s. 27.740 S, an.

Die Bw. erhob gegen den o.a. Bescheid Berufung und begründet diese im Wesentlichen folgendermaßen:

- Die beantragten Werbungskosten i.H.v. 35.081 S würden sich wie folgt zusammensetzen (alle Beträge in Schilling):

<b>Werbungskosten:</b>	<b>Betrag lt. Bw.:</b>
Tageszeitungen	548
Russisch-Lehrbuch	351
Separat-Handy	3.835
Schreibtisch	7.500
km-Geld	8.169
Taggeld	14.678
<b>Summe:</b>	<b>35.081</b>

- Die Berufsausübung der Bw. würde eine überdurchschnittliche Auseinandersetzung mit Tagesereignissen mit sich bringen.
- Das Russisch-Lehrbuch diene der Horizonterweiterung.
- Aufgrund der mangelnden Qualität des Firmen-Handys habe sich die Bw. ein frequenzstärkeres Handy für Kundengespräche angeschafft.

- Die Bw. habe mit ihrem Arbeitgeber vereinbart, administrative Tätigkeiten von zu Hause aus zu erledigen, wofür die Anschaffung eines Schreibtisches vonnöten gewesen sei.

Das Finanzamt wies die Berufung mittels Berufungsverfahrensentscheidung vom 9. November 2001 als unbegründet ab und begründete dies u.a. wie folgt:

- Bei den Tageszeitungen handle es sich nicht um eine berufsspezifische Ausgabe.
- Die Absetzung eines Arbeitszimmers sei bei Vertretern nicht zulässig.
- Die Taggelder für Fahrten unter 25 Kilometer seien nicht anzuerkennen. Anerkannt seien 5.238 S worden.
- Bei den Telefonkosten sei ein Privatanteil von mindestens 50 % anzunehmen.
- Da die nachgereichten Werbungskosten unter dem bereits gewährten Pauschalbetrag liegen würden, habe die Berufung als unbegründet abgewiesen werden müssen (alle Beträge in Schilling):

<b>Werbungskosten:</b>	<b>Lt. Bw.</b>	<b>Lt. BVE</b>
Tageszeitungen	548	0
Russisch-Lehrbuch	351	351
Separat-Handy	3.835	1.918
Schreibtisch	7.500	0
km-Geld	8.169	8.169
Taggeld	14.678	5.238
<b>Summe:</b>	<b>35.081</b>	<b>15.676</b>
<b>für Bw. günstiger: Pauschale lt. Bescheid v. 12.9.2001:</b>		<b>27.740</b>

Die Bw. stellte gegen den o.a. Bescheid einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und begründet dies sowie im Schriftsatz vom 11. Februar 2002 im Wesentlichen folgendermaßen:

- Die beantragten Werbungskosten i.H.v. 52.561 S würden sich wie folgt zusammensetzen (alle Beträge in Schilling):

<b>Werbungskosten:</b>	<b>Betrag alt – It. Bw.:</b>	<b>Betrag neu – It. Bw.:</b>
Tageszeitungen	548	548
Russisch-Lehrbuch	351	351
Separat-Handy	3.835	3.835
<b>Arbeitszimmer (=22 % der Wohnfläche):</b>		
AfA (ND 67 Jahre)		5.195
Betriebskosten (anteilig)		1.951
Strom (anteilig)		1.609
Haushaltsvers. (anteilig)		300
Sessel (ND 8 Jahre)		1.158
Kasten (ND 8 Jahre)		6.250
Vorhänge, GWG		1.017
Schreibtisch (ND 8 Jahre)	7.500	7.500
km-Geld	8.169	8.169
Taggeld	14.678	14.678
<b>Summe:</b>	<b>35.081</b>	<b>52.561</b>

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

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- Die Bw. ist als Vertreterin der Firma A überwiegend im Außendienst bundesweit tätig und ist für die kaufmännischen Aspekte (Preise, Verträge, Konditionen) von

Verkaufsverhandlungen zuständig.

- b) Die Bw. hat in ihrem Wohnungsverband ein Arbeitszimmer im Ausmaß von rd. 20 m<sup>2</sup> eingerichtet, das mit einem Schreibtisch, Sessel, Kasten, Beleuchtung, Vorhänge und Rollläden ausgestattet ist.
- c) Die Bw. bezieht eine Tageszeitung "Die Presse" zwecks zwingender Auseinandersetzung mit Tagesereignissen.
- d) Die Bw. schaffte sich ein Russisch-Lehrbuch an, da die Firma A auch für den osteuropäischen Raum zuständig ist und die Bw. das Buch zur Horizonterweiterung benötigt.
- e) Die Bw. verwendet ein Privat-Handy auch für Geschäftstelefonate.
- f) Die Bw. legte mit dem eigenen Kfz beruflich bedingte Fahrten von insgesamt 1.667 km zurück. Sie war dabei überwiegend im Gemeindegebiet von Wien unterwegs. Außendienste in einer Entfernung von mehr als 25 km zum Ort der Betriebsstätte wurden in folgenden Fällen vorgenommen und dafür folgende Tages- und Nächtigungsgelder begehrt (alle Beträge in Schilling):

Datum	Ort	Entfernung	Taggeld
14.2.2000	Retz	174 km	720
10.3.2000	Dietmannsdorf	184 km	240
22.3.2000	Bad Tatzmannsdorf	240 km	2.390
18.8.2000	Baden	120 km	1.888
<b>Summe:</b>			<b>5.238</b>

Diese Feststellungen ergeben sich aus den Unterlagen der Bw. und wurden auf Grund folgender Umstände und Überlegungen getroffen:

- zu a) Dies ist dem Schriftsatz vom 20. August 2001 der Firma A zu entnehmen.
- zu b) Dies ergibt sich aus dem der Abgabenbehörde vorgelegten Wohnungsplan und den Angaben der Bw.

zu c, d, e) Dies ist den Erläuterungen zur Berufung vom 4. Oktober 2001 zu entnehmen.

zu f) Dies ergibt sich aus der Fahrtenübersicht der Bw.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 normiert u.a.:

*Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderung von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist.*

*Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.*

Ziffer 10 des § 16 Abs. 1 EStG 1988 in der ab dem Veranlagungsjahr 2000 (somit auch für das Streitjahr) geltenden Fassung StRefG 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, führt u.a. weiter aus, dass *Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit auch Werbungskosten sind.*

*Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen.*

§ 17 Abs. 4 EStG 1988 normiert:

Für die Ermittlung des Gewinnes können weiters mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen Durchschnittssätze für Gruppen von Steuerpflichtigen aufgestellt werden.

Die Durchschnittssätze sind auf Grund von Erfahrungen über die wirtschaftlichen Verhältnisse bei der jeweiligen Gruppe von Steuerpflichtigen festzusetzen.

Solche Durchschnittssätze sind nur für Fälle aufzustellen, in denen weder eine Buchführungspflicht besteht noch ordnungsmäßige Bücher oder Aufzeichnungen geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 ermöglichen.

Die Verordnung (BGBl. 1993/32) des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen normiert u.a.:

Auf Grund des § 17 Abs. 4 des EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988, wird verordnet:

§ 1 Für nachstehend genannte Gruppen von Steuerpflichtigen werden nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gem. § 16 Abs. 3 EStG 1988 folgende Werbungskosten auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt:

...

9. Vertreter

5 v.H. der Bemessungsgrundlage, höchstens 30.000 S jährlich.

Der Arbeitnehmer muss ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben. Zur Vertretertätigkeit gehört sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst.

Von der Gesamtarbeitszeit muss dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden.

§ 2 Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Pauschbeträge sind die Bruttobezüge abzüglich der steuerfreien Bezüge und abzüglich der sonstigen Bezüge, soweit diese nicht wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern sind. ...

Im gegenständlichen Fall ergibt sich folgende Berechnung (alle Beträge in Schilling):

Bruttobezüge (KZ 210)	654.147
minus steuerfreie Bezüge (KZ 215)	-10.098
minus sonstige Bezüge vor Abzug der SV-Beiträge (KZ 220)	-89.237
= Bemessungsgrundlage	554.812
x 5 % WKo-Pauschale f. Vertreter (lt. § 1 Z 9 WKo-VO)	
<b>= WKo-Pauschale</b>	<b>27.740</b>

§ 5 Werden die Pauschbeträge in Anspruch genommen, dann können daneben keine anderen Werbungskosten aus dieser Tätigkeit geltend gemacht werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden (Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben):

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.
2. a) 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.
- b) Betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.
- c) Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.
- d) Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. 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.
- e) Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen.

Da die Bw. die Berücksichtigung von Werbungskosten über den Betrag des WKo-Pauschales für Vertreter i.H.v. 27.740 S begeht, nämlich i.H.v. 52.561 S waren die einzelnen Positionen wie folgt zu würdigen:

**a) Tageszeitungen i.H.v. 548 S:**

Bezüglich der als Werbungskosten geltend gemachten Kosten für die "Presse" ist auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach Aufwendungen für Tageszeitungen grundsätzlich zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung zählen.

Die Eignung einer Tageszeitung, fallweise beruflich bedeutsame Informationen zu bieten, ändert nichts daran, dass Zeitungen auch bei einem Vertreter dem Bereich der privaten Lebensführung zugerechnet werden müssen (vgl. VwGH vom 27.3.2003, 2000/15/0226).

Aufwendungen für Tageszeitungen i.H.v. 548 S waren daher als Aufwendungen der Lebensführung gem. § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht anzuerkennen.

**b) Russich-Lehrbuch i.H.v. 351 S:**

Die Anschaffung eines "Russich-Lehrbuches" zur bloßen "Horizonterweiterung", wie dies die Bw. in ihrem Schriftsatz vom 4. Oktober 2001 ausführt, ist ebenfalls nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes der Lebensführung zuzuordnen und gem. § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

**c) Separat-Handy i.H.v. 3.835 S:**

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz schließt sich in diesem Zusammenhang den Ausführungen der Berufungsvorentscheidung an, wonach es jeder Lebenserfahrung widerspricht, dass jemand von seinem Telefon (Handy) ausschließlich berufliche Telefonate führt. Die vorgelegten Telefonrechnungen stellen jedenfalls keinen nachprüfbaren Beweis dafür dar, dass mit diesem Handy ausschließlich beruflich telefoniert worden ist.

Es ist daher gem. § 20 Abs. 1 EStG 1988 von einem mindestens 50 %igen nicht abzugsfähigen Privatanteil auszugehen.

**d) Arbeitszimmer i.H.v. 24.980 S:**

Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung dürfen gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Nur ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer, das den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit der Bw. bildet, berechtigt zum Abzug von darauf entfallenden Aufwendungen (vgl. VwGH vom 28.11.2000, 99/14/0008).

Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Abgabepflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen einschließlich der Kosten seiner Einrichtung auch nur dann abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Abgabepflichtigen unbedingt notwendig ist und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird.

Vom Abzugsverbot sind auch die Einrichtungsgegenstände des Arbeitszimmers erfasst, selbst wenn sie beruflich genutzt werden. Zu den Einrichtungsgegenständen zählen auch Stühle, Schreibtische, Schränke, Vorhänge etc.

Da im gegenständlichen Fall die Bw. zum einen von der Firma A einen Arbeitsplatz – wenn auch mit anderen Mitarbeitern gemeinsam – zur Verfügung gestellt bekommen hat, zum anderen die Bw. der Feststellung, dass sie im zeitlich überwiegenden Ausmaß im Außendienst tätig ist, nicht entgegen tritt und somit davon auszugehen ist, dass der Tätigkeitsmittelpunkt der Bw. als Vertreterin der Firma A im Außendienst (Kundenbesuche) liegt, der Mittelpunkt der Tätigkeit der Bw. somit jedenfalls nicht im Arbeitszimmer liegt, mangelt es an den wesentlichen Voraussetzungen zur Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers.

**e) km-Geld i.H.v. 8.169 S:**

Fahrtkosten des Dienstnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind durch den Verkehrsabsetzbetrag und das Pendlerpauschale abgegolten.

Sonstige Fahrtkosten in Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit sind in der tatsächlich angefallenen Höhe als Werbungskosten zu berücksichtigen (vgl. Doralt EStG-Kommentar Band I, Tz. 220 zu § 16).

Die nachgewiesenen beruflichen Fahrten der Bw. mit dem Privat-Kfz werden lt. vorgelegter Aufstellung i.H.v. 8.169 S anerkannt.

**f) Reisekosten i.H.v. 14.678 S:**

Gem. § 4 Abs. 5 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Gem. § 26 Z 4 leg. cit. darf das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu 360 S pro Tag betragen.

Soweit Reisekosten nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 leg. cit. nicht abzugsfähig sind, dürfen sie gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988 nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden.

Der Begriff "Reise" im Sinn des § 4 Abs. 5 leg. cit. entspricht dem Begriff "Reise" im § 16 Abs. 1 Z 9 leg. cit. und gilt daher für alle Einkunftsarten (vgl. Doralt, EStG, Kommentar, Band I, 7. Aufl., Tz 332 zu § 4).

Eine Reise liegt dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem beruflichen Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird; dabei muss es sich um eine größere Entfernung von mehr als 25 km handeln.

Weiters muss eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegen sowie darf kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet werden (vgl. Doralt, EStG Kommentar, Band I, Tz 173 zu § 16).

Auch in diesem Zusammenhang schließt sich die Abgabenbehörde zweiter Instanz den Ausführungen in der Berufungsvereentscheidung an, nach denen Taggelder aufgrund der von der Bw. vorgelegten Aufzeichnungen (im gegenständlichen Fall wurden die Einsatzfahrten vorwiegend im Wiener Gemeindegebiet durchgeführt) nur bei Reisen von über 25 km Entfernung (vgl. VwGH vom 26.11.1996, 92/14/0078 sowie Doralt EStG-Kommentar, Band I, Tz. 173 zu § 16) i.H.v. 5.238 S anerkannt werden können.

Die aufgrund des Einzelnachweises anzuerkennenden Werbungskosten setzen sich daher folgendermaßen zusammen (alle Beträge in Schilling):

Handy lt. Pkt. c)	1.918
km-Geld lt. Pkt. e)	8.169
Reisekosten lt. Pkt. f)	5.238
<b>Summe:</b>	<b>15.325</b>

Da das Werbungskostenpauschale i.H.v. 27.740 S (Berechnung siehe obige Tabelle) somit weitaus höher ist, war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 23. Juli 2004