



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 14. Dezember 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 9. Dezember 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2007	Einkommen	14.434,51 €	Einkommensteuer	1.484,96 €
			- anrechenbare Lohnsteuer	-1.257,61 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Nachforderung)				227,35 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin bezog im Kalenderjahr 2007 neben ihren Pensionseinkünften Einkünfte aus geringfügigen Arbeitsverhältnissen zur M GmbH und C. GmbH als Telearbeiterin. Sie führte im Rahmen dieser Arbeitsverhältnisse die Buchhaltung und Lohnverrechnung durch. Beginn der Tätigkeit war der 16.2.2007. In Zusammenhang mit dieser Tätigkeit machte sie in ihrer Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für 2007 Aufwendungen für Arbeitsmittel wie PC, Notebook, Faxgerät, Drucker, Handy, Internet etc. sowie Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer (anteilige Betriebs- und Mietkosten) und Fahrtkosten zwischen Wohnung und Betrieb des Arbeitgebers als Werbungskosten geltend.

Das Finanzamt berücksichtigte in der Arbeitnehmerveranlagung die Kosten für PC samt Zubehör und die sonstigen für die Arbeit erforderlichen Geräte im Ausmaß von 60% und schied 40% als Privatanteil aus und anerkannte auch zunächst die Kosten für das Arbeitszimmer in beantragter Höhe (Mietkosten 75 €, Betriebskosten 25 €) sowie die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Betrieb. Nicht berücksichtigt wurde eine Rechnung für eine PC-Reparatur, da kein Beleg hierüber vorhanden war.

In der gegen den Bescheid eingebrachten Berufung reichte die Berufungswerberin die fehlende Reparaturrechnung nach und wandte überdies ein, dass ihr in ihrem Antrag insofern ein Fehler unterlaufen sei, als sie die Arbeitszimmerkosten nur in Höhe des Betrages für ein Monat geltend gemacht hätte, es würde daher der betreffende Betrag für weitere 10 Monate geltend gemacht. Außerdem sei sie bei den Fahrtkosten von einem unrichtigen amtlichen Kilometergeldsatz ausgegangen, es wären daher zusätzliche 32 € zu berücksichtigen.

Im Zuge des Berufungsverfahrens forderte das Finanzamt neben der fehlenden Rechnung für die PC-Reparatur die Vorlage folgender Unterlagen zu den beantragten Werbungskosten: den Dienstvertrag, eine Kopie des Bauplanes des Wohnhauses mit Kennzeichnung des Arbeitszimmers einschließlich Fotos, eine Berechnung der beantragten Herstellungskosten und Betriebskosten des Arbeitszimmers samt Belege.

Nach Auswertung der vorgelegten Unterlagen erließ das Finanzamt eine Berufungsvorentscheidung, in der die Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht mehr anerkannt wurden. Begründet wurde dies im Wesentlichen damit, dass das Arbeitszimmer aufgrund der vorgelegten Arbeitsaufzeichnungen nur für wenige Stunden in der Woche genutzt würde und es unglaublich sei, dass ein Arbeitszimmer dieser Größe (laut Plan 18,3 m²) innerhalb einer gesamten Wohnfläche von nur 104 m² nur so wenige Stunden pro Woche und nicht auch für private Zwecke genutzt werde – z.B. zum Verrichten von Hausarbeiten, als privates Arbeitszimmer etc. Aufgrund der Nichtanerkennung des Arbeitszimmers wurden auch

die Fahrtkosten zum Betrieb des Arbeitgebers nicht mehr anerkannt. Zusätzlich berücksichtigt wurde jedoch die nachgereichte Reparaturrechnung für den PC im Ausmaß von 60%.

Im Vorlageantrag führte die Berufungswerberin sinngemäß aus: Sie hätte vor Erstellung ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung das Infocenter des Finanzamtes zwecks Auskunft aufgesucht und die Erklärung dann entsprechend der Broschüre „Tipps für Arbeitnehmerveranlagung“ abgegeben. Sie hätte auch damals bereits die belegmäßigen Unterlagen übermittelt. Dennoch seien von den beantragten Kosten von 2.186 € nur 1.422,41 € anerkannt worden. Aufgrund der vergessenen Reparaturrechnung und ihres Irrtums bei den Arbeitszimmerkosten und den Kilometersätzen brachte sie eine Berufung ein. Nachdem sie auch nachfolgenden Ergänzungsersuchen des Finanzamtes nachgekommen sei, wurden die Werbungskosten nunmehr auf 826,33 € gekürzt und alle Kosten in Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer gestrichen. Sie führe daher bezüglich des Arbeitszimmers neuerlich aus:

Das Dienstverhältnis sei unter der Bedingung abgeschlossen worden, dass die erforderlichen Arbeiten im Rahmen eines Telearbeitsplatzes zu erfolgen haben. Sie hätte Aufwendungen für ein Arbeitszimmer mit einer Größe von 15 m² beantragt. Hiefür hätte sie extra eine bauliche Maßnahme gesetzt, um eine genaue Trennung zwischen beruflichem und privaten Teil herbeizuführen, sodass ca. 3,5 m² des ursprünglichen Raumes für private Zwecke und die restlichen 15 m² für berufliche Zwecke dienen. Es sei aus dem beiliegenden Foto auch ersichtlich, dass das Arbeitszimmer ausschließlich beruflich genutzt werde. Da das Eigenheim für vier Personen gebaut wurde und die Kinder außer Haus leben, sei auch die verbleibende Nutzfläche noch ausreichend für die private Nutzung. Im Arbeitszimmer befinde sich nur ein Schreibtisch, Bürossessel, Rollcontainer, ein Büroregal, eine Ablagefläche, ein Beistellkasten, Faxgerät, PC und Drucker. Der Computer werde ebenfalls nahezu ausschließlich beruflich verwendet, insbesondere da sie aus dienstrechtlichen Gründen verpflichtet sei, ihn besonders sorgfältig zu sichern, und durch privates „Surfen“ ein Virus auf den PC gelangen könne. Auch die im Erstbescheid anerkannten Fahrtkosten zum Sitz der Firma seien ihr nunmehr ersatzlos gestrichen worden. Da sie dort über keinen Arbeitsplatz verfüge, lägen bei diesen Fahrten jedoch Dienstreisen vor. Diese seien erforderlich, um die Belege abzuholen und die bearbeiteten Daten in den dortigen Computer einzuspielen. Dies seien die einzigen Tätigkeiten am Sitz der Firma.

Die geringe Wochenarbeitszeit im Arbeitszimmer sei unerheblich, wenn es nur beruflich genutzt würde. Es sei keine Mindest-Wochenarbeitszeit bei Telearbeitsplätzen vorgeschrieben. Schließlich beantragte die Berufungswerberin außerdem im Vorlageantrag nunmehr die Anerkennung der Aufwendungen in Zusammenhang mit dem Computer zu 100%. Im Zuge des weiteren Berufungsverfahrens forderte der Unabhängige Finanzsenat die Berufungswerberin mittels Vorhalt zur Aufklärung folgender Fragen auf: worin bestehen die

im Vorlageantrag erwähnten baulichen Maßnahmen im Arbeitszimmer; - sind die beantragten „Mietkosten“ tatsächliche Aufwendungen oder nur fiktive; - welche Gründe können vorgebracht werden, die eine geringere private Nutzung von PC und den Zusatzgeräten glaubhaft machen. Gleichzeitig wurde die Berufungswerberin aufgefordert, Fotos aus allen Teilen des Arbeitszimmers und eine Bestätigung des Dienstgebers, dass an den Betriebsorten tatsächlich kein Arbeitsplatz vorhanden ist, vorzulegen.

Der Vorhalt wurde sinngemäß folgendermaßen beantwortet: Im Zimmer wurde eine ca. 10 cm starke Yton-Ziegelwand aufgemauert und mit einer fix eingebauten Falttür versehen. Das bewohnte Objekt ist ein Eigenheim, das je zur Hälfte im Eigentum der Berufungswerberin und ihres Ehegatten steht. Die nahezu ausschließliche berufliche Nutzung des Arbeitsequipments sei gegeben, da der Ehegatte Bezirksaltenheimleiter in x sei und zu Hause keine Arbeitsmittel benötige, außerdem hätte die Berufungswerberin panische Angst vor Viren und Trojanern – die PC-Sicherheit sei auch Bestandteil der Arbeitsvereinbarung gewesen – und sie verweigere dem Ehegatten sogar den Zugang zur Finanzonline. Nur sie selbst mache ihre private Arbeitnehmerveranlagung über Finanzonline. Sie hätte auch den Zugang zu den Online Sparkassen deinstalliert und mache jede Banktransaktion direkt am Schalter. Die Internetverbindung würde für den laufenden Daten- und Informationsaustausch mit dem Arbeitgeber benötigt sowie zum Datentransfer zur OÖGKK und zum Finanzamt. Die Bestätigung für den nicht vorhandenen Arbeitsplatz im Betrieb liege bei, der Heimtelearbeitsplatz sei Bedingung für den Erhalt des Jobs gewesen. Sie werde ihre Tätigkeit im Mai 2010 beenden. Da auch ihre Nachfolgerin keinen Arbeitsplatz im Betrieb hätte, mache sie auch deren Einschulung an ihrem Telearbeitsplatz.

Den Ausführungen waren Fotos vom Arbeitszimmer beigelegt. In der beiliegenden Bestätigung des Arbeitgebers wurde ausgeführt, dass die Berufungswerberin aus Platzgründen im dortigen Büro keinen eigenen Arbeitsplatz habe. Das Dienstverhältnis sei nur aufgrund des vorhandenen Teleheimarbeitsplatzes zustande gekommen. Vor Eintritt der Berufungswerberin in die Firma seien Buchhaltung und Lohnverrechnung von der Kanzlei G gemacht worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Aufwendungen für ein Arbeitszimmer:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 können Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen als Werbungskosten von der Einkunftsart abgezogen werden, bei der sie erwachsen sind. § 20 Abs. 1 Z 2 lit.d EStG 1988 bestimmt jedoch ausdrücklich, dass folgende Aufwendungen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen

werden dürfen: Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen abzugsfähig.

Nach dieser Gesetzesstelle sind Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer somit nur in dem genannten Ausnahmefall abzugsfähig. Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinn der gesetzlichen Bestimmung darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen. Lässt sich eine Betätigung in mehrere Komponenten zerlegen, erfordert eine Beurteilung nach der Verkehrsauffassung eine wertende Gewichtung der Teilkomponenten. Der Verwaltungsgerichtshof hat auch bereits mehrfach festgestellt, dass der Mittelpunkt einer Tätigkeit nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen ist, und im Zweifel darauf abzustellen sein wird, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit genutzt wird (vgl. z.B. VwGH 20.1.1999, 98/13/0132).

Im Erkenntnis vom 27.5.1999, 98/15/0100, hat der Verwaltungsgerichtshof überdies klargestellt, dass die Prüfung, ob ein Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit darstellt, nur aus der Sicht jener Einkunftsquelle vorzunehmen ist, für die das Arbeitszimmer notwendig ist. Im Erkenntnis vom 20.7.1999, 98/13/0222, wird ausgeführt: Ob ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet, ist aufgrund der in der derzeitigen Besteuerungsperiode ausgeübten Tätigkeit zu beurteilen. Tätigkeiten in früheren Perioden und daraus resultierende Pensionseinkünfte sind nicht zu berücksichtigen. In diesem Erkenntnis stellt der Verwaltungsgerichtshof weiters klar, dass dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung nicht zu entnehmen ist, dass die Höhe der erzielten Einkünfte für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer von Bedeutung wäre. Stellt die Vorschrift des § 20 Abs. 1 Z 2 lit.d EStG doch allein auf die betriebliche oder berufliche Tätigkeit, nicht aber auf deren wirtschaftliche Ergebnisse ab.

Im Sinn dieser zitierten Rechtsprechung war für die hier strittige Frage, ob das Arbeitszimmer der Berufungswerberin den „Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit“ bildet und daher zu abzugsfähigen Aufwendungen führen kann, lediglich aus Sicht ihrer Dienstverhältnisse zu beurteilen. Wie aus den vorgelegten Unterlagen (Dienstvertrag, Stundenaufstellung, Dienstgeberbestätigung) ersichtlich war, schloss die Berufungswerberin ihre Dienstverhältnisse zur Durchführung der Buchhaltungsarbeiten und Lohnverrechnung ausdrücklich unter der Vorgabe ab, einen Telearbeitsplatz einzurichten. Vom Dienstgeber

wurde im Zuge des Berufungsverfahrens auch ausdrücklich bestätigt, dass ihr in den betrieblichen Räumen kein eigener Arbeitsplatz zur Verfügung stand. Nach der Aufstellung über die benötigten Arbeitsstunden und den glaubhaften Ausführungen der Berufungswerberin war es erforderlich, lediglich einmal pro Woche die beiden Betriebe aufzusuchen, um die Belege abzuholen und die Daten in das dortige System einzuspielen. Dies erfolgte, indem die am häuslichen Arbeitsplatz bearbeiteten und auf einen USB-Stick gespeicherten Daten in den dortigen PC übertragen wurden. Bei dieser Sachlage kann nicht in Zweifel gezogen werden, dass der Schwerpunkt der beruflichen Tätigkeit sowohl vom materiellen Gehalt her als auch in zeitlicher Hinsicht am häuslichen Arbeitsplatz gelegen ist.

Da Lehre und Rechtsprechung darin übereinstimmen, dass für die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer erforderlich ist, dass die Art der Tätigkeit den Aufwand unbedingt notwendig macht und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird (z.B. VwGH 31.10.2000, 95/15/0186), kommt für die Beurteilung des gegenständlichen Falles auch der Ausstattung des Raumes wesentliche Bedeutung zu. Hiezu konnte von der Berufungswerberin dargelegt und durch Fotos untermauert werden, dass von dem laut vorliegendem Wohnungsplan ursprünglich 18,3 m² großen Raum durch eine fixe Mauer ein ca. 3,5 m² großer Teil abgetrennt wurde, der gesondert durch eine Türe begehbar ist und weiterhin für private Zwecke genutzt wird. Der verbleibende Teil von ca. 15 m² wird als Arbeitszimmer genutzt und lässt von seiner Einrichtung her keinen Schluss auf eine private Nutzung zu. In Anbetracht der Tatsache, dass bei einer vorhandenen Gesamtnutzfläche von 104 m² nach Abzug der 15 m² für ein häusliches Arbeitszimmer immer noch 89 m² Wohnfläche für private Zwecke zur Verfügung stehen und im Haushalt nur mehr zwei Personen wohnen, erscheint es glaubhaft, dass die auf das Arbeitszimmer entfallende Fläche für private Zwecke entbehrlich ist.

Es bestehen nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates daher keine Bedenken, Aufwendungen in Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer steuerlich zu berücksichtigen.

Bezüglich der Höhe der Aufwendungen ist jedoch zu bemerken: Neben anteiligen Betriebskosten, welche die Berufungswerberin durch Belege nachgewiesen hat und die mit einem errechneten Anteil von 389,56 € für 11 Monate berücksichtigt werden können, hat die Berufungswerberin auch anteilige „ortsübliche“ Mietkosten als Werbungskosten geltend gemacht. Werbungskosten sind tatsächliche Aufwendungen, die mit bestimmten Einnahmen in Zusammenhang stehen. Bloß fiktive Beträge, denen keine tatsächlichen Ausgaben gegenüberstehen, sind hingegen nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Dem Antrag, auch anteilige „Mietkosten“ für das im Eigentum stehende Wohnobjekt zu berücksichtigen, konnte daher nicht gefolgt werden.

2. Fahrtkosten zum Betrieb des Arbeitgebers:

Auf Grund des nachgewiesenen Umstandes, dass die Berufungswerberin in den Betriebsstätten ihrer Arbeitgeber keinen Arbeitsplatz hat und diese lediglich zum Abholen der Belege und Einspeichern der Arbeitsergebnisse aufgesucht werden, sind auch die Aufwendungen für die beruflich veranlassten Fahrten dorthin Werbungskosten. Es bestehen keine Bedenken, diese Aufwendungen mit der Höhe des amtlichen Kilometergeldes zu schätzen. Da die Fahrten einmal pro Arbeitswoche durchgeführt wurden, entspricht bei einem Arbeitsbeginn in der siebten Kalenderwoche und bei sechs Urlaubswochen eine Anzahl von 40 Fahrten der Realität, sodass der Berechnung der Berufungswerberin zu folgen ist. Bei einer Strecke von 50 km hin und zurück laut Routenplaner, somit insgesamt 2000 km, und einem Kilometergeld von 0,38 € beträgt der anzuerkennende Aufwand 760 €.

3. Abzug eines Privatanteils für die Arbeitsmittel:

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit.a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, 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.

Kernaussage dieser Bestimmung ist ein Aufteilungs- und Abzugsverbot für gemischt veranlasste Aufwendungen. Dieses Abzugsverbot ist kein absolutes - die Abzugsfähigkeit ist dann nicht ausgeschlossen, wenn der betreffende Aufwand (nahezu) ausschließlich betrieblich bzw. beruflich veranlasst ist oder sich der Teil der Aufwendungen, der auf die berufliche Veranlassung oder Nutzung entfällt, einwandfrei von den Ausgaben der privaten Lebensführung trennen lässt. Ist letzteres der Fall, kann eine Aufteilung allenfalls auch im Schätzungsweg erfolgen.

Bei den hier strittigen Aufwendungen handelt es sich um Anschaffungskosten (bzw.

Reparaturkosten) für PC, Notebook, Faxgerät, Toner, Drucker, Sicherungs-CD, Internet und Handy, wobei die grundsätzliche berufliche Veranlassung für diese Aufwendungen vom Finanzamt außer Zweifel gestellt wurde. Strittig ist lediglich, in welchem Ausmaß auch eine private Verwendung erfolgte. Da derartige Geräte eine berufliche und private Nutzung zulassen, lässt der objektive Charakter nicht ohne weiteres auf das tatsächliche Ausmaß der Verwendung schließen. Stehen derartige Geräte im privaten Haushalt, ist von den Anschaffungskosten regelmäßig ein Privatanteil auszuscheiden. Dieser Anteil kann naturgemäß nur geschätzt werden, da das genaue Ausmaß der Privatnutzung üblicherweise konkret nicht feststellbar ist.

In Hinblick auf die vielfältigen privaten Nutzungsmöglichkeiten eines Computers geht die Verwaltungspraxis nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ohne konkreten Nachweis von einer Privatnutzung im Ausmaß von 40% aus. Diese Annahme gilt ebenso für das Zubehör.

Wird vom Steuerpflichtigen eine niedrigere private Nutzung behauptet, ist dies im Einzelfall konkret nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

Auch im gegenständlichen Fall wurde vom Finanzamt ein Privatnutzungsanteil von 40% angenommen. Dem gegenüber steht die Aussage der Berufungswerberin, dass nahezu ausschließlich berufliche Nutzung vorliege. Erklärt wird hiezu, dass der Ehegatte zu Hause keinen Computer benötige, sie selbst würde aus Angst vor Viren die Internetnutzung vermeiden und auch keine Banktransaktionen über den Computer durchführen. Bedenkt man jedoch, dass auf Grund des nur geringfügigen Arbeitsverhältnisses die berufliche Nutzung der Computerausstattung auf relativ wenige Stunden pro Woche beschränkt ist, wird ein Privatnutzungsanteil von 40% auch schon bei nur geringfügiger Ausnutzung aller privaten Einsatzmöglichkeiten erreicht. Der Ansatz eines derartigen Privatanteiles durch das Finanzamt war daher nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates gerechtfertigt. Da die ursprünglich vergessene Rechnung für die PC-Reparatur nachgereicht und vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung berücksichtigt wurde, betragen die Werbungskosten aus diesem Titel wie in der Berufungsvorentscheidung 826,33 €.

Auf Grund der zuvor getroffenen Ausführungen betragen die Werbungskosten insgesamt 1.975,89 € (Arbeitsmittel 826,33 €, Arbeitszimmer 389,56 €, Fahrtkosten 760 €). Die Neuberechnung der Arbeitnehmerveranlagung ist beiliegendem Berechnungsblatt zu entnehmen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 9. April 2010