



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A. B., 1180 Wien, Straße y/3, vertreten durch KALCIK & CO Steuerberatungsges.m.b.H., Steuerberatungskanzlei, 1160 Wien, Huttengasse 45, vom 21. September 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 14. September 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) Herr A. B., erklärte für das Jahr 2007 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von der Firma I. Österreich. Seine in Höhe von € 4.995,69 geltend gemachten Werbungskosten, Fachliteratur in Höhe von € 146,18, doppelte Haushaltsführung in Höhe von € 159,95 und sonstige Werbungskosten in Höhe von € 4.689,56, wurden vom Finanzamt im Zuge der Veranlagung anerkannt.

Auf Grund eines nachprüfenden Ermittlungsverfahrens durch das Finanzamt wurde der Bw. um folgende Ergänzungspunkte ersucht:

- 1) Fachliteratur: Literaturliste (Autor, Titel, Datum, Betrag, Summe)
- 2) Sonstige Werbungskosten: a) Aufstellung der Summenberechnung, b) Nachweisführung/Erläuterung berufl. Anteil-Ausschließungsgründe Privatnutzung
- c) Belegmäßiger Nachweis entsprechend der Aufstellung geordnet

3) Doppelte Haushaltsführung/Heimfahrten: Berechnungsaufstellung und belegmäßiger Nachweis.

Der Bw. legte folgende Aufstellung der Aufwendungen für Fachliteratur, für doppelte Hausführung und für die Büroanmietung-Desk-Sharing vor.

KZ 720 Fachliteratur

Beleg Nr.	Datum	Zweck	Betrag	Kurs	EUR
1	01.01.2007	Daybreak Calling Card	20,00	1,682	11,89
2	16.01.2007	Bookshop Fundamentals of Investing	98,95	1,682	58,83
3	23.01.2007	Bookshop Personality Performance	44,95	1,682	26,72
4	02.05.2007	Berkelouw books measiring the world	34,95	1,6291	21,45
5	07.05.2007	Borders return of naked chef	44,45	1,6291	27,29
					134,29

KZ 723 Doppelte Haushaltsführung, Umzugskosten

6	30.05.2007	Schenker Importzollabfertigung	150,00	1	150,00
12	26.08.2007	ÖBB, Card	9,95	1	9,95
					159,95

KZ 724 Vertreter, Büroanmietung-Desk-Sharing

7	20.6.2007	baumax	16,49		
8	6.06.2007	Obi	105,59		
9	4.06.2007	baumax	51,98		
10	16.07.2007	König, Parkettlack	85,10		
11	23.07.2007	Miete Straße y/1 7/07	618,40		
13	08.02.007	Miete Straße y/1 8/07	618,40		
14	08.08.2007	wr.strom, TB 16.6.07	240,00		
15	23.09.2007	Miete Straße y/1 9/07	618,40		
16	14.10.2007	Miete Straße y/1 10/07	618,40		
17	15.10.2007	wr.strom, TB 15.9.07	240,00		
18	15.11.2007	Miete Straße y/1 11/07	618,40		
19	13.12.2007	Miete Straße y/1 12/07	618,40		
20	31.12.2007	wr.strom, TB 15.12.07	240,00		
1	01.01.2007	Calling card	20,00		
					4.701,45

Weiters legte er eine Arbeitsplatzbeschreibung der Firma I. vor, die ua ausführt, 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.

Weiters wurden vorgelegt: Belege betreffend die Kosten für die Energie, Strom/Gas und die Miete für die Straße y/1, weiters Belege für die Anschaffung von Parkettlack (Rechnung an die Hausgemeinschaft), Rechnungen betreffend die Wohnungsrenovierung von Obi, Baumax für Lacke, etc, welche keinen Adressaten aufweisen, und Belege betreffend Übersiedlungskosten und Literatur.

Eine Kopie einer Vorteils card für H. L. und AC L. ausgestellt auf die Adresse Straße y/1 vom 26.8.2007 wurde vorgelegt.

Das Finanzamt anerkannte nur Werbungskosten in Höhe von € 294,24 für Fachliteratur und doppelte Haushaltsführung. Begründend wurde ausgeführt, dass die Errichtung eines Telearbeitsplatzes freiwillig geschehen sei und daher die Kosten für das angemietete Büro steuerlich nicht zum Ansatz gebracht haben werden können.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid brachte der Bw. vor, dass die Werbungskosten für das Mietbüro im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stünden und wegen des Mangels an einem eigenen Arbeitsplatz am Dienort des Arbeitgebers für die Arbeitsausübung und Erwerbung und Sicherung der Einnahmen unerlässlich seien. Um Anerkennung der Werbungskosten für das Mietbüro in Höhe von € 4.701,45 werde ersucht.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führte das Finanzamt aus, dass der Bw. überwiegend eine Tätigkeit eines Verkaufsrepräsentanten im Außendienst ausübe, von seinem Arbeitgeber im Rahmen eines desk-sharing die nötige Infrastruktur zu Verfügung gestellt werde, daher die notwendige berufliche Veranlassung für die Anmietung einer Wohnung als „Mietbüro“ nicht ersichtlich sei.

In dem gegen die Berufungsvorentscheidung eingebrachten Vorlageantrag erklärte der Bw., dass das Desk-Sharing bedeute, dass nicht für jeden Mitarbeiter ein eigener Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt werde, sondern nur für etwa die Hälfte (50%) der Mitarbeiter. Es müssten somit die anderen 50% der Mitarbeiter ohne freien/fixen Arbeitsplatz beim Arbeitgeber auf ihr angemietetes/eigenes Büro ausweichen. Es sei ein „Heimarbeitsplatz/Heimbüro“ im Zusammenhang mit desk-sharing des Arbeitgebers für ca. 50% der Mitarbeiter (Herr Dipl.Ing B. zähle zu diesen) zwingend notwendig.

Weiters machte der Bw. weitere Kosten für Literatur in Höhe von € 30,73 und Aufwendungen für Heimfahrt: Flugticket 13.1.-14.3.2007 C. in Höhe von € 1.805,76 geltend.

Der unabhängige Finanzsenat ersuchten den Bw. um folgende Auskünfte:

„In der Bestätigung für das Finanzamt vom 24.03.2009 führt „I.“ aus, dass im I. Büro im Rahmen des desk-sharing die notwendige Infrastruktur, unter anderem auch ein Arbeitsplatz

zur Verfügung stehe, ein eigener fixer, dem Mitarbeiter zugeordneter Arbeitsplatz im I. Büro werde jedoch nicht zur Verfügung gestellt. Die Benützung eines Telearbeitsplatzes werde zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber individuell vertraglich vereinbart.

Sie werden ersucht, Ihren Arbeitsvertrag und die vertragliche Vereinbarung betreffend ihre Telearbeit und Ihren Arbeitsplatz, bzw. dass Ihnen kein Arbeitsplatz im I.-Büro zur Verfügung gestellt werde, vorzulegen.

Laut der Anfrage beim Zentralen Melderegister haben Sie ihren Wohnsitz seit 06.11.1995 in der Straße y/1 gemeldet. Ihre Tochter AC L., geb. 08.07.2007, hat ebenfalls ihren Wohnsitz in der Straße y/1. Laut den Zahlungsbelegen betreffend die Mietzahlungen Straße y dient die Mietwohnung 1 zu Wohnzwecken.

Wurde diese Liegenschaft als Wohnung oder Büro genutzt?

Wo wohnen Sie, wo ihre Tochter?

Sie werden ersucht den Mietvertrag und den Wohnungsplan von der Wohnung/Büro vorzulegen.

Zu den von Ihnen geltend gemachten Werbungskosten für Heimfahrten „C. 13.1-14.3.2007“ werden Sie ersucht die Tickets vorzulegen und zu erläutern, wieso in diesem Fall „Heimfahrten“ vorliegen?

Hinsichtlich der Fachliteratur werden Sie ersucht, die Zahlungsbelege vorzulegen, diese näher zu beschreiben und ihre Berufsbezogenheit darzustellen."

Der Bw. führte aus, dass die vertragliche Vereinbarung betreffend Telearbeit und Arbeitsplatz erst später nachgereicht werden könne.

Die Errichtung des Büro als Telearbeitsplatz bestehe seit dem 1.7.2007 in der Straße y/1. Als Wohnung diene ab 1.7.2007 die Straße y/3, in der der Bw. und seine Familie wohnen.

Die Mietverträge seien mündlich abgeschlossen worden und es könnten lediglich die Wohnungspläne der zwei verschiedenen Einheiten vorgelegt werden.

Zu den Werbungskosten Flugtickets wurde ausgeführt, dass der Bw. bis 30.6.2007 einen doppelten Wohnsitz begründet und daher die Familienheimfahrten als Werbungskosten, wie in den Vorjahren, geltend gemacht habe.

Hinsichtlich der Aufwendungen für die Literatur wurde ausgeführt, dass diese vom Arbeitgeber nicht ersetzt worden seien.

Beigelegt wurde eine Kopie des Flugtickets, ein Arbeitsvertrag zwischen dem Bw. und I. vom 30.11.2004 und Kopien von Wohnungsplänen (Grundriss).

Der Arbeitsvertrag führt ua aus, dass der Bw. vornehmlich zur Verrichtung kaufmännischer organisatorischer Tätigkeiten in Wien aufgenommen worden sei. Festgehalten wurde weiters, dass die wöchentliche Arbeitszeit 38,5 Stunden betrage und unter Bedachtnahme auf die gesetzlichen und kollektivvertraglichen Bestimmungen sowie allenfalls bestehende Betriebsvereinbarungen sich der Arbeitgeber das Recht vorbehalte, diese Arbeitszeit auf die einzelnen Werktage aufzuteilen und auch Schichtbetrieb anzuordnen.

In dem Arbeitsvertrag ist von einer verpflichtenden Telearbeit, auf Grund von mangelndem Arbeitsplatz in der Firma keine Rede.

Auf Grund der Kopie des Wohnungsplanes y/3 sind die Wohnungsverhältnisse für den UFS nicht erkennbar.

In einem weiteren Ergänzungsersuchen des unabhängigen Finanzsenates wurde der Bw. nochmals ersucht, die 2 Wohnungen näher zu beschreiben.

Da laut seiner Angaben ein schriftlicher Mietvertrag betreffend die Wohnung y/3 nicht abgeschlossen worden ist, wurde der Bw. ersucht sonstige Unterlagen, wie Mietvorschreibungen oder sonstige Unterlagen, die auf ein Mietverhältnis bzw. ein Wohnverhältnis schließen lassen, vorzulegen.

Weiters wurde der Bw. ersucht, die in dem erste Ergänzungsschreiben ausgeführten Gehaltsabrechnungen, aus denen die Energiekostenzuschüsse ersichtlich sind, nachzureichen.

Da in dem vorgelegten Arbeitsvertrag die individuelle vertragliche Vereinbarung betreffend den Telearbeitsplatz nicht geregelt ist, wurde der Bw. ersucht, eine solche vorzulegen.

Der Bw. führte in dem Ergänzungsschreiben in einem e-mail aus:

„Ad 1) Wohnungspläne

Mit separater Post erhalten Sie die Wohnungspläne, mit genauer Einzeichnung der Wohnungen y/1 und y/3. Die Wohnung y/1 ist nur ein Ein-Zimmer-Büro, das EHEMALIGE Geschäftslokal, und wurde ab 1.7.2007 als Telearbeitsplatz genutzt. Die Wohnung y/3, die als Wohnstätte ab 1.7.2007 dient, verfügt über mehrere Zimmer (Vorraum, Küche, Schlafzimmer, Wohnzimmer).

Ad 2) Mietverhältnis

"Anfrage von der Steuerbehörde: Sie werden ersucht, da, wie von Ihnen ausgeführt, keine schriftlichen Mietverträge vorhanden sind, was nicht dem üblichen Vorgang bei Vermietung von Wohnungen an fremde Personen entspricht, die Mietvorschreibungen oder sonstige Unterlagen, die ein Mietverhältnis mit den Wohnungen Straße y/1 und Straße y/3 belegen, nachzureichen.

Antwort:

Der Mietvertrag für y/1 liegt vor.

Bezüglich y/3: hier gibt es keine Miete/keinen Mietvertrag, da mir die Wohnung vom Hauseigentümer unentgeltlich überlassen wurde. Die Wohnung stand zum gegebenen Zeitpunkt frei und war im damaligen renovierungsbedürftigen Zustand nicht vermietbar. Da wir, meine Lebensgefährtin und ich, um unsere Tochter AC L. bereichert wurden (geboren am 8.7.2007) und ich viel von zuhause -- Telearbeitsplatz -- gearbeitet habe und wir daher sowieso etwas größeres suchten (y/1 ist nur ein Raum -- ohne Zimmer -- und nicht für eine Familie mit Kindern geeignet), hat uns der Hauseigentümer WB liebenswürdiger Weise die Wohnung y/3 durch mündliche Vereinbarung unentgeltlich überlassen bis wir, als Familie, etwas geeignetes finden. Ab Juli 2007 wohnten wir in y/3 und y/1 (das ehemalige Geschäftslokal, das wir viele Jahre als Einraumwohnung bewohnt hatten) wurde mein Telearbeitsplatz. Die Wohnungssituation in Straße y/1 und y/3 kann auch noch bis zum März 2011 besichtigt werden. Danach siedeln wir um.

Ad 3) Gehaltsbrechnungen

Mit separater Post erhalten Sie alle vorhandenen Gehaltsabrechnungen für die Jahre 2008 sowie 2009. Die Situation war 2007 dieselbe! Die Gehaltsabrechnungen vom Jahr 2007 können zur Zeit nicht vorgelegt werden. In sämtlichen Gehaltsabrechnungen ist die Gewährung des Energiekostenzuschusses ersichtlich.

Ad 4) Bestätigung der Fa. I. über die Errichtung des Telearbeitsplatzes

Bestätigung der Fa. I. vom 20.12.2010 über die Errichtung des Telearbeitsplatzes erhalten Sie mit separater Post.

Die Formulierung, dass die Errichtung des Telearbeitsplatzes freiwillig erfolge, ist eine arbeitsrechtliche Absicherung der Fa. I.. Diese Formulierung darf nicht wörtlich verstanden, sondern ist sinngemäß des Kontextes zu interpretieren. Jeder Vertrag wird individuell und

freiwillig abgeschlossen. Niemand kann zu einer Vertragsabschließung gezwungen werden. "Per Definition steht einem Mitarbeiter bei "Desksharing" kein fixer Arbeitsplatz zur Verfügung. Desksharing hat den Zweck, Kosten zu sparen. Beim Desksharing geht man davon aus, dass nicht immer alle Mitarbeiter im Büro sind, dass sich viele beim Kunden befinden. Daher stellt der Arbeitgeber weniger Arbeitsplätze zur Verfügung als Mitarbeiter vorhanden sind - signifikant weniger! Wenn nun mehr Mitarbeiter im Büro sein sollten als Arbeitsplätze zu Verfügung stehen, dann weichen jene, die keinen Arbeitsplatz mehr vorfinden, nach Haus zu ihrem Telearbeitsplatz aus.

Die Fa. I. zahlt Energiekostenzuschüsse nur an Mitarbeiter bei denen eine gültige Vereinbarung für einen Telearbeitsplatz vorliegt. Sämtliche Gehaltsabrechnungen ab 2007 weisen die Energiekostenzuschüsse aus, siehe Beilage.

Eine als Muster vorgegebene Bestätigung über die teilweise Erbringung der Arbeitsleistung außerhalb des Firmensitzes der I. Österreich E. Gesellschaft m.b.H. für das Jahr 2008 wurde vorgelegt.

Mit der Post wurden die monatlichen Gehaltsabrechnungen für die Jahre 2008 und 2009 nachgereicht, in denen eine an den Bw. bezahlte Energiepauschale ausgewiesen ist. Auf Grund der oa. Ausführungen des Bw. betreffend die Wohnsituation wurde ein Lokalaugenschein vorgenommen und die Wohnungssituation besichtigt.

Folgendes wurde in einer Niederschrift über die Durchführung des Augenscheins festgehalten: H. L. führte aus, dass das Top y/1 Straße Büro der B. KEG gewesen sei. Die KEG habe seit 1999 keine Umsätze mehr gemacht.

Die Straße Top y/1 diene bis Juni 2007 als Wohnung des Bw. und ihr. Im Juli 2007 wurde die Tochter geboren und es wurde die Wohnung y/3 bezogen.

Hinsichtlich der Wohnung Top 3 gebe es keinen Mietvertrag und keine Betriebskosten würden bezahlt. Hinsichtlich der Belege betreffend die Renovierung verwies Frau H. L. an den steuerlichen Vertreter. Seit Jänner 2010 sei der Bw. im Ausland und Top 1 werde wieder als Wohnung benutzt.

Als Büro seien laut Aussage von Frau H. L. 2 Schreibtische und ein Archiv in dem Top 1 gestanden. Das Top Straße y/1 sei von 6/2007 bis 1/2010 als Büro genutzt worden.

Auf Grund der derzeitigen Einrichtung ist allerdings ein Büro für die Jahre 2007-2009 nicht erkennbar. Der Finanzamtsvertreter machte Fotos, aus denen ersichtlich ist, dass das Top 1 als Wohnung genutzt wird, was ja auch nicht bestritten werde.

Da Frau H. L., wie in der Niederschrift festgehalten, zu einem bestehenden Mietvertrag, den zu zahlenden Betriebskosten nichts sagen konnte, wurde abermals vom UFS dem steuerlichen Vertreter folgende Fragen gestellt:

Es wurden Rechnungen betreffend Sanierung einer Wohnung als Werbungskosten gelten gemacht. Betreffen diese Sanierungskosten die Wohnung y Top 3?

Sind für die Wohnung y/3 Betriebskosten verrechnet worden?

Besteht ein verwandtschaftliches Verhältnis zu dem Hausherrn, da die unentgeltliche Vermietung einer Wohnung grundsätzlich nicht fremdüblich ist.

Um Vorlage eines Mietvertrages betreffend Top 1 wurde ersucht:

Hinsichtlich des Mietvertrages Top 3 wurde ausgeführt, dass dieser mündlich abgeschlossen worden sei, dass kein Entgelt, dafür aber die Renovierung vereinbart worden sei. Die Wohnung sei mit dem mit Rechnungen belegten Material renoviert worden. Für die Zeit 7/2007 bis dato sei deshalb kein Benützungsentgelt vorgeschrieben worden, da die Wohnung ja nicht bewohnbar gewesen sei und dafür vom Bw. in benützbaren Zustand gebracht werden

sollte. Weiters seien keine Betriebskosten verrechnet worden, da es sich um keine „vermietbare“ Wohnung nach heutigen Standards gehandelt habe. Es hätte kein verwandtschaftliches Naheverhältnis zu Vermieter bestanden.

Vorgelegt worden sind Gas/Stromrechnungen und der Schriftverkehr zum vorhandenen Mietvertrag zur Wohnung Straße y/1

Vorgelegt wurde die Verlängerung des Mietvertrages der gemieteten Räumlichkeiten vom 12.11.1999 bis 31.Okt. 2001 und vom 20. Okt. 2004 bis 31. Oktober 2007. („Der mit Herrn A. B. abgeschlossene Mietvertrag vom 28.8.1995 betreffend die Wohnung in 1180 Wien, Straße y/1 endet mit 31.Okt. 2004.)“

Eine weitere Verlängerung des Mietvertrages für die Jahre danach wurde nicht vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Der Bw. war im strittigen 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.

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, 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“ hat 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. Er sei überwiegend im Außendienst tätig. Sein Tätigkeitsbereich umfasse das gesamte Bundesgebiet.

Weiters wird in der Bestätigung über die teilweise Erbringung der Arbeitsleistung außerhalb des Firmensitzes der I. Österreich E. 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 vom 01.02.2008 bis Dezember 2008 eine monatliche Energiepauschale in Höhe von € 45,50 bzw. bis Juni 2008 in Höhe von € 43,-, 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 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 seien 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.

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 muss, sondern dass auf Grund einer individuellen Vereinbarung der Arbeitnehmer auch außerhalb der Firma Arbeitsleistung teilweise erbringen kann. Die Benützung eines Telearbeitsplatzes 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 UFS stimmt 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.

Ergänzend führt der UFS an, dass daher eine weitere Prüfung, ob Top y/1 ausschließlich beruflich/betrieblich oder auch zu Wohnzwecken (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988) genutzt worden ist, nicht notwendig war.

Hinsichtlich der in der in der in dem Vorlageantrag geltend gemachten Aufwendungen für die Literatur und das Flugticket für die Heimfahrt wird Folgendes ausgeführt:

Der Bw. hat in den Jahren 2005 bis 2007 laut Aktenlage im Zuge seiner Tätigkeit bei I. einen MBA (Master für Administration) an der Universität in U.S. gemacht und für diese Zeit einen doppelten Wohnsitz gegründet. In den Jahren 2005 und 2006 wurden Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung als Werbungskosten anerkannt. Im Jänner 2007 ist er nach Österreich zurückgekommen. Die Kosten für die Heimfahrt waren als Werbungskosten anzuerkennen (vgl. Jakom/Baldauf ESt, 2011, § 20 Rz 90).

Hinsichtlich der Aufwendungen für die Literatur „Consulting Case Studies erfolgreich bearbeiten“ wird eine ausschließliche berufliche oder zumindest weitaus überwiegende berufliche Nutzung nicht ausgeschlossen und die Aufwendungen waren daher als Werbungskosten anzuerkennen.

Der Berufung war daher insofern stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 26. Juli 2011