



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes Baden Mödling betreffend

- 1) Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 gemäß § 299 BAO sowie
- 2) Einkommensteuer 2008

nach der am 6. September 2011 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

- 1) Der Berufung gegen den Bescheid über die Aufhebung gemäß § 299 BAO betreffend den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 wird Folge gegeben.

Der Bescheid über die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 2007 wird ersatzlos aufgehoben.

- 2) Die Berufung betreffend den Einkommensteuerbescheid 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1) Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 gemäß § 299 Abs. 1 BAO

Der Berufungswerber (Bw.) brachte am 21. Oktober 2008 bei seinem Finanzamt eine Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2007 ein.

Mit Bescheid vom 4. November 2008 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer 2007 in der Höhe von € -1.113,52 fest. Die dagegen rechtzeitig eingebrachte Berufung wies das Finanzamt mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Juli 2009 als unbegründet ab und setzte die Einkommensteuer 2007 nunmehr in der Höhe von € -113,58 fest. Mit Eingabe vom 30. Oktober 2009 beantragte der Bw. die Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Anbringen vom 29. Jänner 2010 nahm der Bw. seine Berufung betreffend Einkommensteuer 2007 vom 12. Jänner 2009 zurück, welche in weiterer Folge mit Bescheid vom 9. Februar 2010 gemäß § 256 Abs. 3 BAO als gegenstandslos erklärt und die Berufungsvorentscheidung vom 28. Juli 2009 gemäß § 299 BAO aufgehoben wurde. Damit wurde der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2007 vom 4. November 2008 formell rechtskräftig.

Mit Bescheid vom 28. Juli 2010 hob das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 vom 4. November 2008 gemäß § 299 Abs. 1 BAO auf und setzte mit Bescheid gleichen Datums die Einkommensteuer 2007 in der Höhe von € 113,58 fest.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendet der Bw. ein, dass der unabhängige Finanzsenat mit Bescheid vom 9. Februar 2010, zugestellt am 12. Februar 2010 die Berufungsvorentscheidung der Behörde 1. Instanz aufgehoben habe und somit der Bescheid wieder auflebe. Demzufolge sei die Berufungsvorentscheidung vom 27. Juli 2009 aufzuheben gewesen und der Bescheid vom 4. November 2008 wieder aufgelebt. Eine neuerliche Aufhebung bedeute somit eine Aufhebung des Bescheides des unabhängigen Finanzsenates, was nicht durch die Behörde 1. Instanz erfolgen könne.

Der Bw. beantragte daher die Festsetzung der Einkommensteuer 2007 in der Höhe des Bescheides vom 4. November 2008 sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung.

2) Einkommensteuer für das Jahr 2008

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2008 machte der Bw. Werbungskosten im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit als Versicherungsangestellter im Ausmaß von insgesamt € 7.093,85 geltend.

Mit Bescheid vom 26. April 2010 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2008 in der Höhe von € 1.155,34 fest, wobei es einen Teil der seitens des Bw. geltend gemachten Werbungskosten nicht berücksichtigte.

In der dagegen rechtzeitig eingebrachten Berufung wendete der Bw. ein, dass in der Erklärung Werbungskosten in der Höhe von € 7.093,85 geltend gemacht, im Bescheid aber lediglich € 4.640,99 anerkannt worden seien. Nicht anerkannt worden seien laut Begründung die Kosten für einen Türstopper und eine Alarmanlage. Beides werde vom Bw. anerkannt und mache in Summe € 163,51 aus. Weiters sei bei einem Computer die AfA geändert worden, was seitens des Bw. ebenfalls anerkannt werde, da die Anschaffung im zweiten Halbjahr erfolgt sei und daher nur eine Halbjahresabschreibung anzusetzen sei.

Nicht richtig sei es allerdings, dass bei dem Computer eine Privatnutzung angesetzt werde. Der Bw. habe ein Arbeitszimmer, in dem er ausschließlich für die Firma arbeite, wobei die Kosten des Arbeitszimmers inklusive Einrichtung und Betriebskosten nicht angesetzt würden. Der PC werde ausschließlich für Zwecke der Firma verwendet, weswegen im Jahr 2008 eine AfA in der Höhe von € 138 (statt vom Finanzamt € 96,60) anzusetzen sei.

Die Bescheidebegründung sei jedoch so unklar formuliert, dass es dem Bw. nicht gelungen sei, die darüber hinausgehenden Ausscheidungen nachzuvollziehen. Den Werten nach könne es nur die beiliegenden Rechnungen (Alarmanlage und PC davon schon beschreiben) und 30% der im Jahr 2007 angeschafften Telefonanlage sein.

Zur Telefonanlage sei festzuhalten, dass diese ausschließlich für Zwecke der Kommunikation mit dem Dienstgeber (Fax, Serverzugriff) angeschafft worden sei. Privat werde lediglich mit dem Handy telefoniert, wofür bereits in der Steuererklärung ein Privatanteil ausgeschieden worden sei.

Bei den sonstigen Anschaffungen im Rahmen der beigelegten Rechnungen handle es sich um Gegenstände wie Scanner, ... somit geringwertige Wirtschaftsgüter. Diese seien nach Ansicht des Bw. im Anschaffungsjahr voll abzusetzen und ausschließlich für dessen berufliche Tätigkeit angeschafft.

Der Bw. beantragte die Berücksichtigung der Werbungskosten in der Höhe von € 6.780,85 sowie die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. Juli 2010 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab.

Mit Eingabe vom 16. Oktober 2010 beantragte der Bw. die Entscheidung über seine Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte in seinem Vorlageantrag vor, dass der Begründung des Bescheides vom 16. April 2010 nicht entnommen habe werden können, welche Werbungskosten von der Behörde gekürzt worden seien. Erst in der Bescheidebegründung der Berufungsvorentscheidung sei angeführt worden, welche Kosten

anerkannt worden seien. Dabei sei von der Behörde aus den Fahrtkosten ein Privatanteil ausgeschieden worden. Allerdings habe die Behörde dabei übersehen, dass lediglich für die beruflichen Fahrten Kilometer angesetzt worden sei. Die Behörde habe € 1.872,78 als Privatanteil ausgeschieden.

Der Bw. legte die Fahrtenaufzeichnungen bei und beantragte für die beruflichen Fahrten (15.918 km) € 6.685,56 abzüglich von € 2.735,04 (Ersatz durch den Dienstgeber) anzusetzen. Die Werbungskosten würden somit insgesamt € 6.513,77 betragen. Weiters beantragte der Bw. die Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Mit Eingabe vom 11. Juli 2011 zog der Bw. seine Anträge auf Abhaltung einer mündlichen Berufungsverhandlung sowohl im Hinblick auf den Einkommensteuerbescheid 2007 als auch im Hinblick auf den Einkommensteuerbescheid 2008 zurück.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2007 gemäß § 299 Abs. 1 BAO

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

Gemäß § 302 Abs. 1 BAO sind Aufhebungen gemäß § 299 BAO bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe (i.d.R. Zustellung vgl. § 97 BAO) des aufzuhebenden Bescheides zulässig.

Im gegenständlichen Fall wurde der aufzuhebende Einkommensteuerbescheid 2007 am 4. November 2008 erlassen und ohne Zustellnachweis zugestellt. Es ist jedoch davon auszugehen, dass dieser Bescheid dem Bw. jedenfalls innerhalb des darauf folgenden Monats bekannt wurde, zumal der Bw. innerhalb der Berufungsfrist – nämlich am 3. Dezember 2008 – ein Ansuchen auf Fristverlängerung zur Erhebung einer Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 gestellt hat. Damit steht fest, dass der aufzuhebende Einkommensteuerbescheid 2007 dem Bw. jedenfalls spätestens zu diesem Zeitpunkt bekannt wurde.

Wenn der aufzuhebende Bescheid jedoch spätestens am 3. Dezember 2008 bekanntgegeben wurde, erfolgte die seitens des Finanzamtes mit Bescheid vom 28. Juli 2010 verfügte Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO nicht innerhalb der in § 302 Abs. 1 BAO festgelegten Jahresfrist.

Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass die Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 2007 vom 4. November 2008 erst am 29. Jänner 2010 eintrat,

zumal der Fristenlauf für die Aufhebung eines Bescheides gemäß § 299 Abs. 1 BAO an die Bekanntgabe (Zustellung) des aufzuhebenden Bescheides und nicht an dessen Rechtskraft anknüpft.

Der Berufung gegen den Bescheid über die Aufhebung gemäß § 299 Abs. 1 BAO betreffend den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 war daher Folge zu gegeben und der angefochtene Bescheid ersatzlos aufzuheben.

2) Einkommensteuer für das Jahr 2008

Gemäß § 16 Abs. 1 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.

Demgegenüber bestimmt § 20 Abs. 1 Z 1 und 2 lit. a EStG 1988, dass die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge und Aufwendungen und Ausgaben für die Lebensführung, diese 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, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen.

Bei dem seitens des Bw. im Rahmen seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 geltend gemachten Werbungskosten im Ausmaß von € 7.093,85 handelt es sich einerseits um **Arbeitsmittel** (Aufwendungen für Telefon/Internet, Monitor, Drucker, Scanner, Arbeitszeit Kabel, AfA für Computer und Telefonanlage, Büromaterial, geringwertige Wirtschaftsgüter usw.), **sonstige Werbungskosten** (Werbegeschenke, Porti, Grundumlage, BRU) und um **Fahrtkosten**.

Die seitens des Finanzamtes im Einkommensteuerbescheid 2008 vorgenommene Kürzung der Werbungskosten auf € 4.640,99 akzeptierte der Bw. insoweit, als er die Nichtberücksichtigung der Aufwendungen für den Türstopper und die Unterstützung bei der Installation der Alarmanlage anerkannte. Auch die Berücksichtigung der AfA für die Anschaffung des Computers erst ab dem zweiten Halbjahr 2008 war für den Bw. nachvollziehbar und unbestritten.

Der Bw. wandte sich jedoch gegen das Ausscheiden eines Privatanteils in der Höhe von 30% im Hinblick auf Computer, Telefon, Internet, Kabel, Monitor, Drucker, Scanner und Arbeitszeit. Die Telefonanlage sei ausschließlich für Zwecke der Kommunikation mit dem Dienstgeber angeschafft worden und auch der Computer werde ausschließlich für Zwecke der Firma

verwendet. Privat werde lediglich mit dem Handy telefoniert, wofür bereits in der Steuererklärung ein Privatanteil ausgeschieden worden sei.

Darüber hinaus sei bei den Fahrtkosten ein Privatanteil ausgeschieden worden, obwohl der Bw. nur für die beruflichen Fahrten Kilometer angesetzt habe.

1) Privatanteil Arbeitsmittel (Telefon/Internet, Monitor, Drucker, Scanner, Arbeitszeit Kabel, geringwertige Wirtschaftsgüter, AfA für Computer und Telefonanlage)

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Computers einschließlich des Zubehörs sind Werbungskosten, soweit eine berufliche Verwendung eindeutig feststeht. Eine berufliche Verwendung wird grundsätzlich anzunehmen sein, wenn das Gerät auf dem Arbeitsplatz des Arbeitnehmers ortsfest eingesetzt wird. Bei Computern, die in der Wohnung des Steuerpflichtigen aufgestellt sind, sind die berufliche Notwendigkeit (als Abgrenzung zur privaten Veranlassung) und das Ausmaß der beruflichen Nutzung vom Steuerpflichtigen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Das gleiche gilt für eine im Wohnungsverband installierte Telefonanlage

Eine Aufteilung in einen beruflichen oder privaten Anteil ist gegebenenfalls nach entsprechenden Feststellungen im Schätzungsweg vorzunehmen. Bei dieser Schätzung ist angesichts der breiten Einsatzmöglichkeiten von Computern und Telefonanlagen ein strenger Maßstab anzuwenden. Auf Grund der Erfahrungen des täglichen Lebens ist davon auszugehen, dass die private Nutzung eines beruflich verwendeten, im Haushalt des Steuerpflichtigen stationierten Computers bzw. Telefons mindestens 40% beträgt. Wird vom Steuerpflichtigen eine niedrigere private Nutzung behauptet, ist dies im Einzelfall konkret nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Kosten für beruflich veranlasste Telefonate sind im tatsächlichen Umfang als Werbungskosten abzusetzen. Verwendet der Bw. das eigene Telefon, so sind die Telefongebühren hinsichtlich des beruflich veranlassten Teils absetzbar. Es widerspricht jeder Lebenserfahrung, dass jemand von seiner Wohnung aus – selbst wenn er dort seinem Beruf nachgeht – ausschließlich berufliche Telefonate führt (VwGH 26.6.1984, 83/14/0216). Sofern eine genau Abgrenzung gegenüber dem privaten Teil nicht möglich ist, hat sie im Schätzungsweg zu erfolgen (VwGH 29.6.1995, 93/15/0104).

Im gegenständlichen Fall wurden vom Bw. keine Aufzeichnungen der einzelnen Gespräche in Bezug auf ihre berufliche oder private Veranlassung geführt. Somit war eine exakte Abgrenzung der beruflichen Gespräche gegenüber den privaten Telefonaten nicht möglich. Die Telefonkosten für berufliche Gespräche waren daher seitens des Finanzamtes im Wege

der Schätzung zu ermitteln. Dies hat das Finanzamt getan, indem es einen Privatanteil von 30% der insgesamt erwachsenen Gesprächs- und Grundgebühren ausgeschieden hat.

Da auf Grund der Lebenserfahrung sowohl im Hinblick auf einen im Wohnungsverband befindlichen beruflich verwendeten Computer als auch auf im Hinblick auf eine beruflich verwendete Telefonanlage davon auszugehen ist, dass die private Nutzung zumindest 40% beträgt und der Bw. weder betreffend den Computer noch betreffend die Telefonanlage das Ausmaß der beruflichen bzw. privaten Nutzung nachweisen konnte, schließt sich der Unabhängige Finanzsenat der seitens des Finanzamtes vorgenommenen und dem Bw. sehr entgegenkommenden Schätzung des Privatanteils in der Höhe von 30% an.

Das Finanzamt hat daher die Werbungskosten (ausgenommen Fahrtkosten – siehe unter 2)) zu Recht in der Höhe von € 2.292,25 angesetzt.

2) Fahrtkosten

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Eine Ausnahme vom Grundsatz, dass Fahrtkosten in ihrer tatsächlichen Höhe zu berücksichtigen sind, enthält § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988, wonach Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte durch den Verkehrsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 5 EStG 1988 abgegolten sind. Für solche Fahrten können Kilometergelder nicht berücksichtigt werden.

Kennzeichnend für die, unter den Tatbestand des § Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 fallenden, Fahrten ist, dass sie mit dem Ziel unternommen werden, die Arbeitsstätte aufzusuchen bzw. von dieser in die Wohnung zurückzukehren.

Der VwGH vertritt in dem zur Frage der *Streckenidentität* richtungweisenden Erkenntnis, 97/14/0103 vom 28.03.2000 die Auffassung, dass nicht jede Fahrt des Steuerpflichtigen, soweit sie mit seiner Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte identisch ist, von der Abgeltungswirkung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 erfasst ist. So kann für Fahrten in der dienstfreien Zeit zum Besuch der Werkmeisterschule, die auf der Wegstrecke zur Arbeitsstätte gelegen ist, Kilometergeld in Abzug gebracht werden. Nur wenn die Fahrt zur Fortbildungseinrichtung mit der Fahrt zur Arbeitsstätte verbunden ist, wird vom Steuerpflichtigen die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte - Wohnung zurückgelegt, weshalb die Abgeltungswirkung des Verkehrsabsetzbetrages bzw. Pendlerpauschales eintritt.

Die Reichweite der Abgeltungswirkung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 geht über den Wortlaut der Tatbestandsmerkmale "Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte" nicht hinaus. Als Ergebnis dieser gebotenen Wortinterpretation liegen nach ständiger Rechtsprechung des

VwGH Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur dann vor, wenn sie mit dem Ziel unternommen werden, die Arbeitsstätte aufzusuchen oder von dieser zur Wohnung zurückzukehren. Die Begriffe Wohnung und Arbeitsstätte definieren einen punktuellen Ort und umfassen nicht das ganze Gemeindegebiet (anders eben die Bezeichnung Wohnort oder Arbeitsort).

Die Arbeitsstätte gilt auch dann als aufgesucht, wenn die Dienstreiseersätze vom Arbeitsort aus berechnet werden. Die z.B. in der Reisegebührenvorschrift enthaltene arbeitsrechtliche Fiktion (§ 5 RGV), dass eine Dienstreise immer bei der Arbeitsstätte beginnt und endet - auch wenn sie direkt von der Wohnung aus erfolgt - ist nach dieser Ansicht auch im Einkommensteuerrecht maßgebend (RV/0825-W/02 sowie ausführlich RV/1586-W/07 vom 26.06.2008). Dies hat zur Folge, dass für eine direkte Reisebewegung zwischen Wohnung und dem Ort der Dienstverrichtung deshalb nicht die tatsächlichen Fahrtkosten in Abzug gebracht werden dürfen, weil die Arbeitsstätte - kraft arbeitsrechtlicher gesetzlicher Fiktion - als aufgesucht gilt. Umgekehrt können diese Fahrten einen Anspruch auf die Pendlerpauschale begründen, obwohl der Steuerpflichtige überhaupt nicht die Arbeitsstätte aufgesucht hat.

Im gegenständlichen Fall geht der Bw. davon aus, dass das Finanzamt bei den Fahrtkosten einen Privatanteil ausgeschieden habe, obwohl der Bw. lediglich für beruflich veranlasste Fahrten Kilometergelder begehrte.

Entgegen der Ansicht des Bw. hat das Finanzamt jedoch keinen Privatanteil beruflich veranlassten Fahrten, sondern lediglich folgende Fahrten ausgeschieden, welche von der Abgeltungswirkung des § 16 Abs. 1 EStG 1988 erfasst waren. In diesen Fällen war jeweils die dienstliche Fahrt des Bw. (Kundenbesuch) mit der Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte identisch bzw. wurde damit verbunden. Dabei wurde die Strecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Ort der Dienstverrichtung) in der X Hauptstraße jeweils mit 70 km berechnet.

Somit ergibt sich für den gegenständlichen Streit folgende Lösung:

Für jene Fahrten die direkt zwischen Wohnung und auswärtigem Ort der Dienstverrichtung (Kundenbesuch) erfolgten, stehen die tatsächlichen Fahrtkosten als Werbungskosten zu. Die Abgeltungswirkung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 greift nicht, weil die Arbeitsstätte nicht aufgesucht wurde.

Weiters ist Kilometergeld zu berücksichtigen für die Fahrten von der Arbeitsstätte zum Ort der Dienstverrichtung (Arbeitsstätte - Kunde).

Für jene Tage, an denen Außendienst geleistet wurde und während des Arbeitstages auch die Arbeitsstätte aufgesucht wurde, ist der "Umweg" zu ermitteln; hierfür sind auf Basis des Kilometergeldes Werbungskosten anzusetzen (z.B. 3. Jänner 2008: Wohnung - Kunde – GS – Kunde - Wohnung gesamt 132 km abzüglich Abgeltung der Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte - Wohnung 70 km = Umweg 62 km).

Entsprechend den vorstehenden Ausführungen wurden seitens des Finanzamtes auf Basis des vom Bw. vorgelegten Fahrtenbuches für das Jahr 2008 Wegstrecken im Ausmaß von 4.459 km ermittelt, welche von der geltend gemachten dienstlichen Kilometerleistung des Jahres 2008 im Ausmaß von 15.918 km in Abzug zu bringen waren.

Die solcherart kalkulierten Reisekosten für 11.459 km belaufen sich daher auf € 4.812,78, zuzüglich der Reisekosten in der Höhe von € 271, abzüglich des seitens des Dienstgebers geleisteten Ersatzes in der Höhe von € 2.735,04.

Insgesamt hat das Finanzamt in seinem Einkommensteuerbescheid 2008 daher zu Recht Fahrtkosten in der Höhe von € 2.348,74 angesetzt.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 war somit als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 12. Juli 2011