

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Rudolf Wanke als Vorsitzenden, den Richter Mag. Markus Knechtll LL.M. als beisitzenden Richter, Mag. Natascha Kummer als fachkundige Laienrichterin und Mag. Ulrike Richter als fachkundige Laienrichterin über die Beschwerde vom 17.7.2017 des Bf, Adr, vertreten durch Mag. Manuela Meyerhofer, Handlirschgasse 11, 1170 Wien gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart vom 19.5.2017 betreffend Einkommensteuer 2015 in der Sitzung am 21.8.2018 im Beisein der Richterin Mag. Diana Sammer als Schriftführerin zur Steuernummer 38 1***** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf / Sachverhaltsdarstellung:

In der elektronisch eingereichten Steuererklärung vom 27.10.2016 machte der Beschwerdeführer neben einem Pendlerpauschale und Arbeitsmittel in Höhe von € 127,79 noch sonstige Werbungskosten in Höhe von € 1.161,55 geltend. Darüber hinaus erklärte der Beschwerdeführer ausländische Einkünfte mit Progressionsvorbehalt in Höhe von € 2.405,39 und gab in der Kennziffer 746 einen ausländischen Verlust in Höhe von € -220,26 an. Als Berufsbezeichnung wurde "KAUFM. ANGESTELLTER" angegeben.

Daraufhin erließ das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart (belangte Behörde) ein Ersuchen um Ergänzung, in dem es um die Erläuterung des geltend gemachten Pendlerpauschales sowie um die Aufschlüsselung der sonstigen Werbungskosten in Höhe von € 1.161,55 ersuchte. Die per E-Mail an einen

Sachbearbeiter der belangten Behörde gesendete Vorhaltsbeantwortung vom 15.2.2017 ergab, dass sich die geltend gemachten € 1.161,55 aus € 231,88 Telefon- und Internetkosten (das sind 60 % von insgesamt € 386,46), aus € 883,50 beruflich bedingten Bewirtungskosten (das sind 50 % von € 1.767) und aus € 46,17 Betriebsratsumlage zusammensetzen. Die geltend gemachten Kosten für das häusliche Arbeitszimmer in Höhe von € 654,-- setzen sich zusammen aus einer Afa-Komponente eines Apple Macbooks, dessen Nutzungsdauer mit 3 Jahren angesetzt wurde, wobei ein 40%iger Privatanteil berücksichtigt wurde (insgesamt € 219,80) und aus den anteiligen, auf das Arbeitszimmer entfallenden Betriebskosten (Wasserbezugsgebühr, Strom, Heizöl, etc) im Ausmaß von 13,66% (insgesamt € 434,20).

Im Einkommensteuerbescheid vom 19.5.2017 wurden neben dem Pendlerpauschale noch € 535,84 als Werbungskosten anerkannt, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte. Dabei wurden auch die ausländischen Einkünfte in Höhe von € 2.405,39 zur Berechnung des Durchschnittssteuersatzes herangezogen. Der ausländische Verlust in Höhe von € -220,26 scheint am Bescheid vom 19.5.2017 hingegen nicht auf:

Berechnung der Einkommensteuer :

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Übermittelte Lohnzettel laut Anhang		
Bezugsauszahlende Stelle		stpfl. Bezüge (245)
AG	151.239,92 €	
Pendlerpauschale laut Lohnzettel	0,00 €	
Pendlerpauschale laut Veranlagung	-2.448,00 €	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber		
nicht berücksichtigen konnte	-535,84 €	148.256,08 €

Gesamtbetrag der Einkünfte		148.256,08 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):		
Pauschbetrag für Sonderausgaben		-60,00 €
Kirchenbeitrag		-400,00 €
Außergewöhnliche Belastungen:		
Kosten für die auswärtige Berufsausbildung von Kindern		-1.320,00 €
Kinderfreibetrag für ein haushaltszugehöriges Kind		
gem. § 106a Abs 1 EStG 1988		-220,00 €
Einkommen		146.256,08 €
Die Einkommensteuer wird unter Berücksichtigung der		
ausländischen Einkünfte wie folgt ermittelt:		
Einkommen		146.256,08 €
ausländische Einkünfte		2.405,39 €

Folgender Text ist der Begründung des Bescheides zu entnehmen:

"Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften können höchstens im Ausmaß von 400 € als Sonderausgabe berücksichtigt werden (§ 18 Abs.1 Z.5 EStG 1988).

Bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte zwischen 36.400 € und 60.000 € vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60.000 € ein absetzbarer Betrag in Höhe 60 € ergibt.

Von den beantragten Bewirtungsspesen konnten nur die Rechnungen vom Hotel Hilton(€ 120.-) und Trattoria (€ 140.-) zu 50% berücksichtigt werden. Bei den anderen vorgelegten Rechnungen fehlt die allgemeine Bezeichnung des Anlasses.

Aufgrund des Vorhalteverfahrens wurde festgestellt das die Voraussetzung für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer, das den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet, nicht vorliegen.

Ein weiteres Kriterium für ein Arbeitszimmer "Tätigkeiten deren Mittelpunkt in einem Arbeitszimmer" liegt, wurde ebenfalls nicht erfüllt. Aus oben angeführten Gründen sind die beantragten Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht zu berücksichtigen."

Die im angefochtenen Einkommensteuerbescheid anerkannten Werbungskosten in Höhe von € 535,84 setzen sich zusammen aus den erklärungskonform berücksichtigten € 127,79 für Arbeitsmittel und den von der belangten Behörde gekürzten Bewirtungsaufwendungen in Höhe von € 130 (50 % von 120+140) sowie den erklärungskonform berücksichtigten anteiligen Telefonkosten in Höhe von € 231,88 und der Betriebsratsumlage in Höhe von € 46,17. Nicht berücksichtigt wurden die Kosten für das häusliche Arbeitszimmer samt anteiligen EDV-Kosten.

Der Bescheid wurde nachweislich am 22.5.2017 zugestellt. Mit Fristverlängerungsansuchen vom 20.6.2017 wurde um die Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis zum 21. Juli 2017 angesucht.

Mit Schriftsatz vom 10.7.2017, zur Post gegeben am 14.7.2017 und bei der belangten Behörde eingelangt am 17.7.2017 erhob der Beschwerdeführer (vertreten durch seine steuerliche Vertreterin) das Rechtsmittel der Beschwerde.

Im ersten Beschwerdepunkt machte er geltend, dass im angefochtenen Bescheid die Ausgaben für Bewirtungsspesen lediglich in Höhe von € 260,00 berücksichtigt wurden und begehrte die weitere Berücksichtigung folgender Ausgaben unter Anführung der darunterstehenden Begründung:

Appiano	60,00	Interne Strategieklausur mit Harald S. [REDACTED]
		C. [REDACTED] Initiativenbesprechung mit Peter C. [REDACTED]
Melia Vienna	180,00	und Fritz G. [REDACTED]
Restaurant Asia Jasmin	120,00	Stellenleiter Meeting Offsite
	360,00	
davon 50% beruflich	180,00	

Entsprechend der Nachweise der beruflichen Veranlassung sind die Bewirtungsspesen als Werbungskosten steuerlich anzuerkennen.

Im zweiten Beschwerdepunkt wandte sich der Beschwerdeführer gegen die Nichtanerkennung der Kosten für das häusliche Arbeitszimmer und führte begründend aus:

*"Der Arbeitgeber, die ***Bank, bestätigt in der ersichtlichen Beilage, dass Herr Bf die Abteilung CICMBD leitet und in dieser Funktion seit Juli 2014 nur mehr an maximal drei Tagen (Dienstag bis Donnerstag) vor Ort in Wien tätig ist. Dies entspricht den in den Vorjahren beantragten und reduzierten Pendlerpauschalen und Pendlereuros.*

*Um seiner Leitungsfunktion gerecht zu werden und einen reibungslosen Tagesbetrieb in seiner Verantwortung für ua. Personal sicher zu stellen, ist es erforderlich, dass Herr Bf auch Montags und Freitags sowie wochentags abends von zuhause arbeitet. Trotz der Teilzeitbeschäftigung ist seiner Funktion als Führungskraft geschuldet, ständig für die ihm unterstellten Mitarbeiter und seine Führungskräfte erreichbar und verfügbar zu sein. Das bedeutet, dass die Arbeitszeit flexibel und unterschiedlich lange im Arbeitszimmer ausfällt. Der Mandant arbeitet ebenfalls zu Zeiten, in denen die Bank geschlossen ist. Die Arbeitszeiten sind darüber hinaus nicht zuletzt aufgrund gesetzlicher Bestimmungen unterjährig stark schwankend. Unser Mandant lebt in einer strukturschwachen Region und verfügt beim gegenwärtigen Arbeitgeber über eine stabile und gut bezahlte Arbeitsstelle. Gleichwertige Arbeitsplätze sind im *Gegend* nicht vorzufinden. Zudem wird auf die große Distanz zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 140 Kilometer, die Fahrtdauer mit öffentlichen Verkehrsmitteln von rund 3,5 Stunden pro Fahrtrichtung, die Fahrtdauer mit PKW von beinahe 2 Stunden (ohne Stau) sowie auf die prekäre Parkplatzsituation am Standort ihres Arbeitgebers im 1. Wiener Gemeindebezirk verwiesen. Der Beruf unseres Mandanten umfasst eine erhöhte Anforderung des Arbeitgebers an die Leistungsbereitschaft unseres Mandanten. Seine Tätigkeit erfordert eine zeitnahe Erledigung u.a. von Urgenzen, die nicht möglich wären, wenn er bei jeder zu erledigenden Anfrage eine derart lange Anfahrt tätigen würde. Die Gehaltshöhe von ca. brutto € 13.000,- lässt einen Rückschluss auf die hohe Qualifikation und hohe Einsatzbereitschaft zu. Die hohe Qualifikation unseres Mandanten, seine Selbstbestimmung und Selbstorganisation hinsichtlich seiner Arbeitsaufgabe führt unweigerlich zur Erfordernis eines Arbeitszimmers im Wohnungsverband (vgl. VwGH 25.06.2014, 2012/08/0233).*

*Da die CICMBD Division länderübergreifend und sohin global gesteuert wird, sind zusätzlich permanent Auslandsreisen zwecks diverser Besprechungen und Abstimmungen erforderlich. Entsprechend medialer Berichte (Wien ORF Online vom **. **.2013) wird der Standort der Zentrale in der S****straße verkauft und im Jahr 20** in den neuen Bürokomplex am Wiener ***Bahnhof verlegt. Auf Basis interner Informationen unseres Mandanten stehen zukünftig vermehrt Home Office Arbeitsplätze zur Verfügung. Da nicht sämtliche Arbeitnehmer gleichzeitig auf den verfügbaren Arbeitsplätzen am neuen Standort Platz finden, seien Mitarbeiter angeregt, auch von zu Hause zu arbeiten, um den Platzproblemen entgegenzuwirken. Somit sind die Voraussetzungen für ein Arbeitszimmer weiterhin gegeben.*

*Für diesen Zweck hat er sich ein Arbeitszimmer an seinem Hauptwohnsitz in **** eingerichtet, um seinen Aufgaben ungestört nachgehen zu können.*

- 1. Die Voraussetzungen zur steuerlichen Anerkennung der Aufwendungen des Arbeitszimmers in Höhe von EUR 654,00 liegen deshalb vor, weil die Art und der Umfang der leitenden Tätigkeit des Mandanten den Aufwand unbedingt notwendig macht.*
- 2. Die Arbeit des Mandanten erfolgt in Wochenarbeitsstunden überwiegend in diesem Arbeitszimmer (vgl. UFS 17. März 2013 ZI. RV/1752-W/12).*
- 3. Der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum wird tatsächlich nahezu ausschließlich beruflich genutzt."*

Im Veranlagungsakt liegt eine an das Finanzamt Bruck-Eisenstadt-Oberwart gerichtete Bestätigung des Arbeitgebers des Beschwerdeführers vom 18.4.2017 auf, in dem bestätigt wird, dass der Beschwerdeführer die Abteilung CICMBD leitet und in dieser Funktion auch von seinem privaten Wohnsitz für die Bank arbeitet.

Mit Schreiben vom 24.7.2017, das als "Ersuchen um Ergänzung / Auskunft" bezeichnet ist, führte die belange Behörde aus:

"Ergänzungspunkte:

Zur Wahrung des Parteigehörs wird Ihnen nachstehend die Möglichkeit der Gegenäußerung wie folgt übermittelt:

*Die ***Bank AG bestätigt als Ihre Arbeitgeberin im Schreiben vom 18.04.2017 lediglich, dass Sie die Abteilung CICMBD leiten und auch von Ihrem privaten Wohnsitz Ihre Tätigkeit verrichten. Sie werden ersucht, die berufliche Notwendigkeit für das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer zu erläutern sowie glaubhaft zu belegen, dass Ihre überwiegenden Wochenarbeitsstunden in diesem Arbeitszimmer getätigt werden und das Arbeitszimmer ausschließlich beruflich genutzt wird.*

Falls Sie durch Ihre Beantwortung nicht schlüssig die berufliche Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers sowie dessen überwiegende Benützung darlegen können, werden Ihnen die Aufwendungen für das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer steuerrechtlich nicht anerkannt."

Der Beschwerdeführer nahm dazu wie folgt Stellung:

"Aufwendungen für ein in der Wohnung gelegenes Arbeitszimmer dürfen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG prinzipiell dann abgezogen, wenn das Arbeitszimmer beruflich notwendig ist und zumindest nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird.

1. Berufliche Notwendigkeit

*Die ***Bank als Arbeitgeber bestätigt, dass Herr Bf die Abteilung CICMBD leitet und in dieser Funktion seit Juli 2014 nur mehr an maximal drei Tagen (Dienstag bis Donnerstag) vor Ort in Wien tätig ist. Dies entspricht den in den Vorjahren beantragten und reduzierten Pendlerpauschalen und Pendlereuros.*

Um seiner Leitungsfunktion gerecht zu werden und einen reibungslosen Tagesbetrieb in seiner Verantwortung für ua. Personal sicher zu stellen, ist es erforderlich, dass Herr Bf von zuhause arbeitet. Trotz der Teilzeitbeschäftigung ist seiner Funktion als Führungskraft geschuldet, ständig für die ihm unterstellten Mitarbeiter und seine Führungskräfte

erreichbar und verfügbar zu sein. Das bedeutet, dass die Arbeitszeit flexibel und unterschiedlich lange im Arbeitszimmer ausfällt. Der Mandant arbeitet ebenfalls zu Zeiten, in denen die Bank geschlossen ist. Die Arbeitszeiten sind darüber hinaus unterjährig stark schwankend.

Unser Mandant lebt in einer strukturschwachen Region und verfügt beim gegenwärtigen Arbeitgeber über eine stabile und gut bezahlte Arbeitsstelle. Gleichwertige Arbeitsplätze sind im *Gegend* nicht vorzufinden. Zudem wird auf die große Distanz zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von 140 Kilometer, die Fahrtdauer mit öffentlichen Verkehrsmitteln von rund 3,5 Stunden pro Fahrtrichtung, die Fahrtdauer mit PKW von beinahe 2 Stunden (ohne Stau) sowie auf die prekäre Parkplatzsituation am Standort ihres Arbeitgebers im 1. Wiener Gemeindebezirk verwiesen.

Der Beruf unseres Mandanten umfasst eine erhöhte Anforderung des Arbeitgebers an die Leistungsbereitschaft unseres Mandanten. Seine Tätigkeit erfordert eine zeitnahe Erledigung u.a. von Urgenzen, die nicht möglich wären, wenn er bei jeder zu erledigenden Anfrage eine derart lange Anfahrt tätigen würde. Die Gehaltshöhe von ca. brutto € 13.000,- lässt einen Rückschluss auf die hohe Qualifikation und hohe Einsatzbereitschaft zu. Die hohe Qualifikation unseres Mandanten, seine Selbstbestimmung und Selbstorganisation hinsichtlich seiner Arbeitsaufgabe führt unweigerlich zur Erfordernis eines Arbeitszimmers im Wohnungsverband (vgl. VwGH 25.06.2014, 2012/08/0233).

2. Ausschließlichkeit

Das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer befindet sich im Obergeschoss des Familienwohnsitzes und dient ausschließlich seiner beruflichen Tätigkeit.

3. Überwiegenheit

Entsprechend der herrschenden Rechtsprechung ist ein Überwiegen an Wochenarbeitsstunden im Arbeitszimmer nicht von Bedeutung.

Da die CICMBD Division länderübergreifend und sohin global gesteuert wird, sind zusätzlich permanent Auslandsreisen zwecks diverser Besprechungen und Abstimmungen erforderlich. Entsprechend medialer Berichte (Wien ORF Online vom **. **.201*) wird der Standort der Zentrale in der S****straße verkauft und im Jahr 20** in den neuen Bürokomplex am Wiener ***Bahnhof verlegt. Auf Basis interner Informationen unseres Mandanten stehen zukünftig vermehrt Home Office Arbeitsplätze zur Verfügung. Da nicht sämtliche Arbeitnehmer gleichzeitig auf den verfügbaren Arbeitsplätzen am neuen Standort Platz finden, seien Mitarbeiter angeregt, auch von zu Hause zu arbeiten, um den Platzproblemen entgegenzuwirken. Somit sind die Voraussetzungen für ein Arbeitszimmer weiterhin gegeben.

Für diesen Zweck hat er sich ein Arbeitszimmer an seinem Hauptwohnsitz in **** eingerichtet, um seinen Aufgaben ungestört nachgehen zu können.

Mit der Begründung der Notwendigkeit des Arbeitszimmers stellen wir den

Antrag

auf Anerkennung des Arbeitszimmers."

Beigelegt war eine erneute Bestätigung des Arbeitgebers, dass der Beschwerdeführer die Abteilung CICMBD leitet und in dieser Funktion seit Juli 2014 an maximal drei Tagen (Dienstag bis Donnerstag) vor Ort in Wien tätig ist und es entsprechend seiner Leitungsfunktion und seiner Verantwortung Flexibilität und Verfügbarkeit bedarf. Weiters wird bestätigt, dass der Beschwerdeführer ein Arbeitszimmer an seinem privaten Wohnsitz verwendet, um den höheren Anforderungen an Führungskräften gerecht zu werden. Ergänzend wurde noch erwähnt, dass durch eine geplante Übersiedlung des Firmenstandortes innerhalb Wiens die Möglichkeit von home-office-work forciert wird.

Im Oktober 2017 wurden per E-Mail ein ergänzender Dienstzettel sowie eine achtseitige Betriebsvereinbarung zu Remote Work, die zwischen dem Arbeitgeber des Beschwerdeführers und dem Zentralbetriebsrat des Arbeitgeber des Beschwerdeführers am 30.8.2017 abgeschlossen wurde, an die belangte Behörde geschickt. In den Fußzeilen auf jeder Seite der Betriebsvereinbarung ist als Datum der 29.8.2017 angeführt. Im Punkt 2 der Betriebsvereinbarung heißt es zum Arbeitsort:

"Grundsätzlich kann der Dienstnehmer bei der Ausübung von Remote Work seinen außerbetrieblichen Arbeitsplatz selbst bestimmen, sofern dieser innerhalb Österreichs liegt und der Dienstnehmer innerhalb von 3 Stunden (Richtwert) mit öffentlichen Verkehrsmitteln seinen üblichen betrieblichen Arbeitsplatz erreichen kann; Im Einzelfall und im Einvernehmen kann mit dem Vorgesetzten auch eine andere Vereinbarung bezüglich einer größeren Entfernung des Arbeitsortes vom Dienstort getroffen werden. Der Dienstnehmer hat seinen Arbeitsort mit Rücksicht auf die Art der gerade ausgeübten Tätigkeit zu wählen, dabei sind die Compliance Rahmenbedingungen für Remote Work verpflichtend zu beachten. Es ist zum Schutz des Bankgeheimnisses und des Datenschutzes erforderlich, dass dem Dienstnehmer, sofern er Zugriff auf sensible Bank Daten und/oder Kundendaten hat (...), Räumlichkeiten zur Verfügung stehen, in denen Nichtberechtigte keinen mit jedweden Sinnen erfassbaren Zugang zu Daten erhalten können.

Wenn sich weitere Personen im unmittelbaren Umfeld des Dienstnehmers befinden, ist durch den Dienstnehmer zu gewährleisten, dass keine Daten, insbesondere (...) von anderen Personen eingesehen bzw dienstliche Gespräche oder Informationen mitgehört werden können. In einer eigenen Anlage sind die Compliance Rahmenbedingungen für Remote Work geregelt."

Im ergänzenden Dienstzettel ist neben den Entgeltansprüchen auch die Arbeitszeit geregelt. Die wöchentliche Arbeitszeit beträgt ab 1.7.2014 27 Stunden und verteilt sich auf drei Tage (Dienstag, Mittwoch: 07:30 bis 17:00 mit 30 Minuten Mittagspause; Donnerstag: 08:00 bis 17:30 mit 30 Minuten Mittagspause). Im Punkt 5. des ergänzenden Dienstzettels ist festgehalten, dass Mehrarbeitsleistungen/Überstunden im betrieblich notwendigen Ausmaß geleistet werden, wobei eine Überstundenrichtlinie zu beachten ist.

In diesem E-Mail vom Oktober 2017 wurde von der steuerlichen Vertretung hinsichtlich der Remote Work Betriebsvereinbarung noch Folgendes ausgeführt:

"Diesbezüglich gab es bereits einen Fall, welcher in der Steuerberaterprüfung abgeprüft wurde, der wie folgt konzipiert ist:

Wenn der Arbeitgeber im Büro nicht genug Arbeitsplätze zur Verfügung stellt und die Tätigkeit infolge Verschwiegenheit eines abgesonderten Raumes bedarf ist das Arbeitszimmer beruflich notwendig. Aus diesem Grund greift das Abzugsverbot des § 20 (1) Z 2 lit d EStG nicht und die Ausgaben stellen Werbungskosten dar. Es ist hier auf die berufsbildbezogene Betrachtung nach der Verkehrsauffassung abzustellen. Das ist die Auffassung der Finanz nach Rücksprache mit dem BFG."

Ebenfalls per E-Mail wurde die steuerliche Vertretung von der belangten Behörde informiert, dass beabsichtigt wäre, die Beschwerde abzuweisen.

Beschwerdevorentscheidung

Mit Bescheiden vom 15.12.2017 wurde sodann eine abweisende Beschwerdeentscheidung erlassen und am 20.1.2017 nachweislich zugestellt. Am 22.12.2017 wurde die in der abweisenden Beschwerdeentscheidung angekündigte zusätzliche Begründung, die auszugsweise folgendermaßen lautet, nachweislich zugestellt:

"1.) Bewirtungsspesen:

Einkommensteuererklärung 2015 wurden 883,50 als abzugsfähiger Aufwand aus dem Titel „Repräsentationsaufwendungen“ beantragt. Gewährt wurden 130,--. Im Zuge der Beschwerde wurde zusätzlich die Anerkennung von 180,- beantragt.

[...]

Nach der Rechtsprechung sind unter Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen, zu "repräsentieren".

Vom grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen sieht § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 eine Ausnahme vor, wonach die Bewirtung von Geschäftsfreunden dann zur Hälfte abzugsfähig ist, wenn sie der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Diese Voraussetzungen sind vom Steuerpflichtigen nachzuweisen, eine bloße Glaubhaftmachung dieser Voraussetzungen reicht für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen (Ausgaben) nicht aus.

Unter dem Begriff Werbung ist ganz allgemein im Wesentlichen eine Produktinformation oder Leistungsinformation - also eine auf die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit bezogene Informationsleistung - zu verstehen (VwGH 26.9.2000, 94/13/0262).

Des Weiteren resultiert selbst aus der beruflichen Veranlassung einer Besprechung nicht zwingend eine berufliche Veranlassung der dabei angefallenen Bewirtungsspesen. Aufwendungen, die im Bestreben getätigt werden, den dem gesellschaftlichen Status entsprechenden Konventionen zu entsprechen, erfüllen noch nicht den

Ausnahmetatbestand des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG (vgl. Jakom, EStG, Kommentar, Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis).

Darüber hinaus ist das Vorliegen der Voraussetzungen (dass die Bewirtung der Werbung diene und die betriebliche bzw. berufliche Veranlassung weitaus überwog) vom Steuerpflichtigen für jede einzelne Aufwendung nachzuweisen (VwGH 16.3.1993, 92/14/0228), eine bloße Glaubhaftmachung im Sinne des § 138 Abs. 1 BAO, dass die Aufwendungen dem Werbezweck gedient haben, reicht hier nicht aus (...).

Erforderlich ist die Darlegung, welches konkrete Rechtsgeschäft ernsthaft angestrebt bzw. tatsächlich abgeschlossen wurde. Nicht ausreichend ist die bloße Angabe von Personen und von Projekten (VwGH 26.3.2003, 97/13/0108) oder die bloße Vorlage von Restaurantrechnungen (VwGH 10.9.1998, 96/15/0198) bzw. Wirtshauszetteln (VwGH 16.3.1993, 92/14/0228).

Der Bf. hat betreffend den von ihm nachzuweisenden Werbezweck der geltend gemachten Bewirtungsaufwendungen keine entsprechenden Nachweise erbracht. Dass der Bf. anlässlich der geltend gemachten Bewirtungen eine entsprechende Produkt- oder Leistungsinformation, somit eine auf seine betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit bezogene Informationsleistung geboten hätte, ist daher nicht feststellbar.

Da der Bf. somit die vom Gesetz geforderten Nachweise nicht erbracht hat, konnten auch die im Beschwerdeverfahren geltend gemachten Bewirtungsspesen keine steuerliche Berücksichtigung als Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG finden.

Arbeitszimmer:

Seitens der Finanzbehörde wurden die beantragten Aufwendungen für das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer i.H.v. 654,- nicht anerkannt.

Im Beschwerdebegehren wird ausgeführt, dass die Voraussetzungen zur steuerlichen Anerkennung der Aufwendungen des Arbeitszimmers im Wohnungsverband für das Jahr 2015 deshalb vorliegen, weil die Art und der Umfang der leitenden Tätigkeit des Bw. den Aufwand unbedingt notwendig macht. Außerdem erfolge die Arbeit des Steuerpflichtigen in Wochenarbeitsstunden überwiegend in diesem Arbeitszimmer.

Aufgrund des aktenkundigen Sachverhaltes und der am 23.10.2017 übermittelten Unterlagen und der Ausführungen ist festzustellen:

Dienstzettel:

Laut ergänzendem Dienstzettel beträgt die wöchentliche Arbeitszeit ab 1.7.2014: 27 Stunden pro Woche. Die Verteilung erfolgt auf drei Arbeitstage pro Woche und zwar auf Dienstag, Mittwoch und Donnerstag.

Betriebsvereinbarung zu Remote Work: „Hier ist zu beachten, dass der Bank Ort nur für 70 % der Belegschaft konzipiert ist und daher der Rest teilweise und tageweise vom Wohnsitz arbeiten muss“

Laut vorgelegter Betriebsvereinbarung vom 30.8.2017 wird unter Pt. 1.2. angeführt, dass die "Teilnahme am Remote Work freiwillig ist und der Dienstnehmer dazu nicht verpflichtet werden kann".

*Hr. Bf hatte 2015 laut Aktenlage seinen Arbeitsplatz in Wien vor Ort bei der ***Bank. Aus den vorgelegten Unterlagen geht absolut nicht hervor, dass Hr. Bf bereits 2015 ein Arbeitszimmer an seinem Wohnort benötigte. Er hatte keine Home-Office-Vereinbarung. Vielmehr gilt als erwiesen, dass Hr. Bf seine Arbeitszeit von 27 St. zur Gänze am Ort des Arbeitgebers verbrachte. Dies ist auch den Beschwerdeausführungen zu entnehmen („Dienstag vor Ort in Wien tätig“).*

Rechtliche Würdigung:

§ 20 Abs 1 Z 2 lit d Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 idgF lautet wie folgt:

.... 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.

Da sich der Beschwerdeführer in seiner laut Dienstvertrag festgelegten Arbeitszeit zur Gänze in Wien aufhält, kann der Tätigkeitsmittelpunkt nur dort sein. Dass Hr. Bf lt. den Ausführungen in der Beschwerde auch Montags, Freitags sowie wochentags und abends von zuhause arbeitet, liegt außerhalb seiner festgelegten Arbeitszeit. Seit 1.7.2014 ist seine wöchentliche Arbeitszeit auf 27 Stunden reduziert. Evtl. Arbeiten in der arbeitsfreien Zeit waren lt. Dienstvertrag nicht Voraussetzung und wurden auch nicht entlohnt. Somit geschahen sie auch nicht „im Rahmen einer konkreten Einkunftsquelle“.

Der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit kann aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes im Jahr 2015 nicht in einem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer gewesen sein.

Dem Beschwerdebegehren kann demnach nicht Folge geleistet werden."

Vorlageantrag

Gegen diese Beschwerdevorentscheidung wurde am 22.1.2018 ein Vorlageantrag eingebracht und begründend Folgendes ausgeführt:

"Mit Beschwerdevorentscheidung vom 15. Dezember 2017, eingelangt am 22. Dezember 2017, wurde die Beschwerde gegen den Einkommenssteuerbescheid 2015 vom 19. Mai 2017 als unbegründet abgewiesen. Hinsichtlich der Begründung des Begehrens und der beantragten Änderungen verweisen wir auf die Beschwerde vom 17. Juli 2017 und möchten diese wie folgt ergänzen:

Herr Bf arbeitet entsprechend seiner hohen Qualifikation als Abteilungsleiter der Abteilung CICMBD in einem internationalen Konzern. Zwar ist die formale Arbeitszeit von 27 Wochenstunden festgelegt, gleichzeitig jedoch wird nicht nur die permanente Erreichbarkeit und Entscheidungskraft erwartet, sondern auch über die vereinbarten Wochenstunden hinaus geleistet.

Um seiner Leitungsfunktion gerecht zu werden und einen reibungslosen Tagesbetrieb in seiner Verantwortung für ua. Personal sicher zu stellen, ist es erforderlich, dass Herr

Bf permanent von zuhause arbeitet. Trotz der Teilzeitbeschäftigung ist seiner Funktion als Führungskraft geschuldet, ständig für die ihm unterstellten Mitarbeiter und seine Führungskräfte erreichbar und verfügbar zu sein. Das bedeutet, dass die Arbeitszeit flexibel und unterschiedlich lange im Arbeitszimmer ausfällt. Der Mandant arbeitet ebenfalls zu Zeiten, in denen die Bank geschlossen ist. Die Arbeitszeiten sind darüber hinaus nicht zuletzt aufgrund gesetzlicher Bestimmungen unterjährig stark schwankend.

Als Arbeitgeber bietet die Bank das notwendige technisches Equipment, damit die „Working Time Vision“ umgesetzt wird. Dadurch wird die Arbeitszeit flexibel und freiwillig gestaltbar sein. In Abstimmung mit der Führungskraft und unter Einhaltung der Compliance-Richtlinien darf an anderen Orten, stunden- oder tageweise, gearbeitet werden. Die Betriebsvereinbarung zu Remote Working ersetzt die Reglementierung zur bisherigen Telearbeit.

Entsprechend dem ergänzenden Dienstzettel von 1. Juli 2014 wird festgehalten, dass sein monatliches Grundgehalt mit EUR 3.806,31 festgelegt. Gleichzeitig erhält unser Mandant eine monatliche Überstundenpauschale von EUR 3.405,09 zuzüglich weiteren Überstundenzulagen iHv EUR 2.867,93 sowie einer Funktionszulage von EUR 1.613,44. Anhand dieser Entgeltbestandteile ist evident, dass Herr Bf nicht nur an drei Tagen (27 Stunden) pro Woche arbeiten wird, sondern sein Arbeitspensum zu erheblichen Mehrstunden führen wird. Es wird wohl auch erwartet werden, Mehrleistungen zu erbringen, um nicht nur seiner Überzahlung gerecht zu werden, sondern vor allem um seiner Führungs- und Leitungsfunktion gerecht zu werden. An den drei Wochentagen war unser Mandant nicht zwingend in Wien tätig, sodass ein Arbeitszimmer unerlässlich war.

Wir beantragen eine mündliche Verhandlung und/oder die Entscheidung durch den Senat. Weiters beantragen wir die Aussetzung der Einhebung iSd § 212a BAO der beschwerdegegenständlichen Abgabenschuldigkeit. Die Einhebung der Abgaben ist nicht gefährdet."

Vorlagebericht

Im Anschluss daran wurden die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belangter Behörde im Vorlagebericht angeführt, dass an der bisherigen Rechtsmeinung festgehalten werde und das Arbeitszimmer nicht das Kriterium der Notwendigkeit erfülle und deshalb die Aufwendungen nicht als Werbungskosten abzugsfähig seien. Ergänzend wurde noch vorgebracht, dass in der Beschwerde dargelegt werde, dass der Beschwerdeführer an drei Tagen in Wien tätig ist und dem Beschwerdeführer von seinem Arbeitgeber ein Büro zur Verfügung gestellt wurde, das er jederzeit benützen konnte. Darüber hinaus seien die vorgebrachten Argumente des Beschwerdeführers zu den monatlichen Überstundenpauschalen und Überstundenzuschlägen und zum Vorbringen, dass der Beschwerdeführer nicht

zwingend in Wien gearbeitet hat aus der Sicht der belangten Behörde irrelevant, weil das Tatbestandselement der unbedingten Notwendigkeit nicht erfüllt wäre.

Vorhalt

Mit Vorhaltsschreiben vom 19.4.2018 richtete das Bundesfinanzgericht folgende Fragen an den Beschwerdeführer:

"[...]"

1. Mündliche Verhandlung "und/oder" Entscheidung durch den Senat

In Ihrem Vorlageantrag vom 22.1.2018 betreffend die Beschwerde vor Entscheidung vom 15.12.2017 gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 vom 19.5.2017 heißt es im drittletzten Satz:

'Wir beantragen eine mündliche Verhandlung und/oder die Entscheidung durch den Senat.'

Gemäß § 272 Abs 2 Z 1 BAO obliegt die Entscheidung dem Senat, wenn dies in der Beschwerde (lit a) oder im Vorlageantrag (lit b) beantragt wird.

Gemäß § 274 Abs 1 Z 1 BAO hat über die Beschwerde eine mündliche Verhandlung stattzufinden, wenn dies in der Beschwerde (lit a) oder im Vorlageantrag (lit b) beantragt wird.

Beide Anträge können unabhängig von einander gestellt werden.

Bei undeutlichem Inhalt eines Anbringens ist die Absicht der Partei zu erforschen, wobei zu beachten ist, dass bedingte Prozesshandlungen unzulässig sind.

Sie werden aufgefordert, bekannt zu geben, ob Sie

-) eine Entscheidung durch den Senat möchten oder*
-) eine mündliche Verhandlung über die Beschwerde möchten oder*
-) sowohl die Entscheidung durch den Senat als auch eine mündliche Verhandlung möchten.*

2. Ergänzungen zum Sachverhalt

2.1. Arbeitszimmer

Aus dem ergänzenden Dienstzettel sowie aus Ihren Beschwerdeausführungen ist ersichtlich, dass ab 1.7.2014 die wöchentliche Arbeitszeit auf 27 Stunden herabgesetzt wurde.

Geben Sie bitte bekannt, wieviele Stunden die Arbeitszeit davor betrug. Warum wurde die Arbeitszeit reduziert?

*Die 27 Stunden Wochenarbeitszeit verteilen sich laut ergänzendem Dienstzettel auf Dienstag-Donnerstag mit Arbeitszeiten zwischen 7:30 Uhr und 17:30 Uhr. Selbst bei optimaler Verkehrslage beträgt die Fahrtdauer von Ihrem Wohnsitz im *Gegend* nach Wien nach Ihren Angaben beinahe 2 Stunden.*

Verfügen Sie auch in Wien über eine Wohnung?

Aus der Überschrift "Ergänzender Dienstzettel" kann abgeleitet werden, dass es noch einen weiteren (älteren) Dienstzettel oder Dienstvertrag gibt.

Gibt es darin eine Vereinbarung, welcher Ort als Arbeitsort festgelegt wurde?

War die "Richtlinie über die Ausübung von Telearbeit in der Bank", die laut Remote Work Betriebsvereinbarung (Punkt 13) mit 1.4.2018 außer Kraft getreten ist, auf Sie anwendbar - insbesondere unter dem Gesichtspunkt, dass sich Ihre Wochenarbeitszeit auf die Tage Dienstag, Mittwoch und Donnerstag vereinbarungsgemäß verteilte?

Im Punkt 6. (Bereitstellen von Arbeitsmitteln, Kosten des außerbetrieblichen Arbeitsplatzes, Aufwandserstattung) der Remote Work Vereinbarung heißt es auszugsweise:

'Die Bank stellt die für Remote Work erforderliche technische Ausstattung bzw. Arbeitsmittel (z.B. nach dem derzeitigen Standard Laptop und Mobiltelefon) kostenlos zur Verfügung, sofern der Dienstnehmer nicht schon über eine seitens der Bank zur Verfügung gestellte Ausstattung verfügt. [...] Die Bank geht davon aus, dass den Dienstnehmern durch Remote Work keine zusätzlichen Aufwendungen entstehen. [...] Sollten Aufwendungen im Einzelfall nötig sein, kann die Bank dafür einen Kostenersatz leisten.'

In den geltend gemachten Werbungskosten gem. KZ 724 sind auch Kosten für Festnetz und Internet (60 % von 386,46 = 231,88) enthalten.

Bitte geben Sie bekannt, ob eine solche Regelung, wie sie die Remote Work Vereinbarung enthält, auch schon für 2015 bestand.

Hat Ihnen Ihr Arbeitgeber Kosten ersetzt?

Bitte legen Sie exemplarisch eine A1-Rechnung vor.

*Im E-Mail vom 23.10.2017 von Ihrer steuerlichen Vertreterin an eine Bedienstete des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart ist angeführt, dass ein Arbeitszimmer (im Wohnungsverband) notwendig ist, wenn der Arbeitgeber im Büro nicht genug Arbeitsplätze zur Verfügung stellt. Aus dem Firmenbuch ist ersichtlich, dass Sie schon seit längerer Zeit Prokurist der ***Bank AG sind.*

Stand Ihnen als Prokurist im streitgegenständlichen Jahr 2015 ein Büro in Wien bei Ihrem Arbeitgeber zur Verfügung?

In demselben E-Mail ist angegeben, dass es bei der Steuerberaterprüfung ein Prüfungsbeispiel gab bzw gibt, das dem beschwerdegegenständlichen Sachverhalt entspricht und mit der 'Finanz' und dem BFG abgesprochen wäre.

Bitte legen Sie dieses Prüfungsbeispiel samt Musterlösung vor.

Im Vorlageantrag verweisen Sie darauf, dass die Betriebsvereinbarung zu Remote Working die Reglementierung zur bisherigen Telearbeit ersetzt. Auf Grund der vorgelegten Unterlagen ist davon auszugehen, dass die 'Betriebsvereinbarung Remote Work' vom 30.8.2017 für das streitgegenständliche Jahr 2015 nicht relevant ist.

Bitte nehmen Sie dazu Stellung.

In der Beschwerde vom 31.8.2017 verweisen Sie auf ein Erkenntnis des VwGH vom 25.6.2014, 2012/08/0233 und führen aus, dass Ihre hohe Qualifikation, die Selbstbestimmung und Selbstorganisation hinsichtlich der Arbeitsaufgabe unweigerlich zur Erfordernis eines Arbeitszimmers führen soll. Dazu ist festzuhalten, dass die Geschäftszahl '2012/08/0233' zu einem Erkenntnis vom 26.5.2014 (nicht: 25.6.2014) gehört, in dem es um sozialversicherungsrechtliche Rechtsfragen ging.

Bitte nehmen Sie dazu Stellung.

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG sind Aufwendungen für ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit bildet. Dieser Mittelpunkt der Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen. In Ihrer Ergänzung zur Beschwerde vom 31.8.2017 geben Sie an, dass

- Sie maximal an drei Tagen in der Woche vor Ort in Wien waren, jedoch*
- als Abteilungsleiter einer Abteilung, die zu einer global gesteuerten Division gehört, zusätzlich permanent Auslandsreisen zwecks diverser Besprechungen und Abstimmungen erforderlich sind.*

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, hat grundsätzlich nach dem typischen Berufsbild (hier: Prokurist einer Großbank) zu erfolgen.

Gibt es für Ihre berufliche Position eine Arbeitsplatzbeschreibung (zB für Stellenausschreibungen)?

Gibt es für Ihre berufliche Position Ziele/Zielvereinbarungen, die Sie erfüllen müssen?

Bitte legen Sie dazu zweckdienliche Unterlagen vor.

Bitte legen Sie Ihrer Antwort ein Foto des Arbeitszimmers bei.

2.2 Repräsentationskosten

In der Beschwerde vom 10.7.2017 führen Sie an, dass € 360 an Bewirtungsaufwand (Appiano, Melia Vienna und Restaurant Asia Jasmin) zur Sicherung der Erhaltung der Einnahmen geleistet wurden oder Sie dieser Aufwand unfreiwillig getroffen hatte.

Handelt es sich bei den bewirteten Personen (Harald S, Peer C, Fritz G) ebenfalls um Arbeitnehmer des Bank-Konzerns?

Stellt Ihnen Ihr Arbeitgeber eine Firmenkreditkarte zur Bezahlung von Spesen zur Verfügung?

2.3. Ausländische Einkünfte

In der elektronisch eingereichten Steuererklärung für 2015 wurde unter der Kennzahl 746 ein ausländischer Verlust in Höhe von € -220,26 eingetragen. Dieser Verlust blieb im Bescheid unberücksichtigt.

Bitte geben Sie an, wie der Betrag von € -220,26 ermittelt wurde, um welche Einkunftsquelle im Ausland es sich handelt, seit wann diese Einkunftsquelle besteht und - da das Anfallen eines Verlustes die Anwendung der Liebhabereiverordnung auslöst - ab wann mit einem Gesamtüberschuss aus dieser Tätigkeit gerechnet wird.

Für das Einlangen Ihrer Beantwortung wird der 25.5.2018 vorgemerkt."

Mit Schreiben vom 24.5.2018 hat die steuerliche Vertreterin um Firstverlängerung bis 25.6.2018 ersucht, um die Sachlage nochmals mit dem Mandanten zu erörtern.

Mit Schreiben vom 25.6.2018 hat die steuerliche Vertreterin um Firstverlängerung bis 27.7.2018 ersucht, weil es wegen einer unvorhergesehenen verletzungsbedingten Operation der Vertreterin nicht möglich war, die Sachlage mit dem Mandanten zu erörtern. Allerdings wurde bekannt gegeben, dass eine Entscheidung durch den Senat beantragt und auf eine Verhandlung verzichtet werde.

Mit Schreiben vom 26.7.2018 hat die steuerliche Vertreterin um Firstverlängerung bis 8.8.2018 ersucht, weil vor der Übermittlung der Beantwortung noch eine Besprechung der bereits vorbereiteten Stellungnahme mit dem Klienten durchgeführt werden soll, was urlaubs- und abwesenheitsbedingt noch nicht möglich war.

Im Antwortschreiben vom 8.8.2018 wird zunächst angeführt, dass auf eine mündliche Verhandlung verzichtet wird, jedoch eine Entscheidung durch den Senat beantragt wird. Weiters wird in der Beantwortung wie folgt ausgeführt:

"2.1. Arbeitszimmer

Die wöchentliche Arbeitszeit wurde ab 1. Juli 2014 bis 31. August 2017 auf 27 Stunden reduziert. Davor betrug die Arbeitszeit regulär 38 Stunden. Die Reduktion war auf drei Jahre befristet und fußt auf einer privaten Entscheidung. Unser Mandant besitzt in Wien eine Wohnung, wenngleich er Fahrzeiten von zwei Stunden pro Richtung in Kauf nimmt und nicht permanent in Wien übernachtet hat. Die älteren Dienstzettel bzw. Dienstverträge liegen diesem Schreiben bei. Darin ist ersichtlich, dass Wien als Arbeitsort festgelegt wurde.

Die Richtlinie zur Ausübung von Telearbeit war auf Bf anwendbar. Die weiteren entstandenen Kosten wurden durch den Arbeitgeber nicht ersetzt. Im Jahr 2015 gab es keine Regelung über Remote-Work. Bereits vor der BV Remote Work ab 30.8.2017 gab es jedoch auch die Möglichkeit zur Telearbeit. Zukünftig wird es vermehrt zu Home-Office führen, denn am neuen Betriebsstandort „Ort“ werden nur mehr für 70 Arbeitnehmer Arbeitsplätze zur Verfügung stehen. Als Prokurist stand Bf im Jahr 2015 ein Arbeitsplatz zur Verfügung.

Anbei finden Sie zu diesem Sachverhalt das Beispiel aus der Steuerberaterprüfung, Abgabenrecht vom 19. April 2017, Beispiel 3.3 unter a) und b).

Weiters übermitteln wir die Arbeitsplatzbeschreibung für Prokuristen sowie die Zielvereinbarungen und ein Foto vom Arbeitszimmer.

2.2 Repräsentationskosten:

Die genannten, bewirteten Personen sind Mitarbeiter des Bank-Konzerns. Unserem Mandanten steht keine Firmenkreditkarte vom Arbeitgeber für Spesen zur Verfügung.

2.3. Ausländische Einkünfte:

Der Verlust entstand aus einer Beteiligung an der Beteiligungs KG (Ort2). Die Bestätigung liegt diesem Schreiben bei. In der Bestätigung des Jahres 2016 findet eine

Nachversteuerung der Verluste aus 2015 und 2016 statt, die entsprechend veranlagt wurden.

Folglich fassen wir zusammen:

- 1. Der Dienstort ist entsprechend der Betriebsvereinbarung Nr. Wien (siehe Grundvertrag).*
- 2. Im Zuge der Teilentsendung unseres Klienten war er 3 Tage in die Konzerngesellschaft entsandt und 2 Tage für die Bank tätig (siehe Teilentsendung).*
- 3. Die Normalarbeitszeit eines Vollbeschäftigten beträgt 38 Stunden pro Woche (siehe Grundvertrag, Umstieg auf Vollzeit).*
- 4. Während der Teilzeittätigkeit (von 7/2014 bis inkl. 8/2017) wurde nur im Ausmaß von 71,1% oder 27 Stunden (das entspricht 3 Tage je 9 Stunden) pro Woche gearbeitet. In dieser Zeit war Bf ausnahmslos vor Ort in Wien tätig (siehe Teilzeitvereinbarung).*

Um seiner Leitungsfunktion als Abteilungsleiter der Abteilung CICMBD gerecht zu werden und einen reibungslosen Tagesbetrieb in seiner Verantwortung für ua. Personal sicher zu stellen, ist es erforderlich, dass Herr Bf auch von Zuhause arbeitet und für die ihm unterstellten Mitarbeiter und seine Führungskräfte erreichbar und verfügbar ist. Es wird daher eine Erreichbarkeit und Entscheidungskraft erwartet, die auch über die vereinbarten Wochenstunden hinausgeht, aber vor allem auch einen hohen Grad an Flexibilität erfordert. Als Arbeitgeber bietet die Bank das notwendige technische Equipment, damit die „Working Time Vision“ umgesetzt wird. In Abstimmung mit den Führungskräften und unter Einhaltung der Compliance-Richtlinien darf an anderen Orten, stunden- oder tageweise, gearbeitet werden.

Des Weiteren geht aus den Dienstzetteln hervor, dass unser Mandant neben dem Grundgehalt ein fast gleich hohes Überstundenpauschale und zusätzlich weitere Überstundenzulagen und eine Funktionszulage erhält. Anhand dieser Entgeltbestandteile ist evident, dass das Arbeitspensum von Herrn Bf zu erheblichen Mehrstunden führen wird.

Wir beantragen daher die steuerliche Absetzbarkeit, der mit dem Arbeitszimmer im Zusammenhang stehenden Aufwendungen."

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer ist als Prokurist bei der ***Bank AG beschäftigt und leitet die Abteilung CICMBD. Sein Arbeitsplatz befand sich im Jahr 2015 in Wien, S****straße. In diesem Gebäude verfügte er über ein Büro, das er jederzeit nutzen konnte, wobei ihm in einer nahegelegenen Tiefgarage auch ein Parkplatz zur Verfügung stand. Der

Beschwerdeführer war an maximal drei Tagen pro Woche an seinem Arbeitsplatz in Wien anwesend. Der Wohnsitz des Beschwerdeführers befindet sich im *Gegend*.

Im Juli 2014 wurde die bis dahin geltende wöchentliche Arbeitszeit (im Ausmaß von 38,5) auf 27 Wochenstunden auf Grund einer privaten Entscheidung des Beschwerdeführers herabgesetzt. Während der Teilzeittätigkeit (von Juli 2014 bis inkl. August 2017) wurde nur im Ausmaß von 71,1% oder 27 Stunden (das entspricht 3 Tage je 9 Stunden) pro Woche gearbeitet. In dieser Zeit war der Beschwerdeführer ausnahmslos vor Ort in Wien tätig. Es konnte nicht festgestellt werden, ob und in welchem Umfang im Beschwerdezeitraum an jenen Tagen, an denen der Beschwerdeführer laut Teilzeitvereinbarung nicht zur Arbeitsleistung verpflichtet war, vom Arbeitszimmer am Wohnsitz Arbeiten für den Arbeitgeber erledigt wurden.

Als Werbungskosten wurden in der Einkommensteuererklärung € 1.161,55 geltend gemacht, die sich aus € 231,88 für Festnetz und Internet, € 883,50 für Bewirtungsausgaben und € 46,17 für eine Betriebsratsumlage zusammensetzen. In den Bewirtungsausgaben enthalten sind unter anderem € 360, die für Personen aufgewendet wurden, bei denen es sich um Mitarbeiter der ***Bank AG bzw von Konzernunternehmen handelt.

Der Beschwerdeführer hat in seinem Einfamilienhaus ein Arbeitszimmer eingerichtet. Die dafür geltend gemachten Kosten betrugen im Jahr 2015 € 654 und setzen sich zusammen aus € 434,20 für Raumkosten und € 219,80 für einen Computer. Die Errichtung des Arbeitszimmers im Wohnungsverband des Arbeitnehmers geschah freiwillig. Das Arbeitszimmer wird nicht (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt.

Im Jahr 2015 bestand eine Beteiligung als Kommanditist an der Beteiligungs KG. In der Steuererklärung vom 27.10.2016 wurde ein Verlust aus dieser Beteiligung in Höhe von € -220,26 geltend gemacht. Für das Jahr 2015 ergibt sich ein Nachversteuerungsbetrag in Höhe von € 226,75, der nicht in der Steuererklärung erfasst ist. Eine inländische Verlustverwertung fand in den Vorjahren nicht statt.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellung zur Tätigkeit des Beschwerdeführers gründen sich aus seinem Vorbringen bzw den vorgelegten Unterlagen sowie aus einer Einsichtnahme in den Firmenbuchauszug der ***Bank AG. Aus dem Zentralen Melderegister sowie dem Vorbringen des Beschwerdeführers geht hervor, dass der Beschwerdeführer seinen Familienwohnsitz im *Gegend* hat.

Unstrittig ist, dass die geltend gemachten Aufwendungen (für das Arbeitszimmer und für Restaurantrechnungen) getätigt wurden. In der Vorhaltsbeantwortung vom 8.8.2018 hat der Beschwerdeführer bekannt gegeben, dass es sich bei den Personen, die bewirtet wurden, um Mitarbeiter des ***Bank Konzerns handelt.

Aus den vorgelegten Bestätigungen des Arbeitgebers geht hervor, dass der Beschwerdeführer an maximal drei Tagen pro Woche in Wien anwesend war. Er war im Jahr 2015 teilzeitbeschäftigt. Der Arbeitsort des Beschwerdeführers war im Jahr 2015 in Wien. An diesem Arbeitsort stand dem Beschwerdeführer auch ein Arbeitsplatz zur Verfügung. Dies ergibt sich aus dem vorgelegten (nicht datierten) Anstellungsvertrag sowie aus den Angaben des Beschwerdeführers. Aus einem Sideletter vom 5.6.2014 zur Teilzeitvereinbarung geht hervor, dass der Arbeitgeber einen Parkplatz in der Nähe des Arbeitsplatzes zur Verfügung gestellt hat. Den Beschwerdeführer traf keine Verpflichtung zur Einrichtung eines eigenen Arbeitszimmers in seinem Wohnungsverband - eine solche Verpflichtung geht auch nicht aus den vorgelegten Bestätigungen des Arbeitgebers hervor, in denen lediglich angeführt wird, dass der Beschwerdeführer auch von seinem privaten Wohnsitz für die Bank arbeitet (siehe zB Bestätigung vom 18.4.2017). Die vorgelegte Remote-Work Betriebsvereinbarung, die im beschwerdegegenständlichen Jahr noch gar nicht anwendbar war, sieht lediglich vor, dass vom Dienstnehmer zu gewährleisten ist, dass Personen, die sich im unmittelbaren Umfeld des Dienstnehmers befinden, keine Daten einsehen können bzw. dienstliche Gespräche oder Informationen nicht mithören können.

Die Betriebsvereinbarung zu Remote-Work sowie die Compliance-Rahmenbedingungen wurden bereits der belangten Behörde vorgelegt. Im Vorlageantrag wird dazu ausgeführt, dass die Remote-Work-Betriebsvereinbarung die zuvor gegoltene Reglementierung zur Telearbeit ersetzt hat. Einerseits gibt der Beschwerdeführer bekannt, dass die Remote-Work-Vereinbarung im Jahr 2015 noch nicht gegolten hatte, andererseits verweist er darauf, dass die Möglichkeit zur Telearbeit bestand, was auch vom Arbeitgeber des Beschwerdeführers bestätigt wurde. Im Vorhalt vom 19.4.2018 wurde daher ein Auszug aus der Remote-Work-Vereinbarung, in dem es um die Zurverfügungstellung von Telearbeitsmittel (insb. Computer, Telefon) geht, angeführt, in dem der Arbeitgeber davon ausgeht, dass dem Arbeitnehmer keine zusätzlichen Aufwendungen entstehen. Gleichzeitig wurde um die exemplarische Vorlage einer Telefonrechnung ersucht, was jedoch nicht erfolgte. Auch das ausdrückliche Ersuchen um Bekanntgabe, ob eine Regelung, wie sie die Remote-Work-Vereinbarung hinsichtlich der Zurverfügungstellung von Telearbeitsmitteln unter der Annahme, dass keine weiteren Kosten verursacht werden durch die Telearbeit, auch schon im Jahr 2015 bestand, blieb unbeantwortet. Es wurde lediglich angegeben, dass keine Kosten ersetzt wurden. In der Vorhaltsbeantwortung wird in der Zusammenfassung nochmals darauf hingewiesen, dass der Arbeitgeber des Beschwerdeführers das notwendige technische Equipment bereitstellt, damit die "Working Time Vision" umgesetzt werden kann.

Der Vorhaltsbeantwortung vom 8.8.2018 war auch ein Foto des Arbeitszimmers beigelegt. Allerdings ist auf diesem Bild nicht der gesamte Raum, sondern nur eine Arbeitsecke, bestehend aus einem Schreibtisch- und einem Regalteil ersichtlich. Auf dem Schreibtisch ist ein Monitor für den danebenstehenden Stand-PC samt Tastatur und Maus

ersichtlich. Daneben stehen noch zwei Notebooks sowie eine Musikanlage. Eine private Mitbenützung / Mitveranlassung ist auf Grund der abgebildeten Gegenstände naheliegend.

Aus den von der belangten Behörde vorgelegten Aktenteilen, insbesondere aus dem vorgelegten Einkommensteuerbescheid 2015 sowie aus dem elektronisch geführten Akt der belangten Behörde, in den Einsicht genommen wurde, geht hervor, dass der Beschwerdeführer zwar Verluste, die im Ausland nicht verwertet werden konnten, in der Steuererklärung offengelegt hatte. Die Steuererklärung wurde am 27.10.2016 über FinanzOnline übermittelt, der Einkommensteuerbescheid erging im Mai 2017. Erst im Juni 2017 teilte die Verwaltungs GmbH dem Beschwerdeführer eine Ergebniskorrektur aus der Beteiligung an der Beteiligungs KG mit. Es bestehen keine Bedenken gegen die Vollständigkeit bzw. Richtigkeit dieser Ergebniskorrektur vom Juni 2017.

Rechtsgrundlagen

§ 16 Abs 1 EStG 1988 lautet:

Werbungskosten

§ 16. (1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:

1. Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Abzuziehen sind auch Renten und dauernde Lasten sowie Abfindungen derselben, wenn die Renten und dauernden Lasten zum Erwerb einer Einkunftsquelle gedient haben. Ein Abzug ist jedoch nur insoweit zulässig, als die Summe der verausgabten Beträge (Renten, dauernde Lasten, gänzliche oder teilweise Abfindungen derselben sowie allfällige Einmalzahlungen) den Wert der Gegenleistung (§ 29 Z 1) übersteigt.

2. Abgaben und Versicherungsbeiträge, soweit sie sich auf Wirtschaftsgüter beziehen, die dem Steuerpflichtigen zur Einnahmenerzielung dienen.

3. a) Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessenvertretungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage sowie Betriebsratsumlagen.

b) Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen. Die Beiträge sind nur unter folgenden Voraussetzungen abzugsfähig:

– Die Berufsverbände und Interessenvertretungen müssen sich nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung der beruflichen Interessen ihrer Mitglieder befassen.

– Die Beiträge können nur in angemessener, statutenmäßig festgesetzter Höhe abgezogen werden.

4. a) Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung.

b) Beiträge zu den zusätzlichen Pensionsversicherungen, die vom Pensionsinstitut der Linz AG, vom Pensionsinstitut für Verkehr und öffentliche Einrichtungen und nach der Bundesforste-Dienstordnung durchgeführt werden.

c) Pensions(Provisions)pflichtbeiträge der Bediensteten der Gebietskörperschaften und Pflichtbeiträge der Bediensteten öffentlich-rechtlicher Körperschaften zu Versorgungseinrichtungen, soweit auf Grund öffentlich-rechtlicher Vorschriften eine Verpflichtung zur Teilnahme an einer solchen Versorgungseinrichtung besteht.

d) Beiträge auf Grund gesetzlicher Verpflichtungen der von § 25 Abs. 1 Z 4 und § 29 Z 4 erfaßten Personen.

e) Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Unfall-, Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dienen; weiters Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung sowie Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht. Beiträge zu Einrichtungen, die der Krankenversorgung dienen, Beiträge zu inländischen gesetzlichen Krankenversicherungen sowie Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht sind nur insoweit abzugsfähig, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen.

f) Beiträge von Arbeitnehmern zu einer ausländischen Pflichtversicherung, die einer inländischen gesetzlichen Sozialversicherung entspricht.

g) Beiträge von Grenzgängern zu einer inländischen oder ausländischen gesetzlichen Krankenversicherung. Grenzgänger sind im Inland ansässige Arbeitnehmer, die im Ausland ihren Arbeitsort haben und sich in der Regel an jedem Arbeitstag von ihrem Wohnort dorthin begeben.

h) Beiträge von Arbeitnehmern zu ausländischen Pensionskassen, die auf Grund einer ausländischen gesetzlichen Verpflichtung zu leisten sind.

5. Von Arbeitnehmern beim Steuerabzug vom Arbeitslohn entrichtete Wohnbauförderungsbeiträge im Sinne des Bundesgesetzes über die Einführung eines Wohnbauförderungsbeitrages, BGBl. Nr. 13/1952.

6. Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

a) Diese Ausgaben sind durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5 Z 1) abgegolten. Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

- b) Wird dem Arbeitnehmer ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt, steht kein Pendlerpauschale zu.
- c) Beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mindestens 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale:
Bei mindestens 20 km bis 40 km 696 Euro jährlich,
bei mehr als 40 km bis 60 km 1 356 Euro jährlich,
bei mehr als 60 km 2 016 Euro jährlich.
- d) Ist dem Arbeitnehmer die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Entfernung nicht zumutbar, beträgt das Pendlerpauschale abweichend von lit. c:
Bei mindestens 2 km bis 20 km 372 Euro jährlich,
bei mehr als 20 km bis 40 km 1 476 Euro jährlich,
bei mehr als 40 km bis 60 km 2 568 Euro jährlich,
bei mehr als 60 km 3 672 Euro jährlich.
- e) Voraussetzung für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales gemäß lit. c oder d ist, dass der Arbeitnehmer an mindestens elf Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte fährt. Ist dies nicht der Fall gilt Folgendes:
- Fährt der Arbeitnehmer an mindestens acht Tagen, aber an nicht mehr als zehn Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu zwei Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.
 - Fährt der Arbeitnehmer an mindestens vier Tagen, aber an nicht mehr als sieben Tagen im Kalendermonat von der Wohnung zur Arbeitsstätte, steht das jeweilige Pendlerpauschale zu einem Drittel zu. Werden Fahrtkosten als Familienheimfahrten berücksichtigt, steht kein Pendlerpauschale für die Wegstrecke vom Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) zur Arbeitsstätte zu.
- Einem Steuerpflichtigen steht im Kalendermonat höchstens ein Pendlerpauschale in vollem Ausmaß zu.
- f) Bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze ist für die Berechnung des Pendlerpauschales entweder der zur Arbeitsstätte nächstgelegene Wohnsitz oder der Familienwohnsitz (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. e) maßgeblich.
- g) Für die Inanspruchnahme des Pendlerpauschales hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto (§ 76) zu nehmen. Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung des Pendlerpauschales muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats melden.
- h) Das Pendlerpauschale ist auch für Feiertage sowie für Lohnzahlungszeiträume zu berücksichtigen, in denen sich der Arbeitnehmer im Krankenstand oder Urlaub befindet.
- i) Wird ein Arbeitnehmer, bei dem die Voraussetzungen für die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales vorliegen, überwiegend im Werkverkehr gemäß § 26 Z 5 befördert,

steht ihm ein Pendlerpauschale nur für jene Wegstrecke zu, die nicht im Werkverkehr zurückgelegt wird. Erwachsen ihm für die Beförderung im Werkverkehr Kosten, sind diese Kosten bis zur Höhe des sich aus lit. c, d oder e ergebenden Betrages als Werbungskosten zu berücksichtigen.

j) Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, Kriterien zur Festlegung der Entfernung und der Zumutbarkeit der Benützung eines Massenverkehrsmittels mit Verordnung festzulegen.

7. Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung). Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Z 8 anzuwenden.

8. Absetzungen für Abnutzungen und für Substanzverringerungen (§§ 7 und 8). Gehört ein abnutzbares Wirtschaftsgut (insbesondere Gebäude) nicht zu einem Betriebsvermögen, gilt für die Bemessung der Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung Folgendes:

a) Grundsätzlich sind die tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten zu Grunde zu legen. Bei der Ermittlung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind § 6 Z 11 und 12 zu berücksichtigen. § 13 ist anzuwenden.

b) Wird ein Wirtschaftsgut unentgeltlich erworben, ist die Absetzung für Abnutzung des Rechtsvorgängers fortzusetzen.

c) Wird ein zum 31. März 2012 nicht steuerverfanges Grundstück im Sinne des § 30 Abs. 1 erstmalig zur Erzielung von Einkünften verwendet, sind der Bemessung der Absetzung für Abnutzung die fiktiven Anschaffungskosten zum Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung zu Grunde zu legen.

d) Bei Gebäuden, die der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung dienen, können ohne Nachweis der Nutzungsdauer jährlich 1,5% der Bemessungsgrundlage (lit. a bis c) als Absetzung für Abnutzung geltend gemacht werden. Ohne Nachweis eines anderen Aufteilungsverhältnisses sind von den Anschaffungskosten eines bebauten Grundstückes 40% als Anteil des Grund und Bodens auszuscheiden. Dies gilt nicht, wenn die tatsächlichen Verhältnisse offenkundig erheblich davon abweichen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, an Hand geeigneter Kriterien (z. B. Lage, Bebauung) abweichende Aufteilungsverhältnisse von Grund und Boden und Gebäude im Verordnungswege festzulegen.

9. Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

10. Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. 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.

§ 20 EStG 1988 idF BGBl I 2014/13 lautet:

Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

§ 20. (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

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. d angeführten Betrag übersteigen.

3. Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, daß die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden. Für Steuerpflichtige, die Ausfuhrumsätze tätigen, kann der Bundesminister für Finanzen mit Verordnung Durchschnittssätze für abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festsetzen, soweit für die Ausfuhrumsätze das inländische Besteuerungsrecht auf dem Gebiet der Einkommensteuer nicht eingeschränkt ist. Als Ausfuhrumsätze gelten Leistungen an ausländische Abnehmer (§ 7 Abs. 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994), wenn es sich überdies um Umsätze im Sinne des § 6 Abs. 1 Z 1 des Umsatzsteuergesetzes 1994, innergemeinschaftliche Lieferungen und sonstige Leistungen im Sinne des Artikels 7 des Umsatzsteuergesetzes 1994 oder um Leistungen im Ausland handelt.

4. *Freiwillige Zuwendungen und Zuwendungen an gesetzlich unterhaltsberechtigte Personen, auch wenn die Zuwendungen auf einer verpflichtenden Vereinbarung beruhen. Derartige Zuwendungen liegen auch vor,*
- wenn die Gegenleistung für die Übertragung von Wirtschaftsgütern weniger als die Hälfte ihres gemeinen Wertes beträgt oder*
 - soweit für die Übertragung von Wirtschaftsgütern unangemessen hohe Gegenleistungen gewährt werden und*
- wenn es sich in den vorgenannten Fällen nicht um die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen handelt, aus Anlaß deren Übertragung eine Rente oder dauernde Last als unangemessene Gegenleistung vereinbart wird. Werden bei Übertragungen im Sinne des vorstehenden Satzes derart unangemessen hohe Renten oder dauernde Lasten vereinbart, daß der Zusammenhang zwischen Übertragung und Vereinbarung der Rente oder dauernden Last wirtschaftlich bedeutungslos ist, ist der erste Satz anzuwenden.*
5. a) *Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist.*
- b) *Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder den Organen der Europäischen Union verhängt werden.*
- c) *Verbandsgeldbußen nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz.*
- d) *Abgabenerhöhungen nach dem Finanzstrafgesetz.*
- e) *Leistungen aus Anlaß eines Rücktrittes von der Verfolgung nach der Strafprozessordnung oder dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (Diversion).*
6. *Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern, aus Anlaß einer unentgeltlichen Grundstücksübertragung anfallende Grunderwerbsteuer, Eintragungsgebühren und andere Nebenkosten; weiters die auf Umsätze gemäß § 3 Abs. 2 und § 3a Abs. 1a UStG 1994 entfallende Umsatzsteuer, soweit eine Entnahme im Sinne des § 4 Abs. 1 vorliegt, sowie die auf den Eigenverbrauch gemäß § 1 Abs. 1 Z 2 lit. a UStG 1994 entfallende Umsatzsteuer. Abzugsfähig ist die Umsatzsteuer auf den Eigenverbrauch von gemischt genutzten Grundstücken, soweit für den nicht unternehmerisch genutzten Teil eine Vorsteuer geltend gemacht werden konnte und diese als Einnahme angesetzt worden ist.*
7. *Aufwendungen oder Ausgaben für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen, soweit es den Betrag von 500 000 Euro pro Person und Wirtschaftsjahr übersteigt. Entgelt ist die Summe aller Geld- und Sachleistungen, ausgenommen Abfertigungen im Sinne des § 67 Abs. 3, Entgelte, die sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 darstellen und Aufwandsersätze, die an einen aktiven oder ehemaligen Dienstnehmer oder an eine vergleichbar organisatorisch eingegliederte Person geleistet werden. Dabei gilt:*
- a) *Bei der Überlassung einer Person durch Dritte zur Erbringung von Arbeits- oder Werkleistungen gilt die Vergütung für die Überlassung als Entgelt. Das vom Überlasser an die überlassene Person geleistete Entgelt unterliegt hingegen nicht dem Abzugsverbot.*

b) Der Betrag von 500 000 Euro pro Person ist nach der tatsächlichen Aufwandstragung zu aliquotieren, wenn Arbeits- oder Werkleistungen

– über einen Zeitraum von weniger als zwölf Monate oder

– für mehrere verbundene Betriebe oder Personengesellschaften erbracht werden.

c) Abfindungen von Pensionsansprüchen unterliegen dem Abzugsverbot, wenn der abgefundene jährliche Pensionsanspruch 500 000 Euro übersteigt. Der nicht abzugsfähige Betrag ergibt sich aus dem Verhältnis des nicht abzugsfähigen Pensionsbestandteiles zur gesamten Pension.

8. Aufwendungen oder Ausgaben für Entgelte, die beim Empfänger sonstige Bezüge nach § 67 Abs. 6 darstellen, soweit sie bei diesem nicht mit dem Steuersatz von 6% zu versteuern sind.

(2) Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit

– nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder

– Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 oder § 30a Abs. 1 (Anm. 1) anwendbar ist,

in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

(3) Aufwendungen und Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 4 können nicht als Sonderausgaben (§ 18), Aufwendungen und Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 5 können weder als Sonderausgaben noch als außergewöhnliche Belastung (§ 34) abgezogen werden. Im übrigen können die bei den einzelnen Einkünften nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben bei Zutreffen der gesetzlichen Voraussetzungen als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden.

Rechtliche Erwägungen

Bewirtungskosten:

Repräsentationsaufwendungen sind nach der Rechtsprechung alle Aufwendungen, die das gesellschaftliche Ansehen fördern, also dazu dienen, zu "repräsentieren", und zwar auch dann, wenn der Aufwand "ausschließlich im betrieblichen Interesse lag", sowie im Besonderen auch im Falle eines damit verbundenen Werbezweckes. Mit dem Verbot des Abzugs solcher Aufwendungen, das nur für die Bewirtung von Geschäftsfreunden von einer Ausnahme durchbrochen ist, werden auch jene Fälle erfasst, in denen nach allgemeinen Grundsätzen Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten vorliegen würden (VwGH 17.4.2013, 2009/13/0065).

Bei Bewirtungsaufwand sowohl zur Kontaktpflege als auch zur Erlangung des Wohlwollens von Mitarbeitern handelt es sich lediglich um einen werbeähnlichen und somit nach § 20 Abs 1 Z 3 EStG nicht abzugsfähigen Aufwand (VwGH 26.9.2000, 94/13/0171). Aufwendungen zur im weitesten Sinn Kontaktpflege, somit letztlich zur Herstellung

einer gewissen positiven Einstellung zum "Werbenden" können ebenfalls nur als werbeähnlicher und somit iSd § 20 Abs 1 Z 3 EStG nicht abzugsfähiger Aufwand beurteilt werden (VwGH 2.8.2000, 94/13/0259). Geschäftsfreunde sind Personen, mit denen eine geschäftliche Verbindung besteht oder angestrebt wird. Arbeitskollegen oder Mitarbeiter sind hingegen keine Geschäftsfreunde iSd § 20 Abs 1 Z 3 EStG (zB UFS 4.2.2013, RV/0190-G/12). Ausgaben für gesellige Zusammenkünfte aller Art oder etwa auch die Bewirtung von Arbeitskollegen und Mitarbeitern fallen unter das Abzugsverbot des § 20 EStG (Jakom/Peyerl EStG¹¹, § 20 Rz 63 mwN; *Krafft in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG 25. EL § 20 Anm 61). Die beschwerdegegenständlichen Kosten für Bewirtungsausgaben, die bereits von der belangten Behörde nicht anerkannt wurden, wurden für die Bewirtung von Mitarbeitern des ***Bank Konzerns aufgewendet. Die Beschwerde war in diesem Punkt abzuweisen.

Arbeitszimmer:

Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer sind ungeachtet der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 20 Abs 1 Z 1 und Z 2 lit b EStG 1988 nur dann abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen auch notwendig ist und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt wird (*Krafft in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG 25. EL § 20 Anm 36).

Bei den Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer handelt es sich um Aufwendungen, bei denen die Schwierigkeit der Abgrenzung gegenüber den Kosten der privaten Lebensführung zur Erörterung von Gesichtspunkten der Notwendigkeit des Aufwands als Indiz für dessen berufliche Veranlassung führt. Das Kriterium der Notwendigkeit ist dabei in zwei voneinander unterscheidbaren Ausprägungen zu beachten. Einerseits unter dem Gesichtspunkt der Art der Tätigkeit und der Auslastung des dafür verwendeten Raumes, und andererseits im Hinblick auf die Frage, ob dem Steuerpflichtigen nicht schon an seiner Dienststelle ein geeigneter Arbeitsplatz zur Verfügung steht (VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0028).

Die Möglichkeit der Benutzung eines jederzeit zugänglichen Arbeitszimmers beim Arbeitgeber steht der Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers entgegen (vgl. *Krafft in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG 25. EL § 20 Anm 37; *Kofler in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁸, § 20 Tz 104/9; Jakom/Peyerl EStG¹¹ (2018), § 20 Tz 42; VwGH 16.12.2003, 2001/15/0197; VwGH 30.6.2015, 2013/15/0165). Da dem Arbeitnehmer im Betrieb ein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, erfolgte die Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers auf freiwilliger Basis.

In der Beschwerde vom 10.7.2017 wird auf die "prekäre Parkplatzsituation" am Standort des Arbeitgeber im ersten Wiener Gemeindebezirk verwiesen. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts sind diese Ausführungen in der Beschwerde nicht geeignet, die Notwendigkeit eines Arbeitszimmers im Wohnungsverband zu belegen, zumal der Beschwerdeführer sogar einen arbeitsvertraglichen Anspruch (siehe Sideletter vom

5.6.2014) auf einen Parkplatz hatte. Auch der weite Arbeitsweg von nach Angaben des Bf zumindest zwei Stunden pro Richtung kann keine Notwendigkeit für ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband begründen, zumal der Bf auch in Wien über eine Wohnung verfügte.

Auch der Verweis auf Prüfungsbeispiele zur Steuerberaterprüfung, in dem es um eine Kanzleileiterin geht, die aus privaten Gründen ein häusliches Arbeitszimmer eingerichtet hat, vermag der Beschwerde nicht zum Durchbruch zu verhelfen, weil für den Beschwerdeführer ein Büro an seinem Arbeitsplatz zur Verfügung stand. Abgesehen davon stellen Prüfungsbeispiele für die Steuerberater keine relevante Rechtsquelle dar. Der Hinweis, dass der Arbeitgeber den Bürostandort in Wien wechselt (jedoch erst nach dem beschwerdegegenständlichen Zeitraum) und dann nur noch für 70 % der Mitarbeiter ein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, kann die Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers im Jahr 2015 nicht darlegen. Selbst eine ständige Erreichbarkeit für Mitarbeiter oder Führungskräfte bedeutet nicht, dass die Einrichtung eines eigenen Arbeitszimmers notwendig ist. Die von der Rechtsprechung geforderte Notwendigkeit liegt im beschwerdegegenständlichen Fall gerade nicht vor.

Auch unter dem Gesichtspunkt der Art und Tätigkeit des Beschwerdeführers kann nicht von einer Notwendigkeit der Einrichtung eines häuslichen Arbeitszimmers ausgegangen werden. Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG muss das Arbeitszimmer im Wohnungsverband den Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit bilden, damit die Kosten nicht unter das Abzugsverbot fallen. Für die Bestimmung des Mittelpunktes einer Tätigkeit ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ihr materieller Schwerpunkt maßgebend; in Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (VwGH 26.7.2013, 2011/15/0104).

Liegt nach dem typischen Berufsbild einer Tätigkeit deren materieller Schwerpunkt zweifellos nicht im häuslichen Arbeitszimmer, ist es hingegen nicht mehr wesentlich, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht zu mehr als der Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (VwGH 29.2.2012, 2008/13/0099).

Der *Mittelpunkt* einer Tätigkeit ist nicht nach den Gegebenheiten im Einzelfall, sondern nach einem typischen Berufsbild zu beurteilen. Nach dem typischen Berufsbild eines Prokuristen einer Großbank, der eine Abteilung leitet, die zu einer global gesteuerten Division gehört und dessen Tätigkeit permanent Auslandsreisen zwecks diverser Besprechungen und Abstimmungen erfordert, liegt der Mittelpunkt dieser Tätigkeit nicht im häuslichen Arbeitszimmer. Die beantragten Kosten in Höhe von € 434,20, die sich auf die anteiligen Raumkosten beziehen, konnten daher nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Kosten für Computer und Telefon:

Aufwendungen iZm der Anschaffung eines Computers einschließlich des Zubehörs sind insoweit Werbungskosten, als eine berufliche Verwendung eindeutig feststeht. Bei Computern, die in der Wohnung des StPfl aufgestellt sind, sowie bei Laptops sind

die berufliche Notwendigkeit (als Abgrenzung zur privaten Veranlassung) und das Ausmaß der beruflichen Nutzung nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Dabei ist angesichts der breiten Einsatzmöglichkeiten von Computern ein strenger Maßstab anzuwenden. Werbungskosten liegen grundsätzlich auch im Falle einer beruflich veranlassten Verwendung eines Internetanschlusses vor. Als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind jedoch über Verlangen nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen. Ist nach den Umständen des Einzelfalles der Beweis nicht zumutbar, genügt die Glaubhaftmachung. Sie hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164). Das Bundesfinanzgericht gelangt im Ergebnis zur Überzeugung, dass die geltend gemachten Kosten für Computer und Telefon nicht beruflich veranlasst sind. Einerseits hat der Arbeitgeber für die Telearbeit die nötige Ausstattung zur Verfügung gestellt und andererseits wurde für die geltend gemachten Telefonkosten überhaupt kein Nachweis erbracht. Der angefochtene Bescheid war dahingehend abzuändern, dass die Telefonkosten in Höhe von € 231,88 keine Werbungskosten darstellen.

Auslandsverlust:

Die unbeschränkte Steuerpflicht umfasst die in § 2 Abs 3 EStG 1988 genannten Einkunftsarten ohne Rücksicht darauf, ob sie aus dem Ausland oder aus dem Inland stammen („Welteinkommen“). Besteht ein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem ausländischen Staat, kommen die dort jeweils vorgesehenen Methoden zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung zur Anwendung. Die Befreiungsmethode besteht darin, dass der Wohnsitzstaat für jene Einkünfte, die nach dem Abkommen im anderen Staat („Quellenstaat“) besteuert werden, eine Steuerbefreiung gewährt, wobei dem Wohnsitzstaat das Recht zugesteht, die Steuern von den ihm zur Besteuerung überlassenen Einkünften nach dem Satz zu erheben, der dem Welteinkommen entspricht (Progressionsvorbehalt - *Wiesner in Wiesner/Grabner/Knecht/Wanke*, EStG 25. EL § 2 Anm 62 ff).

Gemäß § 2 Abs 8 Z 1 EStG 1988 sind für die Ermittlung der ausländischen Einkünfte die Vorschriften des EStG maßgebend. Im Ausland nicht berücksichtigte Verluste sind bei der Ermittlung des Einkommens höchstens in Höhe der nach ausländischem Steuerrecht ermittelten Verluste des betreffenden Wirtschaftsjahres anzusetzen. Die angesetzten Verluste sind in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle auszuweisen. Aus der gesetzlichen Formulierung ("... *nicht berücksichtigte Verluste sind ... anzusetzen.*") ergibt sich, dass diesbezüglich kein Wahlrecht besteht.

Wie sich aus den getroffenen Sachverhaltsfeststellungen ergibt, hat der Bf in der Steuererklärung einen ausländischen Beteiligungsverlust in Höhe von € -220,26 geltend gemacht, wobei sich aber tatsächlich für das Jahr 2015 ein Nachversteuerungsbetrag in Höhe von € 226,75 ergäbe und eine inländische Verlustverwertung in den Vorjahren nicht stattgefunden hat.

Der ausländische Verlust ist zwingend im Jahr seines Entstehens anzusetzen. Ist eine Berücksichtigung ausländischer Verluste in einem Jahr zu Unrecht unterblieben, kann die Verlustverwertung in einem späteren Jahr nicht nachgeholt werden. Es findet in diesem Fall aber auch keine Nachversteuerung statt, wenn es zu einer späteren Verlustverwertung im Ausland kommt (Jakom/Laudacher, EStG¹¹ § 2 Rz 203). Seit dem Jahr 2010 wurden in den jeweiligen Steuererklärungen ausländische Verluste in der Kennzahl 746 bekannt gegeben. Allerdings fand in den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2010 bis 2014 keine Berücksichtigung dieser ausländischen Verluste statt. Aus der nun vorgelegten Mitteilung der Beteiligungs KG geht zwar hervor, dass im Jahr 2015 ein ausländischer Verlust in Höhe von € 226,75 nachzuversteuern wäre. Da aber in den Vorjahren keine Verlustverwertung stattfand, hat nun auch die Nachversteuerung zu unterbleiben.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Im Erkenntnis des VwGH vom 14.11.1990, 89/13/0145 kam der Gerichtshof zum Ergebnis, dass ein Vorstandsleiter, dem ein Büro am Arbeitsplatz zur Verfügung stand, keine Werbungskosten für ein häusliches Arbeitszimmer geltend machen kann. Auch hinsichtlich der steuerlichen Versagung der Repräsentationsaufwendungen (Bewirtungsausgaben) sowie der Telefon- und Bewirtungskosten wird nicht von der Rechtsprechung des VwGH abgewichen. Darüber hinaus liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Wien, am 23. August 2018