

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die RichterIn in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch SKT-Treuhand Schlick-Kornfeind- Thalhammer Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung Gesellschaft m.b.H., Dornbacher Straße 45, 1170 Wien, über die Beschwerde vom 30. Jänner 2019 gegen den vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 31.10.2018 betreffend Einkommensteuer 2016, die als gegen den endgültigen Bescheid vom 16. September 2019 betreffend Einkommensteuer 2016 gerichtet gilt, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde vorentscheidung vom 11.03.2019 wird gem. § 279 Abs. 1 BAO ersatzlos aufgehoben.
- II. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- III. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) machte in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2016 u.a. Aufwendungen für eine Wohnung in Gasse, iHv € 3.752,39 als Werbungskosten geltend.

Mit Bescheid vom 31.10.2018 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2016 berücksichtigte das Finanzamt die beantragten Wohnungsaufwendungen nicht und führte begründend aus, dass der Mittelpunkt der Tätigkeit eines Politikers sowie eines Versicherungsvertreters jedenfalls außerhalb der Räumlichkeiten eines Arbeitszimmers gelegen sei.

Mit Eingabe vom 30.01.2019 erhob die steuerliche Vertretung des Bf. Beschwerde gegen den gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufigen Einkommensteuerbescheid 2016 und brachte vor:

„1. Tätigkeit als Politiker:

Da unser Klient bei den nächsten Wahlen spätestens 2021 in Bezirk als Kandidat antreten wird, war es notwendig, schon zeitgerecht, auch im Hinblick auf vorzeitige Wahlen, eine Räumlichkeit für Gespräche und Beratungen mit örtlichen Funktionären, Sympathisierenden Persönlichkeiten und Vertretern von Unterstützungskomitees zur Verfügung zu haben. Es erscheint plausibel, dass solche Gespräche und Strategieberatungen wegen der notwendigen Vertraulichkeit nicht in Gasthäusern oder sonstigen öffentlichen Räumlichkeiten abgehalten werden können. Abgesehen davon, dass es vertrauensbildend auf örtliche Funktionäre und Unterstützer wirkt, wenn die Besprechungen im Wahlkreis des Kandidaten stattfinden und politische Präsenz im Wahlkreis stattfindet, ist zur Zeit und voraussichtlich bis zum Wahltermin die Nutzung von Besprechungszimmern im Parlamentsgebäude in Bezirk nicht möglich, da dort zur Zeit und bis zum voraussichtlichen Wahltermin Renovierungsarbeiten stattfinden.

Aus den angeführten Gründen finden die wichtigen und wesentlichen Tätigkeiten eines Politikers nicht „jedenfalls außerhalb der Räumlichkeiten eines Arbeitszimmers“ statt, sondern werden notwendigerweise größtenteils im vertraulichen Rahmen eines Arbeitszimmers abgewickelt. Lediglich öffentliche Versammlungen und Redeauftritte finden außerhalb des Arbeitszimmers statt.

2. Tätigkeiten als Versicherungsvertreter

Unser Klient ist Obmann des Zentralbetriebsrates der AG. In dieser Funktion als Belegschaftsvertreter ist er vom Dienst freigestellt und kann lt. betrieblicher Vereinbarung sein Büro am Sitz der AG nur für seine Tätigkeiten als Betriebsrat nutzen.

Da unser Klient jedoch weiterhin langjährige und größtenteils persönlich bekannte Versicherungsnehmer betreut, ist dies nur außerhalb der normalen Dienstzeiten, meistens am Abend oder am Wochenende, möglich. Zu diesen Zeitpunkten ist das Büro am Sitz der AG jedoch nicht zugänglich. Für diese Beratungsgespräche mit ausgewählten Versicherungsnehmern wird der vertrauliche Rahmen der Wohnung in Bezirk genutzt, da die Durchsicht und Besprechung von meist persönlichen Unterlagen in Gasthäusern oder sonstigen öffentlichen Räumlichkeiten ebenfalls nicht sinnvoll erscheint.

3. Sonstige Verwendung der Wohnung In Bezirk

Da der unbefristete und mit Weitergaberecht versehene Mietvertrag zu einer relativ günstigen Monatsmiete abgeschlossen wurde, hat unser Klient im Heizungs- und Sanitärbereich relativ aufwendige Sanierungsarbeiten durchgeführt Nach Abschluss der Sanierungsarbeiten wird die Wohnung mit Schwerpunkt auf der Tätigkeit als Versicherungsvertreter genutzt. Ab dem zweiten Halbjahr 2019, spätestens ab Anfang 2020 wird sich im Hinblick auf die Wahlen spätestens 2021 der Schwerpunkt auf die politische Tätigkeit verlegen.

Zusätzlich dienen die Räumlichkeiten als Archiv für umfassende politische Dokumentationsunterlagen und Presseaussendungen sowie für versicherungstechnische Fachunterlagen.

Nach Pensionsantritt als Versicherungsvertreter und nach Beendigung der politischen Tätigkeit ist eine Weitervermietung der Wohnung geplant. Dabei kann voraussichtlich wegen der erfolgten Renovierungsarbeiten ein deutlich über den eigenen Mietaufwendungen liegender Erlös erzielt werden.“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11.02.2019 wurde die Beschwerde mit der Begründung, dass die antragsgemäß verlängerte Rechtsmittelfrist am 18.12.2018 abgelaufen und ein weiterer Fristverlängerungsantrag nicht eingebracht worden sei, als verspätet zurückgewiesen.

Im Vorlageantrag wurde eingewendet, dass die Beschwerde fristgerecht eingebracht worden sei, da am 17.12.2018 per Fax eine weitere Fristverlängerung bis 31.01.2019 beantragt worden sei.

Gleichzeitig übermittelte der Bf. der Abgabenbehörde den Fristverlängerungsantrag vom 17.12.2018 sowie das Sendeprotokoll.

Mit Beschwerdeverentscheidung des Finanzamtes vom 11.03.2019 wurde die Beschwerdeverentscheidung (Zurückweisung auf Grund Verspätung) aufgehoben und die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

In der Begründung wurde den Beschwerdeeinwendungen nach Wiedergabe der maßgeblichen gesetzlichen Bestimmungen und Rechtsprechung des VwGH im Wesentlichen entgegengehalten:

Zu Punkt 1 Tätigkeit als Politiker:

Nach der Verkehrsauffassung sei der materielle Schwerpunkt der Gesamttätigkeit in der Öffentlichkeit zu sehen. Aufgrund der Tatsache, dass die Öffentlichkeitsarbeit eine wesentliche Komponente der Tätigkeit eines Politikers darstelle, sei auch der Umstand der damit in Verbindung stehenden erforderlichen Besprechungen an vertraulichen Orten mit Funktionären oder Vertretern von Unterstützungskomitees nicht ausreichend, den Mittelpunkt der Tätigkeit im Arbeitszimmer zu sehen. Dem Einwand, es stünden keine geeigneten Räumlichkeiten für derartige Besprechungen aufgrund der Renovierung des Parlamentsgebäudes zur Verfügung, könne insoweit nicht gefolgt werden, als das Parlament für die Dauer der Sanierung in die Hofburg übersiedelt sei und in unmittelbarer Nähe auch Büro-Pavillons zur Verfügung gestellt worden wären.

Zu Punkt 2 Tätigkeiten als Versicherungsvertreter:

In einem Ergänzungsschreiben vom 16.07.2018 habe der Bf. angegeben, dass ihm von seinem Arbeitgeber, der AG, neben den Provisionen für die Vertretertätigkeit zur Abgeltung der Reisespesen auch ein Pauschalentgelt von € 3.000,00 steuerpflichtig ausbezahlt werde. Diese Reisespesen habe der Bf. als Werbungskosten geltend gemacht.

Somit sei eindeutig, dass der Tätigkeitsmittelpunkt außerhalb des Arbeitszimmers gelegen sei. Laut Beschwerdeausführung würden in der Wohnung offenbar ausschließlich langjährig bekannte und ausgesuchte Versicherungsnehmer betreut und beraten werden. Der Umstand, dass der Bf. über keinen Besprechungsraum bei seinem Arbeitgeber verfüge, weise das häusliche Arbeitszimmer nicht zwangsläufig als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit aus.

Zu Punkt 3 sonstige Verwendung der Wohnung:

Der Bf. habe die Wohnungskosten zur Gänze als Werbungskosten beantragt. Bei diesem Mietobjekt handle es sich um eine 85m² große, für Wohnbedürfnisse ausgerichtete Wohnung. Diese beinhalte entsprechend dem vorgelegten Mietvertrag 2 Zimmer, 1 Küche, 1 Vorraum, 1 WC, 1 Badensiche sowie ein Kabinett. Neben der im Mietvertrag zugestandenen Büronutzung sei dieser auch zu Wohnzwecken abgeschlossen worden. Ungeachtet des Umstandes, dass die vom Bf. angeführten Besprechungen aus den angeführten Tätigkeiten nicht in sämtlichen Räumen erfolgen und somit die Abzugsfähigkeit des gesamten mit der Wohnung in Verbindung stehenden Aufwandes nicht zulässig sei, seien die gegebenenfalls anteiligen Kosten für ein Arbeitszimmer aus den bereits genannten Gründen nicht abzugsfähig. Die Verwendung als Archiv zur Aufbewahrung politischer Dokumentationsunterlagen und versicherungstechnischer Fachunterlagen reiche nicht aus, um die Abzugsfähigkeit zu begründen.

Das Vorbringen, dass nach Beendigung der politischen Tätigkeit eine Weitervermietung der gegenständlichen Wohnung angedacht sei, widerspreche den Angaben im Ergänzungsschreiben vom 16.7.2018, wonach die Weitergabe der Wohnung an die auch im Mietvertrag angeführten Kinder und das Enkelkind (G) beabsichtigt sei. Ungeachtet dieses Widerspruchs begründe eine bloß angedachte, nicht näher konkretisierte Vermietungsabsicht bzw. eine fehlende zeitnahe tatsächliche Vermietungsabsicht keine Abzugsfähigkeit der Kosten. Unabhängig davon seien die Kinder des Bf. bereits volljährig und verfügten über einen eigenen Wohnsitz.

Der Bf. brachte fristgerecht einen Vorlageantrag ein und brachte vor:

„1. Tätigkeit als Politiker:

Vorweg wird betont, dass es sich bei den geltend gemachten Werbungskosten nicht um ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer sondern um eine komplette Wohnung handelt, die zur Gänze für berufliche Zwecke genutzt wird. Das Mietverhältnis ist somit mit der Anmietung von Büroräumlichkeiten gleichzustellen.

Der materielle Schwerpunkt der Gesamttätigkeit eines Politikers ist keinesfalls in der Öffentlichkeit zu sehen. Lediglich seine Auftritte in der Öffentlichkeit haben Aussenwirksamkeit. Damit diese Auftritte aber fundiert und kompetent durchgeführt werden können, bedarf es umfangreicher Vorbereitungsarbeiten. Diese betreffen hauptsächlich Studium von Archivmaterial, Strategiegespräche mit Beratern, Einholung der Stimmungslage von örtlichen Funktionären, Vorbereitung von Redeauftritten, Auswertung der Rückmeldungen von öffentlichen Auftritten etc. Auf Grund seiner langjährigen politischen Tätigkeit schätzt unser Klient den Zeitaufwand für diese in der angemieteten Wohnung durchzuführenden und von der Öffentlichkeit nicht wahrgenommenen politischen Tätigkeiten mit 80 % ein. Lediglich 20 % betreffen den Zeitaufwand für die in der Öffentlichkeit wahrgenommenen Auftritte. Der Überwiegende Teil der Tätigkeit erfolgt somit innerhalb der Wohnung.

Die in der BVE vom 11.3.2019 erwähnte Möglichkeit der Nutzung von Büro-Pavillons für die Dauer der Sanierung des Parlaments trifft für unseren Klienten nicht zu. Für Abgeordnete zum Bundesrat sind dort keine Räumlichkeiten vorgesehen.

2. Tätigkeit als Versicherungsvertreter

Auch bei der Tätigkeit als Versicherungsvertreter hängt der Erfolg wesentlich von der Vorbereitung der Gespräche mit den Kunden ab. Dazu zählen für jeden einzelnen Versicherungsfall versicherungstechnische Berechnungen und Analysen, die Überprüfungen eines allfälligen bisherigen Vertragsverlaufes sowie die Abschätzung der Auswirkungen von Vertragsänderungen oder Neuverträgen sowohl für den Versicherungsnehmer als auch für den Versicherer. Der für diese in der angemieteten Wohnung durchzuführenden Gesprächsvorbereitungen anfallende Zeitaufwand überwiegt den Zeitaufwand für die tatsächlichen Kundengespräche nach Einschätzung unseres Klienten bei weitem. Diese Kundengespräche finden teilweise auch in der angemieteten Wohnung statt. Lediglich bei Neuverträgen erfolgt wegen der notwendigen Besichtigung einer allfällig zu versichernden Liegenschaft ein Besuch beim Versicherungsnehmer.

Aus den angeführten Gründen ist somit ersichtlich, dass sich der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit als Versicherungsvertreter zweifelsfrei in der angemieteten Wohnung in Bezirk befindet.

Dem in der BVE vom 11.3.2019 angeführten Umstand, dass aus der Tatsache eines un versteuerten Pauschalersatzes von € 3.000,00 p.a. für km-Gelder und Bewirtungskosten eindeutig ein Tätigkeitsmittelpunkt außerhalb der angemieteten Wohnung abgeleitet wird, kann nicht gefolgt werden. Aus der Tatsache, dass in 2016 neben dem Grundgehalt Vertragsprovisionen von rd. € 16.000,00 (siehe Lohnkonto im Ergänzungsverfahren vom 16.7.2018) und pauschale Spesenvergütungen von nur € 3.000,00 ausbezahlt wurden, kann eher das Gegenteil abgeleitet werden. Nämlich, dass sich der Mittelpunkt der Tätigkeit als Versicherungsvertreter innerhalb der angemieteten Wohnung befindet.

3. Sonstige Verwendung der Wohnung:

Wie bereits unter Punkt 1. und 2. angeführt, wird die angemietete Wohnung zur Gänze als Büro für die Tätigkeiten als Politiker und Versicherungsvertreter genutzt, Für beide Tätigkeiten befindet sich der Schwerpunkt der Tätigkeit In der angemieteten Wohnung und nicht in der Öffentlichkeit. Ein anteiliges Ausscheiden der Kosten für die nicht benutzte Badenische wurde in Anbetracht der geringen Fläche und der niedrigen Monatsmiete bei der Geltendmachung der Werbungskosten nicht durchgeführt. Alle anderen Räume werden beruflich genutzt.

Die im Mietvertrag erwähnten Wohnzwecke und die Anführung der Kinder als Vertragspartner dienten lediglich dazu, dass nach Pensionsantritt in voraussichtlich 10 Jahren für eines der Kinder bei Bedarf die Möglichkeit besteht, den günstigen Mietvertrag fortzuführen. Sollte ein solcher Bedarf seitens der Kinder nicht gegeben sein, bestünde die Möglichkeit der Weiterführung des Mietvertrages durch unseren Klienten und eine Weitervermietung.

Diese beiden Möglichkeiten können allerdings aus heutiger Sicht nur offengehalten werden, eine konkrete Realisierung ist derzeit jedoch nicht absehbar. Es steht allerdings fest, dass die gesamte Wohnung am 1.3.2016 zur Büronutzung gemietet wurde und derzeit, sowie voraussichtlich bis zum Pensionsantritt weiter genutzt werden wird. Für beide darin ausgeübten Tätigkeiten wird auf Grund der oben angeführten Tätigkeitsmerkmale nach Einschätzung unseres Klienten der überwiegende Teil der Erwerbstätigkeit innerhalb der angemieteten Wohnung in Bezirk ausgeübt.“

Mit Schreiben der Abgabenbehörde vom 10.07.2019 wurde der Bf. ersucht bekanntzugeben, in welchem prozentuellen Ausmaß die angemietete 85m² Wohnung in 1210, Schleifgasse 6, für politische Zwecke, für die Tätigkeit als Versicherungsvertreter, für private Zwecke etc. genutzt werde.

Ebenso wurde er im Hinblick auf zukünftige Veranlagungen um Bekanntgabe gebeten, ob sich dieses Verhältnis in den Folgejahren 2017 bis 2019 verändert habe und ob es sich in den Folgejahren ab 2019 wesentlich verändern werde.

In Beantwortung dieses Ergänzungsvorhaltes teilte der Bf. mit, dass die angemietete Wohnung zur Gänze beruflich genutzt werde.

Eine prozentuelle Aufteilung der Nutzung für politische Zwecke und für die Tätigkeit als Versicherungsvertreter sei schwer möglich und könne kaum exakt angegeben werden.

Nach seiner Einschätzung sei die Wohnung seit Beginn der Anmietung in 2016 bis Anfang 2019 ungefähr je zur Hälfte für politische Tätigkeiten und für Tätigkeiten als Versicherungsvertreter benutzt worden. Dabei seien jedoch für Zeiträume von einigen Monaten größere Schwankungen möglich. So würden beispielsweise bei stattfindenden Wahlen die politischen

Tätigkeiten bei weitem überwiegen und danach die Versicherungstätigkeiten, alleine schon wegen der entstandenen Arbeitsrückstände, wieder in den Vordergrund treten.

Für 2018 sei noch zu erwähnen, dass ein Teil der Kosten von der Parlamentsdirektion vergütet worden sei.

Wegen der in 2018 begonnenen, und derzeit noch nicht abgeschlossenen Renovierungsarbeiten sei die Wohnung derzeit für politische Besprechungen mit einer größeren Personenzahl nicht verwendbar. Da dies aber im Hinblick auf den derzeit laufenden Wahlkampf für die Ende September 2019 stattfindenden Wahlen unbedingt erforderlich sei, habe er ein Ausweichlokal angemietet.

Eine Prognose über das Verhältnis der Verwendung der Wohnung für politische Tätigkeiten und als Versicherungsvertreter in den Folgejahren ab 2019 sei derzeit nicht möglich und hänge wesentlich davon ab, ob der Bf. bei den bevorstehenden Wahlen wieder ein politisches Mandat erhalte. Sollte dies nicht der Fall sein, würde natürlich die politische Tätigkeit gegenüber dem jetzigen Ausmaß reduziert sein, da dann neben den normalen Tätigkeiten eines politischen Funktionärs ohne öffentliches Mandat nur noch die bisherigen Tätigkeiten als Kammerrat der AK Wien und als Bundesobmann der freiheitlichen Arbeitnehmer in vollem Umfang weiter wahrzunehmen wären.

Sollte jedoch, im Falle des Nichterreichens eines Mandates bei den Wahlen im September 2019, eine Kandidatur bei den Landtagswahlen 2021 in Wien erfolgen, so würde 2020 und 2021 beim bisherigen Umfang der politischen Tätigkeiten voraussichtlich keine Reduzierung eintreten, 2021 würden diese Tätigkeiten dann voraussichtlich sogar überwiegen.

Mit Bescheid vom 16.09.2019 wurde der vorläufige Einkommensteuerbescheid 2016 vom 31.10.2018 gem. § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

In der dazu ergangenen Begründung wurde seitens des Finanzamtes bezüglich der strittigen Werbungskosten ausgeführt:

1. Tätigkeit als Politiker:

Laut einer telefonischen Anfrage am 27.06.2019 in der Parlamentsdirektion stünden für Mitglieder des Bundesrats während des Parlamentsumbaus Büroräumlichkeiten zur Verfügung. Als Ausweichmöglichkeit sei der Pavillon "Bibliothekshof" vorgesehen. Zusätzlich gäbe es in der Hofburg in der Nähe des großen Redoutensaaes für jeden Parlamentsclub Stützpunktzimmer.

Laut Auskunft der Parlamentsdirektion sei damit sichergestellt, dass für Mitglieder des Bundesrates bzgl. Büronutzung während des Parlamentsumbaus keine Nachteile entstünden.

Hinsichtlich der Tätigkeit als Politiker habe somit im Veranlagungsjahr 2016 keine Notwendigkeit eigens (zusätzlich) angemieteter Büroflächen bestanden

Der Umstand, dass im Veranlagungsjahr 2016 seitens der Parlamentsdirektion keine finanzielle Unterstützung - wie im Jahr 2018 - geleistet worden sei, lasse zusätzlich darauf schließen, dass ausreichend Ausweichmöglichkeiten bestanden hätten und daher eine zusätzliche Anmietung von Büroflächen nicht notwendigerweise erfolgt sei.

Die Frage, ob bzw. wieweit eine teilweise Rückvergütung der Wohnungskosten in 2018 einen etwaigen Werbungskostenabzug bedinge, sei gesondert im Zuge der Veranlagung 2018 zu prüfen.

2. Tätigkeit als Obmann des Zentralbetriebsrates

Laut Eingabe vom 03.01.2019 bestehe als Obmann des Zentralbetriebsrates der AG (in der Funktion als Belegschaftsvertreter) eine Freistellung vom Dienst sowie (laut betrieblicher Vereinbarung) die Möglichkeit der Nutzung eines eigenen Büros.

Zusätzlich habe der Bf. angegeben, dass trotz Freistellung vom Dienst dennoch Kunden der Versicherung (weiterhin) betreut würden, dafür aber nicht das eigene Büro benutzt werden dürfe, da die Büronutzung nur der Betriebsratstätigkeit vorbehalten sei.

Es widerspräche den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass bei einer (Weiter-)Betreuung von Kunden trotz Dienstfreistellung das eigene Büro ausschließlich für die Betriebsratstätigkeit genutzt werden dürfe. Stelle der Arbeitgeber ein Büro zur Verfügung, so sei die Anmietung zusätzlicher Bürofläche nicht notwendigerweise gegeben.

3. Sonstige Verwendung der Wohnung

Auf Grund des Vorbringens des Bf., wonach beabsichtigt sei, dass das Mietverhältnis nach Beendigung der politischen und beruflichen Tätigkeit des Bf. bei Bedarf von den Kindern fortgeführt bzw. dass die Wohnung weitervermietet werde, könne davon ausgegangen werden, dass der Erhalt der Wohnung - neben einem etwaigen beruflichen Hintergrund - auch durch persönliche bzw. innerfamiliäre Motive bedingt sei.

Nicht nur bei einem häuslichen Arbeitszimmer (welches dem Abzugsverbot gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit. d EStG 1988 unterliege), sondern auch bei außerhalb des Wohnungsverbandes gelegenen Arbeitsräumlichkeiten müsse die berufliche Verwendung notwendig sein und ein Ausmaß erreichen, das diese Räumlichkeiten rechtfertige.

Eine solche Notwendigkeit habe im Veranlagungsjahr 2016 weder für die politische Tätigkeit, noch für die Tätigkeit als Obmann des Zentralbetriebsrates bzw. als Versicherungsvertreter vorgelegen.

Zudem könne die Möglichkeit der zukünftigen Wohnvorsorge (Erhalt der günstigen Mitwohnung für Angehörige) oder der eigenen Vermögensvermehrung (Weitervermietung mit

Ertragsabsicht, Ablöse des Mietverhältnisses mit Gewinn, etc.) eine etwaige berufliche Veranlassung verdrängen (vgl. VwGH 14.03.1990, 89/13/0102).

Aufgrund der mangelnden Notwendigkeit bezüglich der beruflichen Veranlassung rücke die persönliche Sphäre in den Vordergrund. Die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Aufwendungen für die Wohnung in Gasse, sei daher nicht gegeben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Zu Spruchpunkt I. (Aufhebung der Beschwerdeentscheidung vom 11.03.2019)

Sachverhalt

Am 31.10.2018 wurde der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2016 gem. § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen. Mit Telefax vom 27.11.2018 beantragte der Bf. eine Erstreckung der Beschwerdefrist bis 18.12.2018. Mit Telefax vom 17.12.2018 wurde um nochmalige Verlängerung der Beschwerdefrist bis 31.01.2019 ersucht.

Am 30.01.2019 brachte der Bf. gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 rechtzeitig eine Beschwerde ein.

Mit Beschwerdeentscheidung vom 11.02.2019 wurde die Beschwerde vom Finanzamt gem. § 260 BAO als verspätet zurückgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass die Rechtsmittelfrist antragsgemäß bis zum 18.12.2018 verlängert und ein weiterer Antrag zur Fristverlängerung nicht eingebracht worden sei.

Am 14.02.2019 brachte der Bf. einen Vorlageantrag ein und wandte ein, dass am 17.12.2018 per Telefax ein weiterer Fristverlängerungsantrag bis 31.01.2019 und somit die Beschwerde fristgerecht eingebracht worden sei.

Mit (zweiter) Beschwerdeentscheidung vom 11.03.2019 wurde die Beschwerdeentscheidung vom 11.02.2019 aufgehoben und die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 als unbegründet abgewiesen.

Gegen die Beschwerdeentscheidung vom 11.03.2019 brachte der Bf. am 07.06.2019 innerhalb der verlängerten Frist einen Vorlageantrag ein.

Beweiswürdigung

Dass der Bf. innerhalb der verlängerten Frist zur Einbringung einer Beschwerde gegen den vorläufigen Einkommensteuerbescheid vom 31.10.2018 am 17.12.2018, und somit rechtzeitig, ein zweites Fristverlängerungsansuchen eingebracht hat, wird vom Finanzamt nicht bestritten.

Somit durfte als erwiesen angenommen werden, dass die Beschwerde innerhalb der bis zum 31.01.2019 verlängerten Rechtsmittelfrist und damit rechtzeitig eingebracht wurde.

Rechtliche Beurteilung

Gemäß § 262 Abs. 1 BAO (idF FVwGG 2012, BGBl. I 2013/14) ist über Bescheidbeschwerden nach Durchführung der etwa noch erforderlichen Ermittlungen von der Abgabenbehörde, die den angefochtenen Bescheid erlassen hat, mit als Beschwerdevoirentscheidung zu bezeichnendem Bescheid abzusprechen.

Gemäß § 264 Abs. 1 BAO kann gegen eine Beschwerdevoirentscheidung innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe (§ 97) der Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht gestellt werden (Vorlageantrag). Der Vorlageantrag hat die Bezeichnung der Beschwerdevoirentscheidung zu enthalten.

Außer in den Fällen des § 278 hat das Verwaltungsgericht nach § 279 Abs. 1 BAO immer in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

Im vorliegenden Fall hat die Abgabenbehörde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid vom 31.10.2018 mit Beschwerdevoirentscheidung vom 11.02.2019 als verspätet zurückgewiesen. Nach Einbringung eines Vorlageantrages wurde vom Finanzamt eine - die Beschwerdevoirentscheidung vom 11.02.2019 aufhebende - zweite Beschwerdevoirentscheidung erlassen.

Der Rechtsschutz im Abgabenrecht wurde mit dem Finanzverwaltungsgerichtsbarkeitsgesetz 2012 (FVwGG 2012 BGBl. I Nr. 14/2013) grundlegend umgestaltet. So ist im Unterschied zum früheren § 276 Abs. 2 idF vor dem FVwGG 2012 keine zweite Beschwerdevoirentscheidung zulässig (vgl. auch Althuber/Tanzer/Unger, BAO-Handbuch; § 262; Fischerlehner, Das neue Abgabenverfahren, §262, Anm 2).

Die Erlassung der zweiten Beschwerdevoirentscheidung vom 11.03.2019 erfolgte daher ohne verfahrensrechtliche Grundlage, weshalb sie durch das Bundesfinanzgericht aufzuheben war (vgl. BFG vom 16.05.2018, RV/3100322/2018).

Zu Spruchpunkt II. (Abweisung der Beschwerde)

Gemäß § 260 Abs. 1 BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevoirentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie

- a) nicht zulässig ist oder
- b) nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Gem. § 245 Abs. 1 erster Satz BAO beträgt die Beschwerdefrist einen Monat.

Gem. Abs. 3 leg. cit. ist die Beschwerdefrist auf Antrag von der Abgabenbehörde aus berücksichtigungswürdigen Gründen, erforderlichenfalls auch wiederholt, zu verlängern. Durch einen Antrag auf Fristverlängerung wird der Lauf der Beschwerdefrist gehemmt.

Auch Anträgen auf neuerliche Erstreckung einer bereits verlängerten Berufungsfrist kommt hemmende Wirkung zu (vgl. etwa Ritz, BAO5, § 245 Tz 26, und die dort angeführte Judikatur).

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11.02.2019 wurde die Beschwerde vom 30.01.2019 gegen den Einkommensteuerbescheid vom 31.10.2018 als verspätet zurückgewiesen.

Aktenkundig ist jedoch, dass der Bf. per Telefax vom 27.11.2018 eine Erstreckung der Beschwerdefrist bis zum 18.12.2018 beantragt und ebenfalls per Telefax vom 17.12.2018 einen weiteren Fristverlängerungsantrag bis 31.01.2019 eingebracht hat. Das zweite Fristverlängerungsansuchen wurde unstrittig innerhalb der bis zum 18.12.2018 verlängerten Beschwerdefrist eingebracht und hat daher fristhemmende Wirkung entfaltet.

Da die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 am 30.01.2019, sohin innerhalb der bis zum 31.01.2019 verlängerten Rechtsmittelfrist und damit rechtzeitig bei der Abgabenbehörde eingebracht wurde, erfolgte die Zurückweisung wegen Verspätung zu Unrecht.

Wenn die an das Bundesfinanzgericht vorgelegte Beschwerde weder zurückzuweisen noch als zurückgenommen oder gegenstandslos zu erklären noch die Sache nach Aufhebung der angefochtenen Bescheide an die Abgabenbehörde zurückzuverweisen ist, hat das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 BAO in der Sache selbst zu entscheiden. Dies gilt auch dann, wenn die Abgabenbehörde die Beschwerde mit einer formalen Beschwerdeverentscheidung erledigt und somit das BFG erstmals meritorisch über die Beschwerde abspricht (BFG 17.2.2015, RV/5101670/2014).

Tritt ein Bescheid an die Stelle eines mit Bescheidbeschwerde angefochtenen Bescheides, so gilt gemäß § 253 BAO die Bescheidbeschwerde auch als gegen den späteren Bescheid gerichtet. Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage ergibt sich für den Beschwerdefall Folgendes:

Die Abgabenbehörde hat mit Bescheid vom 16.09.2019 den vorläufigen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2016 vom 31.10.2018 gem. § 200 abs. 2 BAO für endgültig erklärt. Endgültige Bescheide, die gemäß § 200 Abs. 2 BAO nach vorläufigen Bescheiden erlassen werden, werden vom Anwendungsbereich des § 253 BAO erfasst (vgl. Ritz

BAO5 § 253 Tz 2), sodass die gegenständliche Beschwerde als gegen den endgültigen Bescheid gerichtet gilt.

Sachverhalt:

Der Bf. ist Versicherungsvertreter und Politiker. Seit 2015 ist er Mitglied des Bundesrates.

Sein Wohnsitz befindet sich in ***Bf1-Adr***.

Der Bf. hat im Jahr 2016 eine Wohnung in Gasse, im Ausmaß von 84,4 m², bestehend aus 2 Zimmern, Küche, Badenische, Vorraum, WC und Kabinett, angemietet. Das Mietverhältnis hat am 01.03.2016 begonnen und wurde auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.

Als Mieter sind im Mietvertrag, abgeschlossen am 16.02.2016, folgende Personen angeführt:

Bf1, B, F, C und G.

Im Mietvertrag ist festgehalten, dass der Mietgegenstand überwiegend nur zu Wohnzwecken und Büronutzung verwendet werden darf.

Weiters enthält der Mietvertrag nachstehende Vereinbarung:

„Statt einer Investitionsablöse wird dem Mieter ein einmaliges Weitergaberecht zu den bestehenden Bedingungen eingeräumt (betrifft Nicht-Familienangehörige)

Als Mietzins wurde ein Betrag iHv € 362,20 (incl. Betriebskosten) vereinbart.

Der Bf. verwendete die Wohnung im Streitjahr als Arbeitsraum und als Archiv für Unterlagen, sowohl für seine Tätigkeit als politischer Mandatar, insbesondere für Gespräche und Beratungen mit örtlichen Funktionären, sympathisierenden Persönlichkeiten und Vertretern von Unterstützungskomitees, als auch für die Tätigkeit als Versicherungsangestellter, insbesondere für Beratungsgespräche mit ausgewählten Versicherungsnehmern.

Strittig ist die Abzugsfähigkeit der im Streitjahr geltend gemachten Mietaufwendungen als Werbungskosten.

Im Streitjahr bestand weder für die politische Tätigkeit noch für die Tätigkeit als Versicherungsangestellter eine Notwendigkeit der Nutzung einer Zweitwohnung als Arbeitszimmer oder als Archiv.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem vorliegenden Akteninhalt, insbesondere dem Mietvertrag vom 16.02.2016 und dem Vorbringen des Bf. Die Feststellung der fehlenden beruflichen Notwendigkeit ist das Ergebnis nachstehender Überlegungen:

Die gegenständliche Wohnung wurde nach dem Vorbringen des Bf. im Jahr 2016 angeschafft, um im Hinblick auf bevorstehende Wahlen eine Räumlichkeit für Gespräche und Beratungen mit örtlichen Funktionären, sympathisierenden Persönlichkeiten und Vertretern von Unterstützungskomitees zur Verfügung zu haben, da solche Besprechungen wegen der notwendigen Vertraulichkeit nicht in Gasthäusern oder sonstigen öffentlichen Räumlichkeiten abgehalten werden könnten. Aus welchen Gründen derartige Termine nicht in den Besprechungszimmern im Parlamentsgebäude durchgeführt werden hätten können, ist nicht nachvollziehbar, zumal im Streitjahr 2016 die Renovierung des Gebäudes noch gar nicht begonnen hatte. Aber auch der – allenfalls für nachfolgende Veranlagungen zu prüfende – Einwand, dass für die Dauer der Renovierungsarbeiten die Nutzung von Büroräumen im Parlamentsgebäude nicht möglich sei, vermag nicht zu überzeugen; wurde doch vom Finanzamt auf Grund einer Anfrage in der Parlamentsdirektion in Erfahrung gebracht, dass für Mitglieder des Bundesrates während des Parlamentumbaus Ausweichmöglichkeiten, wie etwa der Pavillon „Bibliothekshof“ und zusätzlich für jeden Parlamentsclub in der Hofburg in der Nähe des großen Redoutensaaes Stützpunktzimmer, zur Verfügung stehen.

Zutreffend hat daher die Abgabenbehörde hinsichtlich der politischen Tätigkeit die Notwendigkeit einer Anmietung von (zusätzlichen) Büroräumen verneint.

Dass die Nutzung einer Wohnung im Interesse der Tätigkeit des Bf. als Versicherungsangestellter notwendig sein soll, ist für das BFG ebenfalls nicht nachvollziehbar. Unbestritten ist, dass dem Bf. ein Büro am Sitz der AG zur Verfügung steht. Laut Beschwerdevorbringen ist der Bf. als Obmann des Zentralbetriebsrates vom Dienst freigestellt, betreut aber dennoch weiterhin ausgewählte Versicherungsnehmer und kann das Büro infolge der Dienstfreistellung nur für seine Tätigkeiten als Betriebsrat nutzen.

Der von der Abgabenbehörde in der Begründung zum endgültigen Einkommensteuerbescheid 2016 vertretenen Ansicht, wonach es den Erfahrungen des täglichen Lebens widerspricht, dass das am Sitz der Versicherungsgesellschaft vorhandene Büro ausschließlich für die Betriebsratstätigkeit genutzt werden dürfe, ist der Bf. nicht entgegengetreten. Es kann daher davon ausgegangen werden, dass die vom Bf. angeführte Betreuung „größtenteils persönlich bekannter Versicherungsnehmer“ in den Büroräumlichkeiten des Arbeitgebers durchgeführt werden hätte können.

Das Vorbringen des Bf., dass die Betreuung langjähriger Kunden nur außerhalb der normalen Dienstzeiten möglich, das Büro am Abend oder am Wochenende jedoch nicht zugänglich sei, impliziert, dass das Büro am Sitz des Arbeitgebers dem Bf. trotz Dienstfreistellung grundsätzlich

für Besprechungen mit Versicherungsnehmern zur Verfügung steht, wenn auch nicht zu jenen Zeiten, zu denen dem Bf. die Beratungsgespräche möglich sind.

Abgesehen davon würden die Aufwendungen für die Nutzung einer Zweitwohnung als Arbeitszimmer zum Zwecke der Betreuung einiger „ausgewählter“ Kunden nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen unzweifelhaft als nicht sinnvoll erachtet werden; umso weniger, als es in der Versicherungsbranche nicht unüblich ist, dass die Beratungsgespräche direkt bei den Kunden stattfinden.

Auch der Verweis auf die Verwendung der Wohnung als Archiv für „umfassende politische Dokumentationsunterlagen und Presseaussendungen sowie für versicherungstechnische Fachunterlagen“ rechtfertigt nicht die Notwendigkeit der Anmietung einer 84m² großen Wohnung.

Es entspricht auch nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass – wie vom Bf. behauptet wird – eine für Wohnbedürfnisse ausgerichtete Wohnung im Ausmaß von 84m², bestehend aus 2 Zimmern, Küche, Badezimmer, Vorraum, WC und Kabinett, zur Gänze beruflich genutzt wird; dem diesbezüglichen Vorbringen des Bf., dass die gesamte Wohnung zur Büronutzung gemietet worden sei, ist entgegenzuhalten, dass laut vorliegendem Mietvertrag der Mietgegenstand ausdrücklich auch zu Wohnzwecken angemietet wurde.

Verwendet der Bf. trotz der ihm im Parlament bzw. an den genannten Ausweichmöglichkeiten und am Sitz der AG zur Verfügung stehenden Besprechungszimmer bzw. Büroräumlichkeiten, somit ohne unbedingte berufliche Notwendigkeit, die in Rede stehende Wohnung als Arbeitszimmer, so liegt der Schluss nahe, dass dafür in seinem privaten Interesse liegende und daher steuerrechtlich unbeachtliche Gründe maßgebend sind. Diese Annahme wird noch dadurch erhärtet, dass als Mieter der Räumlichkeiten laut dem vorliegenden Mietvertrag nicht nur der Bf., sondern auch dessen Kinder und sein Enkelkind aufscheinen. Der Einwand, dass durch die Anführung der genannten Personen als Mieter das Weitergaberecht an die Kinder bzw. das Enkelkind nach Ende der politischen und beruflichen Tätigkeit gewährleistet sein soll, bekräftigt geradezu die Ansicht der belangten Behörde, dass die Anschaffung und der Erhalt der Wohnung durch persönliche bzw. familiäre Gründe veranlasst war.

Auch das Vorbringen, dass nach Pensionsantritt als Versicherungsvertreter und nach Beendigung der politischen Tätigkeit eine Weitervermietung der Wohnung geplant sei, lässt im Sinne der dargelegten Rechtsprechung eher auf eine private, als auf eine berufliche Veranlassung der schließen.

Rechtliche Beurteilung:

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 sind.

Gemäß § 20 Abs 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkunftsarten u.a. nicht abgezogen werden:

„...“

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.

...

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 Errichtung abzugsfähig.

Dem Bf. ist insoweit beizupflichten, als die Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d im gegenständlichen Beschwerdefall keine Anwendung findet, da es sich bei der vom Bf. in Bezirk angemieteten Wohnung nicht um ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer handelt. Die Frage, ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit der Bw. bildet, ist somit nicht entscheidend.

Allerdings muss auch bei einem nicht im Wohnungsverband eingegliederten Arbeitszimmer die berufliche Verwendung notwendig sein und ein Ausmaß erreichen, das ein eigenes Arbeitszimmer rechtfertigt (vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 20 Tz 104/3).

Davon kann aber im Beschwerdefall aus vorangeführten Gründen keine Rede sein.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Notwendigkeit eines Arbeitszimmers nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen zu beurteilen (vgl. VwGH 2.9.2009, 2005/15/0049; VwGH 12.9.1996, 94/15/0073).

Dieses Abstellen auf die Notwendigkeit stellt eine Prüfung der tatsächlichen betrieblichen/beruflichen Veranlassung dar (vgl. VwGH 24.4.2002, 98/13/0193).

Aufwendungen oder Ausgaben, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Abgabenbehörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen oder Ausgaben durch die Einkunftserzielung oder durch die Lebensführung veranlasst worden sind, dürfen nicht schon deshalb als

Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben berücksichtigt werden, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vgl. VwGH 31.5.2011, 2008/15/0126).

Die Notwendigkeit und damit betriebliche/berufliche Veranlassung eines Arbeitszimmers ist dann zu bejahen, wenn die Nutzung eines solchen nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für eine bestimmte Erwerbstätigkeit unzweifelhaft sinnvoll ist (vgl. Peyerl in Jakom, EStG, 13. Auflage, § 20 Rz 19; VwGH 18.12.2013, 2013/13/0103).

In Gesamtbetrachtung der im Beschwerdefall vorliegenden Umstände kann - in Anlehnung an die zitierte ständige Rechtsprechung des VwGH - nicht davon ausgegangen werden, dass eine Notwendigkeit für die Anmietung und Nutzung einer beruflich verwendeten Wohnung bestanden hat.

Die geltend gemachten Mietaufwendungen können daher nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt III. (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.

Die für den Beschwerdefall bedeutsame Rechtsfrage betreffend Aufwendungen für außerhalb des Wohnbereichs gelegene Arbeitszimmer sind in der zitierten Rechtsprechung des VwGH ausreichend beantwortet. Bei der Frage der Notwendigkeit der beruflichen Veranlassung handelt es sich im Wesentlichen um die Beantwortung von Tatfragen im Wege der Beweiswürdigung. Die Voraussetzungen einer Revision iSd § 133 Abs. 4 B-VG liegen somit nicht vor.

Wien, am 29. Oktober 2020