

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 10. Oktober 2019 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 2. Oktober 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2018, Steuernummer ***StNr***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) ist Handelsvertreter und bezieht als solcher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit machte er bereits seit Jahren als Werbungskosten das für Vertreter vorgesehene Berufsgruppenpauschale geltend, das ihm vom Finanzamt auch gewährt wurde.
2. Auch in seiner **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2018** beantragte er – wie in den Vorjahren – unter Bezeichnung seiner beruflichen Tätigkeit als „Handelsvertreter“ diesen Werbungskostenpauschbetrag für Vertreter.
3. Im **Einkommensteuerbescheid 2018 vom 02.10.2019** erfuhren die Einkünfte des Bf's aufgrund des beantragten Vertreterpauschales jedoch keine Kürzung mehr, da – wie in der Begründung des Bescheides ausgeführt – ab 2018 auch beim Berufsgruppenpauschale für Vertreter die Kostenersätze (im Falle des Bf's 11.472,15 Euro) abzuziehen seien.

4. Dagegen erhob der Bf am 10.10.2019 **Beschwerde** und machte, da das Berufsgruppenpauschale für Vertreter ab 2018 nicht mehr anerkannt werde, die folgenden tatsächlichen Kosten für das Jahr 2018 geltend:

Mietkosten	3.300,00 (€ 11,00 pro Quadratmeter)
Strom	145,39 anteilig
Versicherungen	117,75 anteilig
Internet	40,63 anteilig
Afa	0,00

Erläuternd merkte der Bf an, dass die Kosten anteilig aufgrund des Arbeitszimmers berücksichtigt worden seien.

5. Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 26.02.2020** wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und dies damit begründet, *dass der Tätigkeitsmittelpunkt eines Handelsvertreters im Außendienst und nicht im häuslichen Arbeitszimmer liege. Das Arbeitszimmer bilde daher nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit.*

6. In seiner „Beschwerde“ vom 22.03.2020 gegen den Bescheid vom 26.02.2020, die, da sie gegen die Beschwerdeentscheidung gerichtet war, vom Finanzamt als **Vorlageantrag** der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht gewertet wurde, führte der Bf Folgendes aus:

*In seinem Fall liege das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer im Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit. Seine Bürotätigkeit werde ausschließlich von diesem Arbeitszimmer aus erledigt. Dies fange an bei der Termin- und Routenplanung bis hin zur Kundenbetreuung per E-Mail und Telefon (für diesen Zweck gebe es auch eine eigene Telefonleitung lautend auf ***AG***). Der komplette administrative Bereich werde von diesem Arbeitszimmer aus erledigt.*

Das beruflich verwendete Arbeitszimmer sei unbedingt notwendig, da er in der Firma keinen Schreibtisch zur Verfügung gestellt bekomme, um diese Tätigkeiten zu erledigen. Der bestimmte Raum werde ausschließlich als Arbeitszimmer und nur beruflich genutzt. In diesem stünden weiters Fax- und Druckgeräte. Gerne könnte diese Räumlichkeit besichtigt werden.

7. Nach Durchführung eines Mängelbehebungsverfahrens (fehlende Unterschrift am Vorlageantrag) legte der Bf über Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 14.05.2020 mit **Antwortschreiben vom 20.05.2020** einen Plan des Hauses mit eingezeichnetem Büro, Stromjahresabrechnungen, Bankbelege über Telefonkosten sowie Versicherungsbestätigungen vor. Zu den abgefragten Flächenangaben (Gesamtfläche/Haus, Fläche/Arbeitszimmer) wurden keine Angaben gemacht.

8. Mit Vorlagebericht vom 15.07.2020 wurde die gegenständliche Beschwerde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Es wurde die Abweisung der Beschwerde beantragt, da es sich beim Bf um einen Vertreter im Außendienst handle. Das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer stelle somit bei ihm keinesfalls den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf ist nichtselbständiger Handelsvertreter und machte bereits seit Jahren im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit jährlich das Berufsgruppenpauschale für Vertreter als Werbungskosten geltend, das vom Finanzamt auch zuerkannt wurde.

Auch in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2018 beantragte er unter Bezeichnung seiner beruflichen Tätigkeit als „Handelsvertreter“ – wie in den Vorjahren – die Berücksichtigung des Vertreterpauschales. Aufgrund der ab 2018 vorzunehmenden Gegenverrechnung dieses Werbungskostenpauschbetrages mit den Kostenersätzen des Arbeitgebers (11.472,15 €) kam es im Einkommensteuerbescheid 2018 jedoch nicht mehr zu einer Reduktion der Einkünfte.

Der Bf beantragte daher in seiner Beschwerde die Berücksichtigung tatsächlicher, anteiliger Kosten für ein von ihm genutztes Arbeitszimmer.

Das Finanzamt anerkannte die beantragten Kosten für das Arbeitszimmer in seiner Beschwerdeentscheidung nicht als Werbungskosten, da es sich bei dem Bf um einen Handelsvertreter im Außendienst handle, der seinen Tätigkeitsmittelpunkt nicht im Arbeitszimmer haben könne.

Dagegen erhob der Bf abermals „Beschwerde“. Diese wurde als Vorlageantrag an das Bundesfinanzgericht gewertet. Darin wies der Bf darauf hin, dass er in diesem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer seine gesamte Büro- und administrative Tätigkeit erledige. Der Raum werde ausschließlich beruflich genutzt und sei dessen Benutzung unbedingt notwendig, da er in der Firma über keinen eigenen Schreibtisch verfüge.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt mit dem Vorlagebericht elektronisch übermittelten entscheidungsrelevanten Aktenteilen (insbesondere Erklärung des Bf's zur Arbeitnehmerveranlagung 2018, angefochtener Einkommensteuerbescheid 2018,

Beschwerde, Beschwerdeentscheidung, Vorlageantrag – wie unter dem Punkt „Verfahrensgang“ dargestellt).

Dass der Bf schon seit Jahren das Vertreterpauschale geltend gemacht hat und dieses auch vom Finanzamt in den jeweiligen Einkommensteuerbescheiden zuerkannt worden ist, ist dem Abgabensystem des Bundes zu entnehmen.

Bei den vom Bf geltend gemachten Aufwendungen handelte es sich, wie sich insbesondere aus den Ausführungen des Bf's im Vorlageantrag ergibt, unstrittig um tatsächliche Kosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer.

In seinem Vorlageantrag führte der Bf aus, dass er in diesem Zimmer die gesamte für seine Vertretertätigkeit notwendige Bürotätigkeit ausübe und das Zimmer ausschließlich betrieblich genutzt werde. Die Notwendigkeit des Arbeitszimmers ergebe sich daraus, dass er in der Firma über keinen eigenen Schreibtisch verfüge.

An diesen glaubhaften Aussagen zu zweifeln, bestand kein Grund.

Der Bf trat mit diesen Aussagen allerdings nicht der Feststellung des Finanzamtes in dessen Beschwerdeentscheidung entgegen, dass er ein Handelsvertreter im Außendienst sei. Darüber hinaus behauptete er auch nicht, dass seine Bürotätigkeit im Arbeitszimmer insgesamt mehr Zeit in Anspruch genommen hätte als seine Außendiensttätigkeit. Eine solche Behauptung wäre auch nicht glaubhaft gewesen, hätte sie doch seinem bisherigen Antrag auf Gewährung des Vertreterpauschales, das ihm bis 2017 auch regelmäßig zuerkannt worden war, widersprochen. Sowohl die Tätigkeit als Vertreter im Außendienst als auch die tatsächliche Tätigkeit im Außendienst über mehr als die Hälfte der Gesamtarbeitszeit waren nämlich seit jeher Voraussetzung für die Zuerkennung des Vertreterpauschales.

Dadurch, dass er das Vertreterpauschale auch ursprünglich für 2018 beantragt hat, hat der Bf zudem dokumentiert, dass sich an seiner Tätigkeit gegenüber den Vorjahren nichts geändert hat und er auch im Jahr 2018 als Handelsvertreter überwiegend im Außendienst tätig war.

Der Bf erhob weiters keine Einwendungen gegen die Ausführungen des Finanzamtes in seinem Vorlagebericht, in dem abermals darauf hingewiesen wurde, dass er ein Vertreter im Außendienst sei. Der Vorlagebericht des Finanzamtes an das Bundesfinanzgericht vom 15.07.2020 war auch ihm, wie sich aus den von der Abgabenbehörde übersandten Unterlagen ergibt, in Zweitschrift übermittelt worden.

Bezüglich weiterer Ausführungen zur Beweiswürdigung wird auf die Ausführungen unter Punkt 3.2. dieses Erkenntnisses, die verständnis halber im Kontext mit der rechtlichen Beurteilung zu tätigen waren, verwiesen.

3. Rechtliche Beurteilung:

3.1. Rechtsgrundlagen:

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

*Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für die Einrichtungsgegenstände der Wohnung **nicht** bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden. 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 der Einrichtung abziehbar.*

Nach § 1 Z 9 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl II 382/2001, können Vertreter anstelle des Pauschbetrages für Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 für die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses 5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190 Euro jährlich an Werbungskosten absetzen. Der Arbeitnehmer muss ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben. Zur Vertretertätigkeit gehört sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst. Von der Gesamtarbeitszeit muss dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden.

Gemäß § 4 der zit. Verordnung in der Fassung BGBl II 68/2018 – zufolge deren § 6 Abs. 4 anwendbar ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 2018 – kürzen Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 die jeweiligen Pauschbeträge.

Die in der ursprünglichen Fassung der Verordnung vorgesehene Ausnahmeregelung, wonach eine Kürzung des Pauschbetrages durch Kostenersätze des Arbeitgebers bei Vertretern nicht zu erfolgen habe, findet sich in der ab 2018 geänderten Fassung nicht mehr.

3.2. Erwägungen:

Eingangs ist Folgendes festzuhalten:

Der Bf hat seinen Schriftsatz vom 22.03.2020 als "Beschwerde" bezeichnet. Das Anbringen wurde vom Finanzamt richtigerweise als Antrag auf Vorlage seiner Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht gewertet. Dies aus folgenden Gründen:

Bei der Beurteilung von Anbringen kommt es nicht auf die Bezeichnung des Schriftstückes, sondern auf den Inhalt bzw. das erkennbare Ziel des Parteienschrittes an (Ritz, BAO⁶, § 85 Tz 1 mwN). Mit seiner „Beschwerde“ vom 22.03.2020 erhob der Bf Einwendungen gegen die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung vom 26.02.2020. Das Anbringen war somit eindeutig gegen diese Beschwerdevorentscheidung gerichtet. Der in der

Bundesabgabenordnung vorgesehene, einzig zulässige Rechtsbehelf zur Bekämpfung einer Beschwerde vor Entscheidung ist gemäß § 264 Abs. 1 BAO jedoch der Vorlageantrag. Das Anbringen des Bf's vom 22.03.2020 war daher als solcher zu werten.

Zur Anerkennung der Aufwendungen für das Arbeitszimmer:

Der Bf machte seit Jahren – so auch für 2018 – als Handelsvertreter den Werbungskostenpauschbetrag für Vertreter geltend, der ihm bis 2017 auch ungekürzt gewährt wurde. Es war somit unstrittig, dass er mit seiner Tätigkeit die Voraussetzungen für die Gewährung des Vertreterpauschales – Vertretertätigkeit im Außendienst, zeitlich überwiegende Außendiensttätigkeit – erfüllt hat.

Im Jahr 2018 kürzte die Abgabenbehörde aufgrund der geänderten Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen (siehe obige Zitate) erstmals diesen Pauschbetrag um die Kostenersätze des Arbeitgebers, die diesen im konkreten Fall um ein Vielfaches überstiegen.

Gegen den entsprechenden Einkommensteuerbescheid erhob der Bf Beschwerde. Darin bekämpfte er nicht die vom Finanzamt vorgenommene Kürzung des Pauschbetrages um die Kostenersätze, in Streit stand vielmehr die Frage, ob er – anstatt des Werbungskostenpauschbetrages für die Berufsgruppe der Vertreter – die (anteiligen) tatsächlichen Aufwendungen für ein Arbeitszimmer, das unbestritten im Wohnungsverband liegt, als Werbungskosten absetzen kann.

Wie sich aus der oben zitierten Regelung des **§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988** ergibt, dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes **Arbeitszimmer** bei den Einkünften **grundsätzlich nicht** abgezogen werden.

Ein Abzug ist **nur dann** möglich, wenn das Arbeitszimmer den **Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit** des Steuerpflichtigen bildet.

Ist dies nicht der Fall, können die auf das Arbeitszimmer entfallenden anteiligen Aufwendungen auch dann nicht abgezogen werden, wenn der Raum ausschließlich beruflich genutzt wird und vom Arbeitgeber kein Büro zur Verfügung gestellt wird (VwGH 02.06.2004, 2003/13/0166).

Der Bf behauptete nun in seinem Vorlageantrag vom 22.03.2020, dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit bilde, da er von diesem Zimmer aus seine gesamte Büro- und administrative Tätigkeit erledige (Termin- und Routenplanung, Kundenbetreuung per E-Mail und Telefon). Er nutze den Raum ausschließlich beruflich und sei dieser unbedingt notwendig, da er in der Firma keinen eigenen Schreibtisch habe.

Hierzu ist Folgendes auszuführen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 25.07.2013, 2011/15/0104) ist für die **Bestimmung des Mittelpunktes einer Tätigkeit** 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 (vgl. VwGH 18.10.2012, 2008/15/0236; VwGH 19.04.2006, 2002/13/0202; VwGH 28.11.2000, 99/14/0008).

Der **materielle Schwerpunkt** einer Tätigkeit bestimmt sich nach deren typischem Berufsbild (VwGH 24.10.2005, 2001/13/0272). Vertreter sind nach der herrschenden Verkehrsauffassung Personen, die im Außendienst zum Zwecke der Anbahnung und des Abschlusses von Geschäften und zur Kundenbetreuung tätig sind (VwGH 31.05.2017, Ro 2015/13/0009). Der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit ist bei einem im Außendienst tätigen Handelsvertreter somit – auch wenn er seine Innendiensttätigkeit in einem ausschließlich für diese Zwecke benutzten Raum verrichtet – außerhalb seines Arbeitszimmers zu erblicken (UFS 01.07.2010, RV/0262-G/10; BFG 06.03.2020, RV/7104068/2019; *Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰, § 20 Rz 104/6).

Dass der Bf als Handelsvertreter überwiegend im Außendienst tätig war, ist als erwiesen anzunehmen, zumal er auch selbst dieser Feststellung des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung und im Vorlagebericht an das Bundesfinanzgericht nicht entgegengetreten ist. Ein entsprechender Widerspruch wäre zudem auch keineswegs nachvollziehbar gewesen, da Voraussetzung für das vom Bf jahrelang beantragte und auch gewährte Vertreterpauschale gerade jene Umstände sind, die den Tätigkeitsschwerpunkt eines Vertreters im Außendienst ausmachen (Außendiensttätigkeit, zeitliches Überwiegen der Außendiensttätigkeit im Verhältnis zur Gesamtarbeitszeit). Dass sich die Tätigkeit des Bf's geändert hätte, hat er nie behauptet und wird der Umstand, dass keine Änderung eingetreten ist, dadurch bestätigt, dass er das Vertreterpauschale auch noch für 2018 beantragt hat. Auch die nicht unbeträchtliche Höhe der Kostenersätze des Arbeitgebers (11.472,15 €) lässt auf eine umfangreiche Außendiensttätigkeit schließen.

Der Bf hat durchaus glaubhaft dargetan, dass er in seinem im Wohnverband gelegenen Arbeitsraum sämtliche Büro- und administrativen Tätigkeiten im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit erledigt hat. Dass solche Innendiensttätigkeiten im Zusammenhang mit einer im Außendienst ausgeübten Handelsvertreterstätigkeit anfallen und notwendig sind, kann nicht geleugnet werden und hat der Ordnungsgeber darauf Bedacht genommen, wenn er sich in seiner Verordnung auf die erforderliche Innendiensttätigkeit Bezug nimmt und diese im erforderlichen Ausmaß auch nicht schädlich für das Vertreterpauschale erachtet. Dieser Umstand kann aber nicht dazu führen, dass sich der Tätigkeitsmittelpunkt eines schwerpunktmäßig im Außendienst tätigen Handelsvertreters nach dem oben beschriebenen typischen Berufsbild und der Verkehrsauffassung in das Arbeitszimmer verlagert. Angesichts dessen war auch die ausschließliche berufliche Nutzung nicht mehr von Relevanz.

Der Umstand, dass der Steuerpflichtige die seine Vertretertätigkeit unterstützende Innendiensttätigkeit in einem (wenn auch ausschließlich beruflich genutzten) im Wohnungsverband gelegenen Raum erledigt, konnte nicht zu einer Verlagerung des materiellen Schwerpunktes der insgesamt Vertretertätigkeit und somit des Mittelpunktes der Tätigkeit des Bf's in das häusliche Arbeitszimmer führen (in diesem Sinne auch VwGH 28.11.2000, 99/14/0008; VwGH 02.06.2004, 2003/13/0166; UFS 01.07.2010, RV/0262-G/10).

Da somit die Tatbestandsvoraussetzung des Vorliegens eines Mittelpunktes der Tätigkeit im Arbeitszimmer gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nicht erfüllt war, konnten die geltend gemachten Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht anerkannt werden. Die Beschwerde war daher abzuweisen.

Angemerkt wird abschließend, dass die Internetkosten als eigenständige Werbungskosten zu betrachten und grundsätzlich unabhängig von der Anerkennung der Aufwendungen für das Arbeitszimmer zu beurteilen sind. Im gegenständlichen Fall beliefen sich die diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen jedoch lediglich auf 40,63 €. Damit lagen sie unter dem ohnehin berücksichtigten allgemeinen Werbungskostenpauschbetrag von 132,00 € gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988, sodass sie nicht zu einer Abänderung des Bescheides führen konnten.

3.3. Zum Abspruch über die 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Zur Frage, wo der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 im Zusammenhang mit der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein Arbeitszimmer liegt, gibt es schon eine ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 25.07.2013, 2011/15/0104). Die gegenständliche Entscheidung war daher nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig.

Linz, am 16. September 2021