

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin\*\*\*1\*\*\* in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, über die Beschwerde vom 29. September 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 8. September 2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019 Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* zu Recht erkannt:

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

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) ist Außendienstverkäufer/Techniker. In seinem Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für das Streitjahr 2019 machte er die Berücksichtigung des Berufsgruppenpauschales für Vertreter geltend und erklärte Kostenersatz in Höhe von 4.295,20 Euro. Der Jahreslohnzettel weist nicht steuerbare Bezüge (§ 26 Z 4 EStG 1988) in Höhe von 4.295,20 Euro und die Überlassung eines arbeitgebereigenen Kfz für 12 Monate aus, weshalb im Zuge der Veranlagung das Berufsgruppenpauschale vom Finanzamt um die erhaltenen Kostenersatz gekürzt wurde.

Dagegen wandte sich der Bf mit dem Rechtsmittel der Beschwerde. Begründend brachte er vor, dass im Einkommensteuerbescheid 2019 die Werbungskosten für das Home Office nicht berücksichtigt worden seien.

Im Zuge eines Ergänzungsersuchens legte der Bf den Dienstvertrag, ein Schreiben des Dienstgebers, eine Aufstellung der nichtsteuerbaren Bezüge, Fotos, Baukostenaufstellung und einen Einreichplan vor.

In der in der Folge ergangenen Beschwerdevorentscheidung wies das Finanzamt die Beschwerde mit nachstehender Begründung ab:

*„Im Angestelltendienstvertrag ist ersichtlich, dass die Tätigkeit eines Außendienstverkäufers/Technikers ausgeführt wird. Weiters wird ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt und zusätzlich die Kosten für Verpflegungsmehraufwand bei Dienstreisen durch den Dienstgeber nicht steuerbar bzw. steuerfrei ersetzt. Aufgrund der Höhe des nicht steuerbaren bzw. steuerfreien Ersatzes ist es schon in zeitlicher Hinsicht nicht möglich, dass das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet.*

*Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht 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 seiner Einrichtung auch nur dann abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig ist und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird (vgl. VwGH 23.5.1996, 94/15/0063, VwGH 31.10.2000, 95/15/0186).“*

Dagegen richtete sich der Bf mit seinem Antrag auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führte im Wesentlichen aus, dass seine Tätigkeit nicht allein im Außendienst möglich wäre. Er benötige dafür ein Büro, um die für die Bestellung erforderlichen Arbeiten (Besichtigung und Aufnahme von diversen Heizungs- und Kälteanlagen vor Ort) durchführen zu können. *„Bei diesen aufgenommenen Anlagen müssen anschließend die Dimensionierungen sowie die Auslegung und Berechnung der Ventile und der Druckhaltungen durchgeführt werden“*. Diese Berechnungen könne er nur in seinem Büro durchführen, weil er dafür zwei Computer, Monitor, Drucker, diverse technische Unterlagen sowie Platz für Pläne (Schreibtisch) benötige. Seine Dienstzeit ende auch nicht um 16 Uhr, sondern gehe bis spät in die Nacht bzw. benötige er auch das Wochenende. Daraus folge, dass das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer den Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit bilde.

Konkret führte der Bf weiter aus: *„Würde ich keine Dimensionierung sowie Auslegung und Berechnung von Anlagen durchführen können wäre die Erstellung eines Angebots nicht möglich, und somit würde ich keine Bestellung erhalten. Bei diesen Raum sind Kosten angefallen wie z. B. Strom, Heizung und Errichtungskosten.*

*Für das betrieblich beigestellte Kraftfahrzeug zahle ich 2% Sachbezug (689,80€) pro Monat. Da mein Dienstort nicht in G. ist, und laut dieses Bescheides auch nicht bei mir zu Hause, frage ich mich, warum ich diese zahlen muss.*

*Weiters halte ich fest das ich das Kraftfahrzeuges, welches ich benutzen darf, ich auch nicht privat nütze“.*

Zusammenfassend beantragte der Bf die Anerkennung der Kosten für das Büro und eine Erklärung, weshalb er für seinen Sachbezug Steuern zahlen müsse.

Vom Finanzamt wurde dem Bf im Vorlagebericht vom 16.11.2021 nochmals zur Kenntnis gebracht, dass die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs.1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstellt, nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung und zwar nach dem typischen Berufsbild des jeweiligen Steuerpflichtigen erfolge.

Der Bf sei als Außendienstverkäufer/Techniker in der Steiermark und Kärnten tätig. Aufgrund des vorgelegten Dienstvertrages zähle zu seiner Tätigkeit u.a. die technische und kaufmännische Beratung von Installateuren, Planern, Bauträgern, öffentlichen Stellen und Entscheidungsträgern sowie Großhändlern über die Produkte, Techniken und Methoden. Weiters nehme der Bf an Schulungen und Tagungen im Ausland teil. Die Reisekosten werden vom Dienstgeber getragen. Ebenso stelle ihm der Dienstgeber einen Dienstwagen zur Verfügung, zu dessen privaten Verwendung er berechtigt sei. Daher stelle das Arbeitszimmer des Berufungswerbers für seine aus dem Dienstvertrag zu ersehende Tätigkeit als Außendienstverkäufer/Techniker nach der Verkehrsauffassung bzw. nach dem typischen Berufsbild nicht den Tätigkeitsmittelpunkt dar. Wenn der Bf nun im Vorlageantrag ergänzend vorbringe, dass er die Erstellung von Angeboten nur in einem Büro machen könne und deshalb das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit darstelle, vermag nichts daran zu ändern, dass lt. Dienstvertrag der Tätigkeitsmittelpunkt nicht im Arbeitszimmer, sondern im Außendienst liege. Dies spiegle auch die vom Dienstgeber überlassene Arbeitsausrüstung, wie Notebook, Mobiltelefon und Internetanbindung, sowie das Kraftfahrzeug und die Reisekostenersätze wieder.

Bezüglich des Einwandes des Bf, das Arbeitszimmer sei für seine Tätigkeit erforderlich gewesen, werde darauf hingewiesen (vgl. VwGH 24.4.2002, 98/13/0193), dass der Umstand, dass der Abgabepflichtige über keinen anderen Arbeitsraum verfüge, das häusliche Arbeitszimmer nicht zwangsläufig als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Abgabepflichtigen ausweise. Der Mittelpunkt einer Tätigkeit sei nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen; im Zweifel werde darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt werde. Dass der Bf in zeitlicher Hinsicht mehr als die Hälfte seiner Arbeitszeit in seinem Arbeitszimmer verbracht habe, werde nicht behauptet und würde im Widerspruch zur geltend gemachten Berufsgruppenpauschale für Vertreter stehen.

Zur Frage des Sachbezuges führte das Finanzamt Nachstehendes aus:

*„Wenn der Bf im Vorlageantrag erstmalig vorbringt, dass er das arbeitgebereigene Kraftfahrzeug nicht privat nütze und er nicht nachvollziehen könne dafür einen Sachbezug zu zahlen, wird folgendes ausgeführt: Nach § 15 Abs. 1 EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen u.a. der Einkunftsart des § 2*

*Abs. 3 Z 4 leg. cit. (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) zufließen. Im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG 1988 sind geldwerte Vorteile wie die Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen.*

*Zur Festlegung der üblichen Mittelpreise hat der Bundesminister für Finanzen die Verordnung über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge erlassen. Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benützen, dann ist nach § 4 Abs. 1 der Sachbezugsverordnung ein Sachbezug von 1,5 % bzw. 2 % der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 720 Euro bzw. 960 EUR monatlich, anzusetzen.*

*Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist nach § 4 Abs. 2 der Verordnung ein Sachbezugswert im halben Betrag anzusetzen. Da der Bf im gegenständlichen Fall durch keine geeigneten Unterlagen nachgewiesen hat, dass das KFZ überhaupt nicht oder nur gelegentlich privat verwendet worden ist, ist die Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges mit dem vollen Sachbezug gem. § 4 Abs 1 Sachbezugsverordnung zu bewerten.“*

## **I. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Arbeitszimmer**

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

Werbungskosten sind auch Ausgaben für Arbeitsmittel (Z 7), Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen (Z 9), Aufwendungen für Aus- und Fortbildung (Z 10).

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

*2. ...*

*d) Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnungen. 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.“*

Gemäß § 17 Abs. 6 EStG 1988 können vom Bundesminister für Finanzen zur Ermittlung von Werbungskosten Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festgelegt werden.

Die auf Grund dieser Ermächtigung erlassene Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl. II Nr. 382/2001, in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung lautet auszugsweise:

*§ 1. Für nachstehend genannte Gruppen von Steuerpflichtigen werden nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 folgende Werbungskosten auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt:*

...

#### *9. Vertreter*

*5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190 Euro jährlich.*

*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.*

Unbestritten ist im vorliegenden Fall, dass der Bf Außendienstverkäufer/Techniker ist und seine Normalarbeitszeit laut Bestätigung seines Arbeitgebers 8,5 Stunden pro Tag von Montag bis Donnerstag und 4,5 Stunden am Freitag beträgt.

Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen, somit nach „dem typischen Berufsbild“ (VwGH 24.10.2005, 2001/13/0272). Liegt ein typisches Berufsbild nicht vor, sind Sachverhaltsfeststellungen zum typischen Ablauf der Tätigkeit erforderlich (VwGH 24.3.2009, 2006/13/0137). 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 zB VwGH 18.10.2012, 2008/15/0236; 25.7.2013, 2011/15/0104 ).

Außendienstverkäufer 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 Vertreter 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).

Das Bundesfinanzgericht geht davon aus, dass es sich bei der Tätigkeit des Bf (Außendienstverkäufer/Techniker) schon seinem typischen Berufsbild nach um eine Tätigkeit handelt, deren materieller Schwerpunkt nicht in einem Arbeitszimmer gelegen ist - geschweige denn eine Tätigkeit, die eine ausschließliche oder nahezu ausschließliche Nutzung eines im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers erforderlich macht. Wie das Finanzamt zurecht im Vorlagebericht aufgezeigt hat, sind für das vom Bf beantragte Vertreterpauschale gerade jene Umstände maßgeblich, die den Tätigkeitsschwerpunkt eines Vertreters im Außendienst ausmachen (Außendiensttätigkeit, zeitliches Überwiegen der Außendiensttätigkeit im Verhältnis zur Gesamtarbeitszeit).

Der Bf hat zwar glaubhaft dargetan, dass er in seinem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitsraum Büro- und administrativen Tätigkeiten im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit erledigt hat. Dass solche Innendiensttätigkeiten im Zusammenhang mit seiner im Außendienst ausgeübten Tätigkeit anfallen und notwendig sind, kann nicht geleugnet werden und hat der Verordnungsgeber darauf Bedacht genommen, wenn er in der 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 Außendienstverkäufers/Technikers nach dem oben beschriebenen typischen Berufsbild und der Verkehrsauffassung in das Arbeitszimmer verlagert.

Der Umstand, dass der Bf die seine Tätigkeit unterstützende Innendiensttätigkeit in einem (wenn auch ausschließlich beruflich genutzten) im Wohnungsverband gelegenen Raum erledigt, konnte nicht zu einer Verlagerung des materiellen Schwerpunktes der insgesamt Tätigkeit als Außendienstverkäufer und somit des Mittelpunktes der Tätigkeit 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).

Die beantragten Aufwendungen für das Arbeitszimmer konnte somit nicht berücksichtigt werden.

## **2. Sachbezug/Pkw**

§ 15 EStG 1988 lautet:

*(1) Einnahmen liegen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 zufließen. Die Veräußerung von Wirtschaftsgütern*

*führt nur dann zu Einnahmen, wenn dies ausdrücklich angeordnet ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden.*

*(2)*

*1. Geldwerte Vorteile (Wohnung, Heizung, Beleuchtung, Kleidung, Kost, Waren, Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind mit den um übliche Preisnachlässe verminderten üblichen Endpreisen des Abgabeortes anzusetzen.*

*2. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesminister für Arbeit, Soziales und Konsumentenschutz die Höhe geldwerter Vorteile mit Verordnung festzulegen sowie in der Verordnung für die Zurverfügungstellung von Kraftfahrzeugen im Interesse ökologischer Zielsetzungen Ermäßigungen und Befreiungen vorzusehen.*

Sachbezugsverordnung BGBl. II Nr. 416/2001 idF BGBl 467/2004:

Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges

*§ 4 (1) Besteht für den Arbeitnehmer die Möglichkeit, ein arbeitgebereigenes Kraftfahrzeug für nicht beruflich veranlasste Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu benutzen, gilt Folgendes:*

*1. Es ist ein Sachbezug von 2% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 960 Euro monatlich anzusetzen.*

*2. Abweichend von Z 1 ist für Kraftfahrzeuge mit einem CO<sub>2</sub>-Emissionswert von nicht mehr als 130 Gramm pro Kilometer ein Sachbezug von 1,5% der tatsächlichen Anschaffungskosten des Kraftfahrzeuges (einschließlich Umsatzsteuer und Normverbrauchsabgabe), maximal 720 Euro monatlich, anzusetzen.*

*(2) Beträgt die monatliche Fahrtstrecke für Fahrten im Sinne des Abs. 1 im Jahr nachweislich nicht mehr als 500 km, ist ein Sachbezug im Ausmaß des halben Sachbezugswertes gemäß Abs. 1 anzusetzen. Unterschiedliche Fahrtstrecken in den einzelnen Lohnzahlungszeiträumen sind dabei unbeachtlich.*

In dem vom Bf vorgelegten Dienstvertrag wird Nachstehendes festgelegt:

*„Der Dienstnehmer erhält ein Dienstfahrzeug in der Klasse Minivan (VW Sharan, Ford Galaxy oder gleichwertig. Diesel, max. 2 l Hubraum). Das Fahrzeug kann auch für private Fahrten verwendet werden. Die Nutzung unterliegt der Firmen Kfz Ordnung.“*

Fahrten zwischen Arbeitsstätte und Wohnung stellen Privatfahrten dar. Auch eine gelegentliche Benutzung des Firmenfahrzeuges für diese Fahrten führt dem Grunde nach zu einem Vorteil aus dem Dienstverhältnis (VwGH 16.7.1996, 96/14/0033). Zur Geltendmachung

des halben Sachbezuges ist ein Nachweis über die untergeordnete private Nutzung erforderlich.

Darauf hat das Finanzamt den Bf im Vorlagebericht, dem nach ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 31.5.2011, 2008/15/0288, BFG 12.11.2015, RV/5101378/2015) der Charakter eines Vorhaltes zukommt, hingewiesen und es wäre dem Bf unbenommen geblieben, diesen Ausführungen entgegen zu treten. Da der Bf jedoch dagegen nichts vorgebracht hat, ist die Privatnutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges mit dem vollen Sachbezug gemäß § 4 Abs. 1 Sachbezugsverordnung zu bewerten.

Bei der vorliegenden Sach- und Rechtslage war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

### **Zu Spruchpunkt II. (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 gegenständlichen Fall waren lediglich einzelfallbezogenen Tatfragen zu beurteilen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag daher nicht vor, weshalb die Revision spruchgemäß nicht zuzulassen war.

Graz, am 25. Jänner 2022