

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Martin Christoph Wittmann in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 2. November 2018 gegen die Bescheide des Finanzamtes Bruck Leoben Mürrzuschlag (nunmehr Finanzamt Österreich) jeweils vom 9. Oktober 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 und 2017, 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

I. Verfahrensgang

Mit **Bescheiden** des Finanzamtes jeweils vom **9.10.2018** betreffend Einkommensteuer (im Folgenden ESt)/Arbeitnehmerveranlagung (im Folgenden **ANV**) für die Jahre **2016** und **2017** berücksichtigte die belangte Behörde die vom Beschwerdeführer (im Folgenden Bf) beantragten Werbungskosten für ein häusliches Arbeitszimmer (anteilige Kosten für das Haus sowie AfA für Möbel usw) iHv 923,40 Euro für das Jahr 2016 bzw 852,57 Euro für das Jahr 2017 nicht. Begründend führte sie aus, dass sich der Mittelpunkt der Tätigkeit des Bf im Außendienst befinde. Ein Arbeitsraum (Büroraum) im Keller des Wohnhauses des Bf sei auch dann im Wohnungsverband gelegen, wenn er über einen (weiteren) Eingang vom Garten her verfüge (Verweis auf VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176).

Dagegen erhob der Bf mit Schriftsatz vom **2.11.2018** **Beschwerde** und begründete diese wie folgt: „Nach 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden 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. Ein Arbeitszimmer liegt dann im Wohnungsverband, wenn es einen Teil der Wohnung oder des Einfamilienhauses darstellt und über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumlichkeiten verfügt (vgl. VwGH vom 19. Dezember 2000, Zl. 99/14/0283)“.

Mit **Ergänzungsersuchen** vom **27.11.2018** forderte das Finanzamt den Bf auf, mittels geeigneter Unterlagen nachzuweisen, dass der Mittelpunkt der Tätigkeit des Bf das häusliche Arbeitszimmer ist. Wie aus dem vom Bf vorgelegten Plan zu entnehmen sei, sei das Büro im Kellergeschoß vom Vorraum aus begehbar. Dieser Vorraum sei durch den Stiegenaufgang mit dem Erdgeschoß (den Wohnräumlichkeiten) verbunden.

Am **20.1.2019 beantwortete** der Bf das **Ergänzungsersuchen** und brachte darin zusätzlich zu seiner Beschwerde vom 2.11.2018 vor, dass der Zugang zu den Büro- und teilweise Lagerräumlichkeiten durch den im Plan gekennzeichneten Zugang erfolge. Es bestehe zwar eine Verbindung zu den Wohnräumlichkeiten in Form einer Kellerstiege, aber der VwGH sage nicht, dass es keine Verbindung zwischen dem Arbeitszimmer und den Wohnräumlichkeiten geben dürfe. Der VwGH sage, dass der Eingang nicht derselbe wie zu den Wohnräumlichkeiten sein dürfe und der Eingang zu den Büroräumlichkeiten sei nicht derselbe. Das BFG-Urteil RV/2100457/2017 vom 5.7.2018 sei insofern nicht relevant, da sich das Arbeitszimmer damals im Wohngeschoß befunden habe und somit auch nur durch einen damit gemeinsamen Eingang betreten habe lasse, es sich laut Judikatur also im Wohnungsverband befunden habe. Zum in der Begründung erwähnten Urteil des VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176, bzw die daraus resultierende Rechtserkenntnis der belangten Behörde, müsse ergänzend vorgebracht werden, dass der *„Bescheid des Bundes damals aufgehoben“* worden sei. *„Die Prämisse, der Mittelpunkt der Tätigkeit eines Versicherungsvertreters (Anm auch Außendienstmitarbeiters) könne nach der Verkehrsauffassung ‚niemals‘ im häuslichen Arbeitszimmer liegen, ist eine nicht ohne weiteres nachvollziehbare Behauptung, die den angefochtenen Bescheid nicht zu tragen vermag.“* Wie er bereits mehrfach erwähnt habe und auch gerne von seiner Arbeitgeberin bestätigt werde, sei das Arbeitszimmer unbedingt von Nöten, da die Arbeitgeberin fast 1.000 km weit weg ihre Niederlassung habe und keine Räumlichkeiten für die Durchführung der doch umfangreichen „Büroarbeiten“ vorlägen. Ohne das benötigte Arbeitszimmer könnte er die notwendigen Arbeiten nicht durchführen und würde somit den Arbeitsplatz verlieren. *„Dies steht klar im Widerspruch zum Grundgedanken des § 16 Abs 1 EStG 1988“*. Absolut und prozentuell betrachtet sei der Anteil der Außer-Haus-Arbeit bei 44% und somit nicht der Mittelpunkt der Tätigkeit. In einer genauen Stundenbetrachtung würden die Bürotätigkeiten leicht überwiegen und somit sei nachweislich das Home Office der Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **1.3.2019** wies das Finanzamt die Beschwerde vom 2.11.2018 als unbegründet ab. Es führte begründend aus, dass auch wenn im Beschwerdefall die Lagerräumlichkeiten bzw das Büro über einen eigenen Eingang erreichbar seien, es sich

nach der allgemeinen Verkehrsauffassung um ein häusliches Arbeitszimmer handle, da es sich bei der Wohnung und dem Büro um eine wirtschaftliche Einheit handle. Die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer seien nur dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn es den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bilde. Der Mittelpunkt einer Tätigkeit sei nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen. Wie aus der Tätigkeitsbeschreibung zu entnehmen sei, befinde sich der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit nicht im häuslichen Arbeitszimmer, sondern im Außendienst beim unmittelbaren Kontakt zu den Kunden. Dies gehe auch aus den vorgelegten Monatsplänen mit den angeführten Kundenbesuchen hervor. Um diese Tätigkeit gut ausüben zu können, sei von der Dienstgeberin ein KFZ zur Verfügung gestellt worden, mit dem im Jahr 2016 gem dem vorgelegten Fahrtenbuch 35.351 km zurückgelegt worden seien. Da der Tätigkeitsmittelpunkt außerhalb des Arbeitszimmers liege, sei es nicht entscheidend, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht mehr als die Hälfte der Tätigkeit benützt werde. Die beantragten Werbungskosten für das Arbeitszimmer seien daher nicht zu gewähren.

Am **1.4.2019** beantragte der Bf die **Vorlage** seiner **Beschwerde** an das Bundesfinanzgericht (im Folgenden BFG) und begründete diese wie folgt: Der materielle Schwerpunkt „würde ich sagen“ liege dort, wo das Einkommen verdient werde. Und dieser liege zu 80% im Home Office. Dort würden Angebote und Konzepte erarbeitet, welche dem Kunden vor Ort dann präsentiert würden, die Besuche vorbereitet und organisiert, das Berichtswesen geführt usw. Auch würden Bestellungen und Abrechnungen im Büro und nicht beim Kunden vor Ort bearbeitet. Des Weiteren sei es auch eine für den Bf nicht nachvollziehbare Mutmaßung, dass das Firmen-KFZ zur „guten“ Ausübung der Tätigkeit zur Verfügung gestellt werde und somit die Tätigkeit im Außendienst liege. Auch sei die Aussage einer Jahreskilometerleistung nicht korrekt. Diese betrage 35.221 km und davon seien auch nur 33.057 km beruflich veranlasst. Darüber hinaus sei es seiner Meinung nach Angelegenheit der Firma und des Mitarbeiters, aus welchem Grund ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt werde. Für ihn stelle die neuerliche Änderung in der Begründung nur den Beweis dar, dass man irgendwie versuche, eine Begründung für eine Ablehnung zu finden. Bei keinem seiner Kollegen in Deutschland gebe es seitens Finanzamts eine Beanstandung der Abschreibung eines Home Office und angesichts „des Grundprinzips des § 16 Abs. 1 EStG“ verstehe er die Handlungsweise auch nicht. Es dürfe nicht sein, dass ein für den Erhalt des Arbeitsplatzes notwendiges Mittel, die Kosten eines Home Office, zu einer finanziellen Schlechterstellung führe bzw diese nicht zumindest steuerlich absetzbar seien. Des Weiteren finde der Zugang zu den Büro- und teilweise Lagerräumlichkeiten durch den im Plan gekennzeichneten separaten Zugang statt. Somit sei von diesem Gesichtspunkt die Abweisung ebenso nicht gerechtfertigt, da der VwGH einen gemeinsamen Eingang als Prämisse definiert. Es bestehe zwar eine Verbindung zu den Wohnräumlichkeiten in Form einer Kellerstiege, aber der VwGH sage, dass die Beurteilung gem der Verkehrsauffassung erfolgen soll. Zusammengefasst werde der eigene Bürozugang zu 80% genutzt und der Weg über die Kellerstiege zu „vielleicht“ 20%. Zur Ausübung seiner Tätigkeit

werde von der Arbeitgeberin ein Laptop mit Docking Station, Tastatur, Monitor, Drucker inkl Scanner usw und allfällige Office-Verbrauchsmaterialien (Toner, Papier, Stifte, Ordner, etc) sowie ein KFZ zur Verfügung gestellt. Bei einem Büro außerhalb des Wohnungsverbandes wären die Kosten dafür „ohne Probleme abzugsfähig“. *„Wenn man diese Auffassung generell führt (Finanz), dann wäre das für jedes Gasthaus, jeden Betrieb mit angrenzenden Wohnhaus usw., eine finanzielle Schlechterstellung die sich nur auf einer zB kleinen Ziegelwand begründet. Denn würde man den Zugang schließen und eine Tür einsetzen, wäre der Tatbestand nicht mehr gegeben. Das entzieht sich leider jeglicher Logik.“*

Mit **Eingabe** vom **30.5.2022** schränkte der Bf sein Beschwerdebegehren insofern ein, als er darin erklärte, dass er seine Beschwerde „bezüglich **Fahrtenbuch** hiermit **zurück**“ ziehe.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf erzielt Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bei der Maschinenfabrik ***1*** GmbH & Co KG. Seine Arbeitgeberin entwickelt, produziert und vertreibt unter ihrer Marke ***4*** Schraubtechnik und Drehmomentschrauber (zB Akku-Drehschrauber, elektrische, pneumatische, hydraulische Drehschrauber, Spannzylinder, manuelle Drehmomentschrauber, Hydraulikaggregate) inkl aller gängigen Antriebsarten für die Bereiche Windenergie, Energie und Kraftwerke, Öl und Gas, Verkehrstechnik, Maschinen- und Stahlbau, Baumaschinen (**6**). Der Bf ist als Dienstnehmer im Außendienst (Verkaufsberater, „Gebietsverkaufsleiter“) und als solcher als Vermittler von Geschäften tätig. Zu den Tätigkeiten gehören die Vor-Ort-Kundenberatung und Vermittlung von Geschäften sowie das Berichtswesen, Kundenakquise, Ausarbeitung von Angeboten und diverse weitere Home-Office-Tätigkeiten. Die Dienstgeberin bestätigt, dass ein geeigneter Arbeitsplatz unbedingt benötigt wird. Diese hat in Österreich keine Betriebsstätte und stellt dem Bf auch in Deutschland keinen Arbeitsplatz zur Verfügung. Zur Ausübung seiner Tätigkeit wird von der Arbeitgeberin ein Laptop mit Docking Station, Tastatur, Monitor, Drucker usw sowie ein KFZ zur Verfügung gestellt. Die Jahreskilometerleistung betrug laut eigenen Angaben 35.221 km, wobei davon **33.057 km beruflich** bedingte Fahrten unternommen wurden.

Im Beschwerdefall sind aufgrund der Einschränkung der Beschwerde am 30.5.2022 betreffend Reisekosten nur mehr die steuerliche Geltendmachung der Kosten für sein **Arbeitszimmer** als sonstige Werbungskosten **strittig**.

Das Arbeitszimmer, für das die strittigen Aufwendungen geltend gemacht werden, befindet sich seit der Adaptierung und Einrichtung eines Raumes im Jahr 2016 im Keller des Wohnhauses des Bf. Die Gesamtwohnfläche beträgt 73,26 m² und die reine Bürofläche des

abgetrennten Raumes beträgt 12 m². Im Jahr 2016 wurden im Keller ein separater Zugang von außen, Elektroinstallationen, ein WC sowie eine Fußbodenheizung für das Büro eingebaut. Man gelangt vom Kellereingang in einen Lagerraum und danach in einen Vorraum, von welchen aus das Büro erreichbar ist. Der Keller ist durch eine Stiege mit dem Wohnraum des Hauses verbunden.

2. Beweiswürdigung

Die Tätigkeit des Bf ergibt sich aus seinem eigenen Vorbringen und den diesbzgl Ausführungen des Finanzamtes.

Die Art und das Ausmaß der Verwendung des Büros ergibt sich aus dem Vorbringen des Bf und insb aus den Bestätigungen des Vorgesetzten des Bf sowie aus den im Verwaltungsverfahren erstatteten Vorhaltsbeantwortungen und vorgelegten Unterlagen.

Die Aufteilung und das Aussehen des häuslichen Büros ergibt sich aus den im Akt befindlichen vom Bf vorgelegten Fotos und Plänen.

In Entsprechung der Norm des § 167 Abs 2 BAO hat das BFG unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Hiebei genügt gem st höchstgerichtlicher Jud, wenn von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen ist, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle andere Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl *Ritz/Koran*, BAO⁷, 2021, § 167, Tz 8, und die dort zitierten VwGH-Judikate).

Das BFG muss den Bestand einer Tatsache aber auch nicht im „naturwissenschaftlich-mathematisch exakten Sinn“ nachweisen (vgl nur VwGH 26.11.2015, 2012/15/0023).

3. Rechtslage

Das Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988), BGBl 1988/400 idF BGBl I 2015/118, lautet auszugsweise:

„Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

§ 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 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.“

4. Rechtliche Beurteilung

4.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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

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

Wie der VwGH wiederholt angemerkt hat, ist bei der Beurteilung des **Mittelpunkts der Tätigkeit** auf eine **Gesamtbetrachtung** der betrieblichen bzw beruflichen Tätigkeit abzustellen. Bei der Beurteilung ist der **materielle Schwerpunkt** maßgeblich. Es wird daher auf ein **berufsspezifisches typisches Berufsbild** abgestellt (vgl nur VwGH 29.2.2012, 2008/13/0099), **nicht** nach den Gegebenheiten im **Einzelfall** (Peyerl in Jakom, EStG¹⁵, 2022, § 20, Rz 51). Allgemein wird auch bei **Nichtselbstständigen** wie dem Bf das Arbeitszimmer idR **nicht Tätigkeitsmittelpunkt** sein, da die berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird (Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹, 2020, Tz 104/4; EV RV 72 BlgNR XX. GP). Anderes gilt insb nur zB für Teleworker, Heimbuchhalter etc (VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0028; BFG 28.9.2015, RV/7104966/2014). Lediglich im Zweifelsfall und nicht als primäre Beurteilungsmethode ist darauf abzustellen, ob in zeitlicher

Hinsicht mehr als die Hälfte der Arbeitszeit im häuslichen Arbeitszimmer geleistet wird (zeitliche Komponente, vgl anstatt vieler VwGH 30.6.2015, 2013/15/0165). Dies bedeutet, dass sich sowohl die Abgabenbehörde als auch das BFG primär **mit der beruflichen Tätigkeit** sowie mit der Frage, welchen **Wert** die jeweiligen Tätigkeiten für die Erfüllung des Berufs besitzen, **auseinanderzusetzen** haben. Die Beurteilung hat daher nicht zuerst und alleine auf die **zeitliche Komponente** abzustellen. Vielmehr bildet diese **erst dann** eine Relevanz, wenn sich aus der beruflichen materiellen Tätigkeit Zweifel ergeben, wo der Mittelpunkt der Tätigkeit verortet werden kann (s zB jüngst *Schuster*, Häusliches Arbeitszimmer und Büroräumlichkeiten – geht das?, SWK 10/2023, 504 f).

Der **Wohnungsverband** erstreckt sich auf die **wirtschaftliche Einheit**. Ein Arbeitszimmer liegt daher im Wohnungsverband, wenn es sich in derselben Wohnung oder im privaten Wohnhaus oder auf demselben Grundstück (zB Gartenhäuschen) befindet. Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband liegt, richtet sich nach der **Verkehrsauffassung**. Im Wohnungsverband liegt ein Arbeitszimmer, wenn es nach der Verkehrsauffassung einen Teil der Wohnung bzw des Einfamilienhauses darstellt und über einen **gemeinsamen Eingang** mit den Wohnräumen verfügt (vgl nur VwGH 25.5.2011, 2007/13/0119). Das Vorliegen weiterer **Zugänge von außen** kann daran nichts ändern (vgl nur VwGH 25.5.2011, 2007/13/0119; 8.5.2003, 2000/15/0176). Das Arbeitszimmer liegt nach der ständigen Rsp des VwGH somit auch dann (noch) im Wohnungsverband und ist ein **separater Eingang** von außen unbedeutend, sobald das **Arbeitszimmer** (auch) von der Wohnung/vom privaten Wohnhaus aus **begehrbar** ist (zB VwGH 25.5.2011, 2007/13/0119; 8.5.2003, 2000/15/0176).

Dadurch, dass das Arbeitszimmer des Bf **eindeutig** im **Wohnungsverband** liegt und es sich somit um ein häusliches Arbeitszimmer handelt, muss es zwingend nach der oben zitierten Bestimmung des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG und nicht nur nach § 16 Abs 1 EStG beurteilt werden. Dem Vorbringen des Bf, für ihn gelte der Grundsatz der Werbungskosten gem § 16 Abs 1 EStG per Definition, in der die Sicherung und **Erhalt der Einnahmen** als erste Prämisse stehen würde, als vordergründig, sind die Entscheidungen des **VfGH** vom 5.6.2014, B 109/2014, bzw vom 26.2.2008, B 91/08, entgegenzuhalten, wonach gegen **§ 20 Abs 1 Z 2 lit d** leg cit **keine verfassungsrechtlichen Bedenken** bestehen.

Mit der Mitteilung des Bf, dass das Arbeitszimmer im Jahr 2016 gleichsam aus dem Wohnungsverband in den Keller ausgegliedert worden, durch einen separaten Zugang von außen erreichbar und das Büro somit nicht mehr „im klassischen Wohnungsverband“, aber noch im selben Haus sei, ist für ihn ebenso nichts gewonnen. Er selbst hat eingeräumt, dass sein Büro **nach wie vor** durch die **Kellerstiege** erreichbar ist. Seine weitwendigen Ausführungen, wonach er (kurz zusammengefasst) jedoch die Kellerstiege zu „vielleicht“ 20% als Verbindung zu seinen Privaträumlichkeiten nutze, können seiner Beschwerde aufgrund der oben bereits angeführten st Rsp des VwGH nicht zum Erfolg verhelfen. Wie erwähnt, **genügt** es bereits, dass das **Arbeitszimmer** (auch) von **seinem privaten Wohnhaus aus begehrbar** ist. Auf

die Häufigkeit, prozentuelle Nutzung beruflich/privat bzw, ob er jemals in sein Büro über die Kellerstiege aufsucht, kommt es nach der zitierten Jud nicht an.

Der **VwGH** hat in seinem Erkenntnis vom 18.10.2017, Ra 2016/13/0028, klargestellt, dass es sich bei Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer um Aufwendungen handelt, 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 (vgl allgemein Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹, 2020, § 4, Tz 241 f; Sutter/Pfalz in Hofstätter/Reichel, 62. Lfg, 2016, § 16 EStG, Tz 23 und 25; Ebner in Jakom, EStG¹⁵, 2022, § 16, Rz 2).

Nach dem im vorangegangenen Beschwerdeverfahren betreffend das Streitjahr 2015, BFG 5.7.2018, RV/2100457/2017, dem BFG vorgelegten **Dienstvertrag** war der Bf im Beschwerdezeitraum 2016 und 2017 bei der Maschinenfabrik ***1*** GmbH & Co KG als Dienstnehmer im Außendienst (Verkaufsberater, „Gebietsverkaufsleiter“) und als solcher als Vermittler von Geschäften beschäftigt. Der **Bf** selbst **beschreibt** seine **Tätigkeit** bei seiner Arbeitgeberin als **Verkaufsberater** wie folgt: *„Die Hauptaufgabe besteht in der Kundenbetreuung und Neukundenakquise. Die Neukundenakquise ist sehr mühsam und umständlich, da die Produkte nur spezifische Anwendungsgebiete betreffen und natürlich der Markt natürlich aufgeteilt ist, sprich man muss Kunden dem Wettbewerb abwerben und selbiges passiert auch umgekehrt. [...] Von ca. 10 Kunden die man vorab mühsam aufbereitet bekommt man vielleicht 2—3 Termine und davon dann vielleicht einen Neukunden. Da jeder Schraubfall aber physikalisch sehr komplex ist, bedarf es dann einer Vor-Ort Analyse sowie einer meist viel länger dauernden Zeichnungsanalyse. [...] Die Angebotserstellung wird vom Innendienst (DEU) erledigt, allerdings muss der Außendienst die korrekten Teilenummern sowie Preise vorgeben. [...] Die Ware wird dann teilweise zu mir geliefert um die Funktion und Vollständigkeit genau zu prüfen und wird dann von mir zum Kunden inklusive einer vor-Ort Einweisung gebracht. [...] Bei Bestandskunden ist die Hauptarbeit die interne Koordinierung von Durchlaufzeiten in der Reparatur- bzw. Kalibrierungsabteilung, das Koordinieren von entsprechenden Ersatzgeräte, damit die Kunden weiterarbeiten können (es dauert ca. 5-6 Wochen bis der Kunde seine Werkzeuge wieder retour bekommt) und natürlich Folgeaufträge zu bekommen bzw. den Kunden zu halten. Das ist auch der schönste Part an der Arbeit, die bestehenden Kunden zu besuchen und neue Produktgenerationen vorzustellen oder für neue Schraubfälle möglichst gleich zum ersten Termin gleich mit entsprechendem Werkzeug auftauchen, oder am besten einfach dasselbe Produkt nochmal zu verkaufen. [...] Das Home Office wird natürlich auch für das Verfassen von Gesprächsprotokollen und für die Vor- und Nachbereitung von Dienstreisen, Reisekostenabrechnung usw. verwendet.“*

Seine **Arbeitgeberin** hat den **materiellen Schwerpunkt** der Tätigkeiten offensichtlich **nicht** in seinem häuslichen **Arbeitszimmer** gesehen, da sie ihn laut Punkt I) 1) des Dienstvertrages „als Dienstnehmer **im Außendienst** (Verkaufsberater)“ angestellt hat. Um diese Tätigkeiten im

Außendienst besser ausüben zu können, stellte sie ihm ein Dienst-KFZ zur Verfügung, mit dem er – zumindest nach eigenen Angaben des Bf – in den strittigen Jahren eine **beruflich** bedingte Jahreskilometerleistung von **33.057 km** erbracht hat.

Die vom Bf genannten **Hauptaufgaben** bei seiner Arbeitgeberin als **Verkaufsberater** (Kundenbetreuung, bestehende Kunden besuchen, Koordinierung von Durchlaufzeiten in der Reparatur- bzw Kalibrierungsabteilung und von entsprechenden Ersatzgeräten, neue Produktgenerationen vorstellen, Neukundenakquise, etc) lassen nach Ansicht des BFG keine Zweifel aufkommen, dass der **materielle** Tätigkeitsmittelpunkt des Bf nicht in seinem Arbeitszimmer, sondern überwiegend beim unmittelbaren **Kontakt** zu den **Kunden** gelegen ist (so auch BFG 5.7.2018, RV/2100457/2017).

Wenn der Bf darüber hinaus zusammengefasst vorbringt, seine Stelle sei als Außendienststelle beschrieben, weil es **weder** in Österreich noch in der **Zentrale** ein Büro bzw einen **Arbeitsplatz** geben würde, weswegen ihm eine Home-Office-Ausstattung samt Office-Verbrauchsmaterialien ausgehändigt worden sei und das Arbeitszimmer auch für die Aufbewahrung diverser Unterlagen ebenfalls unbedingt notwendig sei, ist auf das Erkenntnis des **VwGH** vom 2.6.2004, 2003/13/0166, zu verweisen, wonach der Umstand, dass dem Steuerpflichtigen kein anderer Arbeitsraum (etwa bei der Arbeitgeberin) zur Verfügung steht, **nicht zwangsläufig** zu einem materiellen Mittelpunkt einer Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer führt. Nach dem VwGH-Erkenntnis 25.7.2013, 2011/15/0104, handelt es sich beim Gesichtspunkt des **Fehlens** eines **geeigneten Arbeitsplatzes** an der Dienststelle nicht um eine rechtliche Voraussetzung, sondern nur um ein **Indiz** für die berufliche Veranlassung des Aufwandes. Ob diese vorliegt, hängt stets von der Gesamtheit der konkreten Umstände des **Einzelfalls** ab.

Ebenso war dem Argument des Bf, wonach er ohne das benötigte Arbeitszimmer die für seine Berufsausübung notwendigen Arbeiten nicht durchführen könne und somit seinen Arbeitsplatz verliere (dies stehe klar im **Widerspruch** zum Grundgedanken des **§ 16 EStG**), kein Erfolg beschieden, da der VwGH zur Problematik des häuslichen Arbeitszimmers in st Rsp (zB VwGH 29.7.2010, 2006/15/0006) judiziert, dass seine (Mit-) **Nutzung** im Rahmen der **Lebensführung** vielfach **nahe liegt** und der Nachweis seiner Nutzung für die Lebensführung von der Behörde aber nur schwer zu erbringen ist, weil ein solcher Nachweis Ermittlungen im engen Privatbereich des Steuerpflichtigen erfordern würde. Daher bestehen auch seitens des VfGH (vgl VfGH 5.6.2014, B 109/2014; 26.2.2008, B 91/08; idS auch VwGH 25.9.2012, 2008/13/0233), **keine verfassungsrechtlichen Bedenken** gegen § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG und **geht** diese Bestimmung überdies der vom Bf zitierten allgemeinen Norm des § 16 EStG betreffend Werbungskosten **vor**. Der **VfGH** hat ausgesprochen, dass es dem Gesetzgeber frei steht „im Bereich möglicher privater Mitverwendung die Anerkennung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten an **strenge Voraussetzungen** zu binden.“

Den Behauptungen des Bf im Vorlageantrag vom 1.4.2019, wonach es bei **keinem** seiner **Kollegen** in Deutschland seitens des **(deutschen) Finanzamts** eine **Beanstandung** der „**Abschreibung**“ eines **Home Office** gebe sowie, dass es nicht sein dürfe, dass die für den Erhalt des Arbeitsplatzes notwendigen Kosten eines Home Office, zu einer finanziellen **Schlechterstellung** führe bzw diese nicht zumindest steuerlich absetzbar seien, ist seitens des BFG Folgendes zu erwidern: Das ggst Beschwerdeverfahren weist einen Auslandsbezug nur insofern auf, als die Arbeitgeberin des Bf ihren Sitz in Deutschland hat. Sowohl das Dienstverhältnis unterliegt österreichischem Recht als auch hat er Bf im **Inland** seinen **Wohnsitz** und ist somit gem § 1 Abs 2 EStG in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig. Das Finanzamt wie auch das BFG haben aus den genannten Gründen ausschließlich inländisches (formelles wie **materielles**) **Abgabenrecht** anzuwenden und auch die österreichische höchstgerichtliche Jud zu beachten. Außerdem verweist der Bf nur **pauschal** auf seine deutschen Kollegen ohne darzustellen, ob tatsächlich sowohl die **deutsche Rechtslage** als auch Rsp betreffend der steuerlichen Absetzbarkeit der Kosten für ein Arbeitszimmer der **österreichischen entspricht** und damit die Steuersachverhalte seiner deutschen Arbeitskollegen auf seinen Fall ohne Weiteres **vergleichbar** sind. Zum Schlechterstellungsargument (bspw gegenüber einem arbeitgebereigenen Büro) ist vom erkennenden Gericht anzumerken, dass im Steuerrecht **keine fiktiven Kosten** zu beachten sind (zB jüngst BFG 12.5.2022, RV/5100706/2021).

Auch die Ausführungen des Bf im Vorlagebericht vom 1.4.2019, wonach der materielle Schwerpunkt („würde ich sagen“) dort liege, **wo** das **Einkommen verdient** werde – nämlich zu 80% im Home Office – sind nicht stichhaltig und finden keine Deckung in der st Rsp des VwGH. Für die steuerliche Anerkennung eines im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers ist es nämlich – wie bereits detailliert ausgeführt – einerseits erforderlich, dass der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich oder nahezu ausschließlich betrieblich genutzt wird (VwGH 30.6.2015, 2013/15/0165). Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen, somit nach dem **typischen Berufsbild** (VwGH 25.10.2005, 2001/13/0272), **nicht** nach den Gegebenheiten im **Einzelfall** (*Peyerl in Jakom*, EStG¹⁵, 2022, § 20, Rz 51). Zudem ist der Bf auch **Nichtselbstständiger**, bei denen das Arbeitszimmer idR nicht Tätigkeitsmittelpunkt ist, da die berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird (*Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹, 2020, Tz 104/4; EV RV 72 BlgNR XX. GP). Betrachtungseinheit ist für den VwGH „**die gesamte berufliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen**“ (VwGH 27.6.2000, 98/14/0198). Dieses Tatbestandsmerkmal der gesamten beruflichen Tätigkeit stellt auf die **gesamte Betätigung** im Rahmen dieser einen konkreten **beruflichen Tätigkeit** ab. Daraus folgt, dass aufgrund der höchstgerichtlichen Rsp kein Raum für das Vorbringen des Bf ist, wonach man für die Bestimmung des materiellen Tätigkeitsschwerpunktes darauf bestellen müsse, ob das Einkommen überwiegend im Home Office oder im Außendienst „verdient“ würde.

Zu der auf Grund des **außerhalb** des **Arbeitszimmers** liegenden **Tätigkeitsmittelpunktes** nicht mehr entscheidungswesentlichen Frage, ob das Arbeitszimmer in **zeitlicher** Hinsicht zu mehr als der Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt werde, hat der Bf in der Vorhaltsbeantwortung vom 20.1.2019 ausgeführt, dass der Anteil der „Außer-Haus-Arbeit“ in den Streitjahren absolut und prozentuell betrachtet bei 44% liege. In einer genauen Stundenbetrachtung würden die Bürotätigkeiten leicht überwiegen und sei das Home Office nachweislich Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit. Es ist glaubwürdig, dass sich dieser Umfang der beruflichen Nutzung des Arbeitszimmers anhand der Wochen- und Monatsberichte sowie der „Zeitaufzeichnungen“ des Bf annähernd nachvollziehen lässt. Wie der Bf jedoch selbst angibt, ist die weitere von ihm vorgebrachte stundenmäßige Benützung des Arbeitszimmers vor und nach seinen Außendiensten, wonach er zu einer überwiegenden beruflichen Benützung des Arbeitszimmers kommen würde, **nicht belegbar**. Hinzu kommt, dass **Vor- und Nachbereitungszeiten** nicht zum **typischen Berufsbild** eines **Verkaufsberaters** gehören (vgl BFG 5.7.2018, RV/2100457/2017).

Ergebnis

Im ggst Fall ist zusammenfassend festzustellen, dass es sich um ein häusliches Arbeitszimmer handelt und der materielle Tätigkeitsmittelpunkt nicht im häuslichen Arbeitszimmer, sondern im Außendienst beim Kunden gelegen ist. Die **Aufwendungen** für das häusliche **Arbeitszimmer** iHv 923,40 Euro für das Jahr 2016 bzw 852,57 Euro für das Jahr 2017 waren somit **nicht** als **Werbungskosten** zu berücksichtigen.

4.2. 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.

Wo der Mittelpunkt einer beruflichen Tätigkeit liegt, ist eine Sachverhaltsfrage, die im Rahmen der Beweiswürdigung zu lösen ist. Ob sohin die Beweiswürdigung materiell richtig ist, dass die Ergebnisse mit der objektiven Wahrheit übereinstimmen, entzieht sich der Prüfung durch den VwGH (VwGH 1.6.2017, Ra 2017/15/0037). Soweit die dafür erforderlichen Erwägungen in die Sphäre der Rechtsfragen übergreifen, hat sich das BFG von der bestehenden höchstgerichtlichen Rsp leiten lassen, auf die im Einzelnen verwiesen wurde. Da die Beschwerde insoweit

keine für die Entscheidung maßgeblichen Rechtsfragen aufwirft, denen im Sinne der zitierten Bestimmungen grundsätzliche Bedeutung zukäme, war die Revision nicht zuzulassen.

Graz, am 12. April 2023