

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Hübner & Hübner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH & Co KG, Schönbrunnerstraße 222/7.OG, 1120 Wien, über die Beschwerden vom 12. April 2019 gegen die Bescheide des Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 19. März 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Einkommensteuer 2014 – 2017 zu Recht erkannt:

- I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden im Sinne der Beschwerdeentscheidungen vom 30. Juli 2019 abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den Beschwerdeentscheidungen zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Am 19.3.2019 ergingen an den Beschwerdeführer (Bf) im wiederaufgenommenen Verfahren neue Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2014 – 2016. Am 3.4.2019 wurde der Einkommensteuerbescheid für 2017 erlassen.

In den **Einkommensteuerbescheiden 2014 – 2017** erfasste das Finanzamt nichtselbständige steuerpflichtige Bezüge von ***1*** (2014 und 2015) bzw von ***2*** (2016 und 2017), den Pauschbetrag für Werbungskosten von 132 Euro, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (0,00 Euro 2014, 6.800 Euro 2015, 15.100 Euro 2016, 16.100 Euro 2017) und ausländische

Vermietungseinkünfte (7.500 Euro 2014, 7.500 Euro 2015, 7.450 Euro 2016, 7.000 Euro 2017) für die Bemessung des Durchschnittssteuersatzes.

In den **Beschwerden vom 12.4.2019** gegen die **Einkommensteuerbescheide 2014 - 2016** wandte der steuerliche Vertreter gleichlautend ein, dass die Ausgaben für die Vermietung in Wien und die Ausgaben für den Telearbeitsplatz nicht berücksichtigt worden seien. Aus der Vermietung in Deutschland habe sich kein Überschuss ergeben. Der Bf sei in den letzten Jahren durch die schwere Lungenkrebserkrankung nicht im Stande gewesen, sich um die steuerlichen Agenden zu kümmern, und möchte jetzt alles richtigstellen.

In der **Beschwerde vom 12.4.2019** gegen den **Einkommensteuerbescheid 2017** gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass der Bf im Juni 2014 das Objekt in Deutschland an Freunde vermietet habe. Die Miete habe nur die Betriebskosten und den Strom gedeckt. Seit Jänner 2017 stehe diese Wohnung leer. Durch die schwere Erkrankung in den letzten Jahren habe der Bf überwiegend im Rahmen eines Telearbeitsplatzes gearbeitet. In dieser Zeit sei der Bf leider psychisch nicht im Stande gewesen, sich um die steuerlichen Agenden zu kümmern. Beigelegt sei die Telearbeitsplatzbestätigung des Arbeitgebers.

Aus den Aufstellungen des Bf ergeben sich folgende Kosten des Arbeitszimmers:

	2014	2015	2016	2017
Miete anteilig, alte Wohnung	3.235,01	2.075,34	1.108,37	
Miete anteilig, neue Wohnung			2.029,38	3.044,06
Internet 80%			365,76	328,84
Gas anteilig, alte Wohnung	385,28	256,02	120,38	
Gas anteilig, neue Wohnung			123,24	167,84
Strom anteilig, alte Wohnung	198,20	111,26	46,25	
Strom anteilig, neue Wohnung			47,35	66,12
Haushaltsversicherung anteilig, alte Wohnung	70,64	44,47	23,81	

Haushaltsversicherung anteilig, neue Wohnung			24,37	49,26
Arbeitszimmer gesamt	3.889,13	2.487,09	3.888,91	3.656,12

Der steuerliche Vertreter beschrieb mit **Eingabe vom 15.5.2019** die Tätigkeit des Bf dahingehend, dass er als Präsident und Chief Executive Officer für sämtliche inhaltlichen und geschäftlichen Abläufe der ***2*** einschließlich aller Fragen und vertraglichen Angelegenheiten im Zusammenhang mit den Finanzen, Vertragsabschlüssen, steuerlichen Angelegenheiten, Personal und Akquisition von Klientel und Einnahmen/Förderungsmitteln im Einklang mit dem Geschäftszweck der Firma verantwortlich sei. Er unterstehe dem Kuratorium der ***2***, dem er regelmäßig Bericht erstatte über das geschäftliche Gebaren der Organisation und die Erfüllung der strategischen Zielsetzungen. Er sei zur Ausübung seiner Tätigkeit in Wien ansässig, weil es zu seinen Aufgaben gehöre, mit den am Ort befindlichen Programmpartnern regelmäßige Kontakt zu pflegen und nach neuen Geschäftsfeldern Ausschau zu halten. Aus finanziellen Gründen sei es der ***2*** nicht möglich, eigene Büroräumlichkeiten in Wien anzumieten. Deshalb übe der Bf seine Arbeit an seinem Wohnsitz in Wien aus.

Nach einem **Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 24.6.2019** gab der steuerliche Vertreter bekannt, dass in der Wohnung in der ***X-Straße*** mit 82,92 m² auf das Arbeitszimmer 16,85 m² (20,32%) und in der Wohnung in der ***Y-Straße*** mit 84 m² auf das Arbeitszimmer 25 m² (29,76%) entfallen. Dazu übermittelte er die Wohnungspläne und eine Bestätigung der ***2*** vom 15.5.2016, wonach der Bf einen Teil der ihm übertragenen Aufgaben in Form von Telearbeit an seinem privaten Wohnsitz in Wien erledige.

Über ein weiteres **Ergänzungsersuchen vom 9.7.2019** übermittelte der Bf den Dienstvertrag mit ***1*** vom 11.12.1998 und jenen mit ***2*** vom 22.2.2016 sowie die Mietverträge für die Wohnungen in der ***Y-Straße*** (vom 5.2.2003) und in der ***X-Straße*** (vom 15.3.2016).

Mit **Beschwerdevorentscheidungen vom 30.7.2019** gab das Finanzamt den Beschwerden teilweise statt. Berücksichtigt wurden nunmehr erhöhte Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitsmittel, Fachliteratur, Reisekosten) und verminderte Einkünfte aus der Vermietung in Wien. Die Einkünfte aus der Vermietung in Deutschland wurden mit Null Euro angesetzt.

In der gesonderten Begründung (Zustellung am 5.8.2019) erläuterte das Finanzamt, dass Ausgaben für das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer und für dessen Einrichtung gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nicht abgezogen worden seien. Bilde ein im

Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen bzw. beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, seien die darauf entfallenden Ausgaben nur dann abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig sei und der Raum tatsächlich ausschließlich beruflich genutzt werde. Die Prüfung, ob ein Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit darstelle, sei nur aus der Sicht der Einkunftsquelle bzw. nach dem Berufsbild vorzunehmen.

In den Jahren 2014 bis 2017 sei der Bf bei folgenden Firmen angestellt gewesen:

01.01.-31.12.2014 ***1***

01.01.-15.08.2015 ***1***

20.11.-31.12.2015 AMS

01.01.-24.02.2016 AMS

25.02.-31.12.2016 ***2***

01.01.-31.12.2017 ***2***

Laut den vorgelegten Arbeitsverträgen sei der Bf Direktor bei ***1*** (Director ***3*** Project and Program Director) und Präsident und Chief Executive Officer bei ***2***. Für diese Tätigkeiten stelle das Arbeitszimmer keinen Mittelpunkt iSd. § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG dar. Die beantragten Werbungskosten von € 3.889,13 (2014), € 2.487,09 (2015), € 3.888,91 (2016) und € 3.656,12 (2017) für das Arbeitszimmer würden daher steuerlich außer Ansatz bleiben.

Der steuerliche Vertreter beantragte mit Eingabe vom 28.8.2019 die **Vorlage der Beschwerden** an das Bundesfinanzgericht und wandte ein, dass der Bf im Dienstvertrag mit ***1*** als Direktor betitelt werde. Die Bezeichnung Direktor im Vertrag sei durch nicht deutschsprachiges Verständnis des amerikanischen Arbeitgebers nicht tatsachenentsprechend formuliert worden und sei nicht mit einem Direktor oder Geschäftsführer gleichzusetzen. Die Tätigkeiten des Bf seien im Wesentlichen die Kommunikation mit dem Vorstand in den USA, der Kontakt mit den Medien und neuen Kunden sowie die Organisation der Veranstaltungen. Mindestens 80 Prozent seiner Arbeit (ca. insgesamt 4 bis 6 Wochen im Jahr entfallen auf Auslandsreisen und Seminare) sei über Telefon und Internet abgewickelt worden. Diese Tätigkeiten, die auch Kanzleiarbeit seien, habe der Bf im Arbeitszimmer, das den Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit darstelle und ausschließlich beruflich verwendet werde, durchgeführt. Die Tätigkeiten des Bf seien als Tätigkeiten eines leitenden Angestellten zu verstehen, der die Kanzleiarbeit, die Organisation der Veranstaltungen abzuwickeln habe. Dafür sei ein Büro notwendig, das nicht vom Arbeitgeber zu Verfügung gestellt worden sei.

Bei ***2*** handle es sich um den ausgegliederten Programmbereich von ***1***. Der Dienstgeber habe die Tätigkeiten des Bf als Präsident und CEO betitelt. Der Arbeitgeber habe seinen ursprünglichen Plan, mehrere Dienstnehmer mit unterschiedlichen Funktionen anzustellen, aus budgetären Gründen nicht durchführen können. Im Wesentlichen habe der Bf

die gleiche Arbeit wie bei ***1*** gemacht und habe neben der Kommunikation mit dem Vorstand in den USA, den Kontakt mit den Medien und neuen Kunden sowie die Organisation der Veranstaltungen übernommen. Der wesentliche Teil seiner Arbeit sei ebenfalls über Telefon und Internet in seinem Arbeitszimmer abgewickelt worden.

Die Abgabenbehörde legte die Beschwerden und die Akten des Verwaltungsverfahrens dem **Bundesfinanzgericht** zur Entscheidung vor.

Ein Ersuchen des Bundesfinanzgerichts vom 21.2.2023 zur Ergänzung des Sachverhaltes wurde an die Adresse des Bf durch Hinterlegung am 27.2.2023 zugestellt, aber von der Postdienststelle als „nicht behoben“ am 14.3.2023 rückgesendet. Die Zustellvollmacht des steuerlichen Vertreters war nur bis 15.9.2022 aufrecht.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf war in den Jahren 2014 – 2017 bis 15.08.2015 bei ***1*** und ab 25.02.2016 bei ***2*** nichtselbständig beschäftigt. Der Firmensitz beider Arbeitgeber befand sich in ***4***. Der in Wien wohnhafte Bf hat unbestritten für beide Dienstgeber zu Hause gearbeitet. Er hat einen Raum von 16,85 m² seiner Wohnung in der ***Y-Straße*** (insgesamt 82,92 m²) sowie einen Raum von 25 m² in der ab 15.3.2016 angemieteten neuen Wohnung in der ***X-Straße*** (insgesamt 84 m²) als Arbeitszimmer bezeichnet.

Im Dienstvertrag vom 11.12.1998 mit ***1*** wird der Bf als Direktor betitelt, im Dienstvertrag vom 22.2.2016 mit ***2*** als Präsident und CEO. Eine Beschreibung der Tätigkeiten findet sich in den Dienstverträgen nicht.

2. Beweiswürdigung

Nach dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der Eingabe vom 15.5.2019 sei der Bf bei der ***2*** für alle Angelegenheiten im Zusammenhang mit den Finanzen und Vertragsabschlüssen, für steuerliche Angelegenheiten, Personal sowie Akquisition von Klientel und Einnahmen/Förderungsmitteln zuständig gewesen. Im Vorlageantrag definiert der steuerliche Vertreter die Tätigkeit bei beiden Dienstgebern dahingehend, dass die Aufgaben des Bf als leitender Angestellter im Wesentlichen die Kommunikation mit dem Vorstand in den USA, der Kontakt mit den Medien und neuen Kunden sowie die Organisation der Veranstaltungen umfasst habe. Mindestens 80 Prozent seiner Arbeit sei über Telefon und Internet im Arbeitszimmer abgewickelt worden.

Fest steht, dass der Bf im Rahmen seiner Dienstverhältnisse zu Hause gearbeitet hat. Dies geht aus dem Dienstvertrag mit ***1*** hervor bzw einer Bestätigung von ***2***, wonach der Bf einen Teil der ihm übertragenen Aufgaben in Form von Telearbeit an seinem privaten Wohnsitz in Wien erledigt.

Es ist aber davon auszugehen, dass der Bf seine Tätigkeit auch beim jeweiligen Dienstgeber ausgeübt hat, zumal die Dienstgeber in ***4*** ihren Sitz haben, dort Veranstaltungen stattfanden und der Bf mit der Organisation der Veranstaltungen befasst war. Im Dienstvertrag von ***1*** werden auch Fahrten nach ***4*** erwähnt. Im Dienstvertrag mit ***2*** wird ***4*** als gewöhnlicher Arbeitsort angeführt.

Bei dieser Sachlage ist eine überwiegende Nutzung des Arbeitszimmers in Wien im Rahmen des beruflichen Aufgabenbereiches nicht objektiv nachvollziehbar. Dazu kommt, dass 4 bis 6 Wochen im Jahr auf Auslandsreisen und Seminare entfielen (vgl. Vorlageantrag).

Der Einsatz des Bf in Wien wurde damit begründet, dass der regelmäßige Kontakt mit den Programmpartnern vor Ort ermöglicht werden sollte (vgl. Eingabe an das Finanzamt vom 15.5.2019). Daraus lässt sich schließen, dass im Rahmen des Aufgabenkreises des Bf die regelmäßige persönliche Kontaktaufnahme zu Geschäftspartnern von nicht unwesentlicher Bedeutung war. In der Aktenlage finden sich keine Anhaltspunkte, dass diese Kontakte im Arbeitszimmer des Bf stattfanden.

Auch das Vorbringen in der Beschwerde betreffend 2017, dass der Bf wegen seiner schweren Erkrankung überwiegend im Rahmen des Telearbeitsplatzes gearbeitet habe, kann dem Beschwerdebegehren ohne nähere Konkretisierung nicht zum Erfolg verhelfen, spricht doch eine schwere Erkrankung idR für eine Arbeitsunfähigkeit.

Des Weiteren ist festzuhalten, dass zwar ein Arbeitsplatz beim jeweiligen Arbeitgeber in ***4*** für den in Wien wohnhaften Bf aufgrund der Entfernung nicht jederzeit zugänglich war, jedoch sagt dies nichts über das Ausmaß der Nutzung und die Notwendigkeit eines eigenen Arbeitszimmers in der Wohnung des Bf in Wien aus. Es ist dem Finanzamt beizupflichten, dass die Erforderlichkeit eines eigenen Arbeitszimmers für eine Tätigkeit, die lt. steuerlichen Vertreter über Telefon und Internet abgewickelt wird, nicht ohne Weiteres erkennbar ist.

Nach § 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen.

In Erfüllung dieser Offenlegungspflicht sieht § 138 Abs. 1 BAO vor, dass die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu

erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen haben. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

§ 138 Abs. 1 BAO betrifft vor allem die Feststellung solcher Verhältnisse, die für die Abgabenbehörde nur unter Mithilfe des Abgabepflichtigen aufklärbar sind, also Umstände, denen der Abgabepflichtige hinsichtlich der Beweisführung näher steht als die Abgabenbehörde (*Ritz*, BAO⁶, § 138 Tz 1).

Das Vorbringen des Bf (80% der Arbeit über Telefon und Internet, Tätigkeitsinhalt, Arbeitszimmer als Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit) beschränkt sich auf bloße Behauptungen. Nachweise bzw. nähere Ausführungen zur Glaubhaftmachung fehlen. Der Bf ist einem Ersuchen des Bundesfinanzgerichts vom 21.2.2023 zur Ergänzung des Sachverhaltes nicht nachgekommen.

In freier Beweiswürdigung gemäß § 167 BAO kann aufgrund des vielfältigen Tätigkeitsbereiches nicht von einem materiellen Schwerpunkt im Arbeitszimmer ausgegangen werden. Der vorliegende Akteninhalt spricht weder für eine zeitlich überwiegende Nutzung noch für die Erforderlichkeit des Arbeitszimmers.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Strittig ist, ob die Aufwendungen für ein Arbeitszimmer in der jeweiligen Wohnung des Bf als Werbungskosten abziehbar sind.

Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG 1988 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 abzugsfähig.

Neben dieser Voraussetzung bestehen nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgende weitere Anforderungen für die Anerkennung eines in der Wohnung gelegenen Arbeitszimmers (JAKOM, EStG, § 20 Tz 41ff):

Die Nutzung eines Arbeitszimmers muss nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erforderlich sein und der Raum muss tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich bzw beruflich genutzt und auch entsprechend eingerichtet sein.

Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist – gegebenenfalls iRe „wertenden Gewichtung“ – nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen, somit nach „dem typischen Berufsbild“ (VwGH 24.10.05, 2001/13/0272), nicht nach den Gegebenheiten im Einzelfall (s *Weninger* GeS 06, 135). Liegt ein typisches Berufsbild nicht vor, sind Sachverhaltsfeststellungen zum typischen Ablauf der Tätigkeit erforderlich (VwGH 24.3.09, 2006/13/0137). Nur im Zweifel (dh bei Tätigkeiten mit nicht eindeutig festlegbarem materiellem Schwerpunkt) ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit iRd konkreten Einkunftsquelle benützt wird (JAKOM, EStG, § 20 Tz 51). Der Umstand, dass der Steuerpflichtige über keinen anderen Arbeitsraum (etwa beim Arbeitgeber) verfügt, führt nicht zwangsläufig zu einem Mittelpunkt (VwGH 2.6.04, 2003/13/0166). Eine bloß gelegentliche berufliche Nutzung reicht nicht aus (zB VwGH 12.9.96, 94/15/0073).

Unabhängig davon, wie die Bezeichnung des Bf in den Dienstverträgen als „Director“ bzw „President und CEO“ aus dem Amerikanischen zutreffend zu übersetzen ist, war der Bf jedenfalls als leitender Angestellter tätig. Entsprechend dem überblicksmäßig bekannt gegebenen Tätigkeitsinhalt lässt sich ein „typisches Berufsbild“ nicht ausmachen. Es konnte nicht festgestellt werden, dass der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit des Bf im Arbeitszimmer lag. Dem Bf ist ebenso wenig die Glaubhaftmachung gelungen, dass er das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit benützt hat. Der Bf hat auch nicht dargelegt, inwiefern für seine berufliche Tätigkeit ein eigenes Arbeitszimmer erforderlich war.

Die Beschwerde betreffend Anerkennung der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer war schon aus diesen Gründen abzuweisen.

Was die Vermietung der Wohnung in Deutschland betrifft, hat das Finanzamt in den angefochtenen Bescheiden auf Basis einer Schätzung Einkünfte angesetzt, die im Rahmen des Progressionsvorbehaltes berücksichtigt wurden. Dem Beschwerdebegehren, wonach die Vermietung an Freunde lediglich die Betriebskosten gedeckt habe und die Wohnung ab Jänner 2017 leer stehe, gab das Finanzamt aufgrund der nachgereichten Unterlagen mit den Beschwerdevorentscheidungen Folge und setzte die ausländischen Einkünfte mit jeweils Null Euro an.

Weiters hat das Finanzamt in den Beschwerdevorentscheidungen die Einkünfte aus der Vermietung einer Wohnung in Wien entsprechend den nachgereichten Überschussrechnungen berücksichtigt und die Einkommensteuerbescheide zu Gunsten des Bf abgeändert.

Da diese beiden Beschwerdepunkte nicht mehr strittig sind, wird der Beschwerde wie in den Beschwerdevorentscheidungen vom 30.7.2019 teilweise Folge gegeben.

3.2. 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.

Im vorliegenden Fall ist die Revision nicht zulässig, da im Wesentlichen über Fragen des Sachverhaltes zu entscheiden war.

Wien, am 11. April 2023