

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*1\*\*\*, über die Beschwerde vom 4. März 2019 gegen den Bescheid

- a. vom 12. Februar 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015,
- b. vom 13. Februar 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 und
- c. vom 18. Februar 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) war im Beschwerdezeitraum als **Sales Manager Austria** bei der Arbeitgeberin („Arbeitgeberin“), Ort 2-Staat 2 in Staat 2 auch für die Betreuung von (Groß-)kunden beschäftigt. Er gab die Berufsbezeichnung „Vertriebsingenieur“ an.

Er machte in seinen **Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung** 2015 bis 2017 u. a. anteilige Kosten für ein **häusliches Arbeitszimmer** an seinem Wohnort Ort 1-Staat 1 in Staat 1 geltend.

Im **Dienstvertrag** war als Dienstort der damalige Wohnort des Bf. angeführt (Pkt. 4.). Er wurde als „Außendienstmitarbeiter“ angestellt (Pkt. 5).

Er erhielt unter Berücksichtigung einer 10%-igen Überzahlung zur kollektivvertraglichen Entlohnung einen Brutto-Monatsgehalt von € 2.365,81 (= netto € 1.860,00). Weiters erhielt er eine fixe Provision für 4 Monate in Höhe von mtl. € 1.051,47, wobei diese Fixprovision maximal

in den ersten 4 Monaten ausgezahlt wurde. Sobald die Fixprovision durch die Umsatzprovision gedeckt war, entfiel die Fixprovision. Inklusive der Fixprovision betrug der monatliche Bruttogehalt € 3.417,80, = Netto € 2.100,00 (Pkt. 6. und 7.).

Zur Umsatzprovision (Pkt. 8.) war festgehalten, dass bei Erreichen > 100% des jährlichen Umsatzzieles eine erhöhte Provision gezahlt wird. Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Dienstvertrags liegt diese bei 130 € pro % (über 100%).

Es war eine Arbeitszeit von 38,5 Stunden/5 Tage pro Woche vereinbart (Pkt. 11.). Der Bf. hatte 25 Tage Anspruch auf Erholungsurlaub (Pkt. 12.).

An Vordienstzeiten bezüglich des Einstiegs und des Urlaubs wurden ihm die maximal möglichen Zeiten angerechnet (Pkt. 13.)

Bezüglich der Nutzung des Firmen-PKW war vereinbart, dass eine Zusatzvereinbarung erstellt wird und zu beachten ist, dass für die Privatnutzung des PKW ein Sachbezug anzusetzen ist. Auch war der Bf. verpflichtet, den Firmen-PKW in einem sehr guten Betriebszustand zu erhalten (Pkt. 22.):

In der vorgelegten **Bestätigung der Arbeitgeberin vom 09.06.2015** heißt es wie folgt:

*„Hiermit bestätigen wir, dass unser Mitarbeiter - Herr Bf. - seine berufliche Tätigkeit ausschließlich vom Home-Office betreibt.*

*Die Nutzung des Arbeitszimmers ist aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit als Sales Manager Austria zur Betreuung von Kunden und Großkunden, erforderlich. Das Arbeitszimmer bildet den Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit.*

*Die Arbeitgeberin erstattet keinerlei Miet- oder Betriebskosten (Strom, Heizung).“*

Zum **Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 31.10.2018** brachte der Bf. zu geforderten Kostenaufstellung 2015 bis 2017 lediglich eine Aufstellung der Werbungskosten für 2016 bei. Darin werde - so das Finanzamt - der Mietersatz und die Betriebskosten Homeoffice „gemäß gesonderter Tabelle“ in Höhe von € 1.520,27 angegeben; diese sei bis zum Vorlagebericht nicht vorgelegt worden.

In den **Einkommensteuerbescheiden 2015 bis 2017** ließ das Finanzamt die Kosten für das häusliche Arbeitszimmer nicht zum Abzug zu. Ein Abzug von Werbungskosten käme nur in Betracht, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Antragstellers bildet und (nahezu) ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt wird. Das Finanzamt nahm noch weitere, nicht angefochtene Änderungen bei den Werbungskosten vor.

In der **Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 bis 2017** beantragte der Bf. die Anerkennung der Aufwendungen für das Arbeitszimmer, das er so gut wie ausschließlich für berufliche Zwecke - die Bürotätigkeiten - verwende. Der Arbeitgeber stelle keinen Büroarbeitsplatz zur Verfügung. Für private Zwecke hätte ihm eine Schreibecke im Wohnzimmer genügt.

Neben dem Arbeitszimmer nutze er weitere Flächen zur Lagerung von Geräten, welche er zu Demozwecken zu Kunden mitnehmen müsse. Insbesondere die Stromkosten würden sogar noch dramatisch höher ausfallen (diverse EDV, Testaufbauten usw.) als der angegebene aliquote Anteil. Er habe keinen eigenen Zähler und könne es somit nicht nachweisen. Er finde die Werbungskosten sehr wohl abschreibungswürdig, da er sie mindestens in der angegebenen Höhe, wenn nicht sogar deutlich höher auch tatsächlich für die Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit aufbringen müsse.

Ohne die Verfügbarkeit dieses „Homeoffices“ wäre wegen des fehlenden Büros der Arbeitgeberin in Staat 1 eine Anstellung bei dieser Firma gar nicht möglich. Gleichzeitig sei ein ordentlich ausgebautes, mit notwendiger technischer Infrastruktur versehenes Büro unerlässlich. Die Arbeitgeberin komme für die Anschlussgebühren für die Telekommunikation im Arbeitszimmer auf. Er habe parallel dazu einen privaten Anschluss, um für private Zwecke nicht den von der Firma bezahlten Anschluss nutzen zu müssen, da dies schwer abrechenbar wäre. Er habe den Lagerraum, weil er beruflich immer wieder größere Mengen von diversem Material einlagern müsse, um sie für Demozwecke beim Kunden verfügbar zu haben. Das Büro diene so gut wie ausschließlich der beruflichen Tätigkeit als Homeoffice. Die Angaben könnten bei der Arbeitgeberin hinterfragt werden.

In der **abweisenden Beschwerdeverentscheidung 2015 bis 2017** führte das Finanzamt aus, dass bei der Tätigkeit eines Außendienstmitarbeiters die Tätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers das Berufsbild präge; dies insbesondere auch deshalb, weil aus den vorgelegten Reisekostenabrechnungen (Anm.: für 2015 bis 2017 vorgelegt) ersichtlich sei, dass neben der umfangreichen Reisetätigkeit nur ein untergeordneter Zeitraum für die Nutzung des Arbeitszimmers verbleibe.

Der Bf. brachte den **Vorlageantrag** ein. Ergänzend gab er an, dass das Arbeitszimmer nicht nur zur Erledigung allfälliger Büroarbeiten, sondern auch gleichzeitig als Lager für Geräte und als Testraum zur Vorbereitung von Kundendemos und Kundentestxxx gedient habe.

Das Finanzamt legte die Entscheidung dem BFG zur Entscheidung vor. Im **Vorlagebericht** heißt es u.a. wie folgt:

*„Dient daher das Arbeitszimmer einer Tätigkeit, die im Wesentlichen außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird, dann sind die Aufwendungen generell nicht abzugsfähig (wie*

*etwa bei einem Lehrer und Vortragenden ein für die Vorbereitungs- und Korrekturzwecke verwendetes häusliches Arbeitszimmer).*

*Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen (Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 20 Tz. 6.1), somit nach dem „typischen Berufsbild“ (VwGH 24.10.2005, 2001/13/0272), nicht nach den Gegebenheiten im Einzelfall (Jakom, EStG, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 1. Auflage 2008, § 20 Tz 51). Dient das Arbeitszimmer daher einer Tätigkeit, die im Wesentlichen außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird, dann sind die Aufwendungen generell (also auch unabhängig von der darin verbrachten Zeit) nicht abzugsfähig (Doralt, a.a.O., § 20 Tz 104/5 und 104/6). Liegt der materielle Schwerpunkt schon aufgrund des typischen Berufsbildes nicht im Arbeitszimmer, so wird die Abzugsfähigkeit auch nicht durch die überwiegende zeitliche Nutzung begründet (VwGH 19.4.2006, 2002/13/0202).*

*Tätigkeiten mit Mittelpunkt außerhalb eines Arbeitszimmers: Versicherungsvertreter, der zeitlich überwiegend im Außendienst tätig ist (Jakom, a.a. O., § 20 Tz 52).*

*Im zeitlich überwiegenden Ausmaß der Außendiensttätigkeit ist ein maßgebendes Kriterium für die Versagung der Abzugsfähigkeit zu erblicken (VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176; VwGH 19.12.2000, 99/14/0283).*

...

*Aus den von der Bf. über Aufforderung des Finanzamtes vorgelegten Reisekostenaufzeichnungen ist zu entnehmen, dass der Bf. in den Jahren 2015, 2016 und 2017 den überwiegenden Teil der Arbeitszeit im Außendienst verbracht hat.*

*Bei der Tätigkeit eines Außendienstmitarbeiters prägt nun die Tätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers das Berufsbild - insbesondere auch deshalb, weil wie aus den vorgelegten Reisekostenabrechnungen ersichtlich, neben der umfangreichen Reisetätigkeit nur ein untergeordneter Zeitraum für die Nutzung des Arbeitszimmers verbleibt.*

*Eine nur gelegentliche Nutzung eines Arbeitszimmers im Wohnungsverband fällt direkt unter das in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 normierte Abzugsverbot solcher Aufwendungen.*

*Durch das Überwiegen des Außendienstes mit der Kundenbetreuung kann ein Arbeitszimmer zu Hause im Wohnungsverband des Bf. niemals den gesamten betrieblichen oder beruflichen Mittelpunkt der Tätigkeit darstellen, sodass Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer steuerlich entsprechend der Rechtslage nicht zu berücksichtigen sind.*

*Der vom Bf. im Vorlageantrag ergänzend gemachte Einwand, das Arbeitszimmer im Wohnungsverband werde gleichzeitig auch als Lagerraum genutzt, geht nach Ansicht des Finanzamtes ins Leere, da gleichgültig, wie die Bezeichnung des Raumes ist, jeder Raum, ob ein*

*Bürraum oder ein als Lagerraum bezeichneter Raum mit „einem Schreibtisch“ terminologisch ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband darstellt.*

*Bildet ein Raum, der hier wie ein Arbeitszimmer mit Schreibtisch und Regalen eingerichtet ist, nicht den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit, ändern auch eine berufliche Nutzung dieses Raumes oder die Aufbewahrung von Geräte in diesem Raum nichts an der Nichtabzugsfähigkeit der auf diesen Raum entfallenden Miet- und Betriebskosten.*

*Vom Bf. können auch für einen reinen Lagerraum nicht einfach anteilige Miet- und Betriebskosten geltend gemacht werden, wenn sowohl Wohnungsskizzen über die genaue Lage so eines Raumes innerhalb der Wohnung, als auch Angaben über Heizung, Beleuchtung, eigene Zähler etc. des Lagerraumes fehlen. Anteilige Aufwendungen wie Betriebskosten können für diesen Raum mangels Nachweisbarkeit der Kosten im Verhältnis zu den anderen bewohnbaren Teilen der Wohnungseinheit nicht gewährt werden.“*

### **Vorhalteverfahren beim BFG**

Beim BFG wurde ein **Vorhalteverfahren** durchgeführt. Der Bf. führte in der **Vorhaltsbeantwortung** aus, dass es sich bei ihm nicht um eine klassische, reine Außendienstmitarbeitertätigkeit handle. Der Aufgabenbereich sei breiter gestreut. Ein echtes Homeoffice (nicht nur ein Schreibtisch im Wohnzimmer) sei daher unabdingbar und Voraussetzung für die Anstellung gewesen.

Er hat für den Beschwerdezeitraum die einzelnen Teilbereiche seines Aufgabengebietes geschildert und folgende Unterlagen **vorgelegt**:

- Aufstellung der Werbungskosten mit den Teilpositionen samt allen dazugehörigen Belegen und gesonderten Tabellen,
- Berechnung des Anteils der AfA und Betriebskosten bzw. der Höhe des „Mietersatzes“ und „Betriebskosten“
- Plan, aus dem das Arbeitszimmer samt allenfalls genutzten Flächen hervorgeht,
- Fotos des Arbeitszimmers, sowie
- diverse Rechnungen, wie Strom, Haus- und Grundabgaben.

In seiner **Stellungnahme vom 27.06.2023** blieb das Finanzamt bei seiner bisherigen Ansicht und verwies auf seine ausführliche Begründung im Vorlagebericht.

Es habe folgende Arbeits-, Büro-, Urlaubs- und Krankenstandstage gegeben:

- 2015 104 Bürotage (29,46%), 10 Urlaubstage und keine Krankentage,
- 2016 92 Bürotage (26,98%), 18 Urlaubstage und keine Krankentage, sowie
- 2017 74 Bürotage (23,05%), 21 Urlaubstage und 5 Krankentage.

Laut einer Internetrecherche betragen die Arbeitstage im Jahr 2015 und 2016 jeweils 249 und im Jahr 2017 247.

Das Finanzamt zweifelte aufgrund der jederzeitigen Änderbarkeit einer Exceltabelle an der Richtigkeit der Angaben, es seien die Bürotage lediglich gelb markiert und scheinen die über drei Jahre ausgewiesenen konsumierten Urlaubstage nicht glaubhaft.

Für das Finanzamt sei aus dem Dienstvertrag nicht zu entnehmen, dass - so der Bf. - ein Arbeitszimmer ein Anstellungserfordernis gewesen sei.

Der Umstand, dass die Arbeitgeberin dem Bf. kein Büro bereitstellte, führe der Beschwerde nicht für sich zum Erfolg und mache das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer nicht zwangsläufig zum Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Bf. (vgl. VwGH 19.12.2000, 99/14/0283 sowie VwGH 02.06.2004, 2003/13/0166). Vielmehr habe die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinn der gesetzlichen Bestimmung darstellt, nach der Verkehrsauffassung, nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen.

Der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit liege schon aufgrund des typischen Berufsbildes eines Außendienstmitarbeiters nach der Verkehrsauffassung nicht im Arbeitszimmer und könne es somit bereits aus diesem Grund nicht Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit sein. Liege der materielle Schwerpunkt schon aufgrund des typischen Berufsbildes nicht im Arbeitszimmer, so werde die Abzugsfähigkeit auch nicht durch die überwiegende zeitliche Nutzung begründet (VwGH 19.4.2006, 2002/13/0202). Nur im Zweifel (dh. bei Tätigkeiten mit nicht eindeutig festlegbarem materiellen Schwerpunkt) sei darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht zu mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt werde. Der Bf. habe das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht 2015 zu lediglich 29%, 2016 zu nur 27% und 2017 zu nur 23% im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt. Es seien daher die beantragten Aufwendungen für das Arbeitszimmer (Lagerraum) nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Dem hielt der Bf. in seiner **Gegenäußerung vom 10.07.2023** entgegen:

Das Finanzamt könne davon ausgehen, dass Urlaubs- und Krankentage korrekt angegeben seien. Diese Informationen liegen auch beim Lohnbüro auf und seien zeitnah und objektiv dokumentiert und nicht im Nachhinein in eine Exceltabelle eingetragen worden. Die Exceltabellen samt gelber Markierung sollten nicht als Dokument, sondern nur zur Darstellung von Informationen dienen.

Das gleiche gelte für die Aufzeichnungen der Reisetätigkeit. Diese Berichte seien immer zeitnah (monatlich) beim Arbeitgeber abgegeben worden. Eine Übereinstimmung mit der Exceltabelle

sei daher jederzeit nachprüfbar. Den Vorwurf einer eventuellen Manipulation weise er daher zurück.

Dass der Anteil der Reisetätigkeit größer als jener der Büronutzung gewesen sei, ändere nichts daran, dass er aufgrund der besonderen Situation der fehlenden Niederlassung seiner Arbeitgeberin in Staat 1 das Büro so gut wie ausschließlich für berufliche Zwecke nutze. Aufgrund der von vornherein klaren Situation - kein Büro der Arbeitgeberin in Staat 1 - sei dies im Zuge des Einstellungsgespräches als selbstverständlich dargelegt und nicht explizit im Arbeitsvertrag vermerkt worden. Die Arbeitgeberin habe das nachträglich bestätigt, wobei mit der Formulierung „Mittelpunkt“ nicht das relative Maß zur Gesamtarbeitszeit gemeint gewesen sei, sondern die Tatsache, dass aufgrund fehlender Infrastruktur in Staat 1 sein Arbeitszimmer als zentraler Arbeitsplatz für Tätigkeiten außerhalb der Dienstreisen unbedingt erforderlich und für die Ausübung der Tätigkeit unabdingbar sei.

Die Vorstellung des Finanzamtes vom „typischen Berufsbild“ sei übrigens nicht korrekt. Er habe zwar bedingt durch längere Fahrzeiten prozentual mehr Zeit außerhalb des Büros als im Büro verbracht, von der eigentlichen effektiven Tätigkeit her habe der Zeitaufwand im Büro sogar überwogen. Dazu müsste man sich aber näher mit seiner genauen, recht klar beschriebenen Tätigkeit befassen. Sie habe, wenn man schon die Bezeichnung „typisch“ verwende, nichts mit diesem „typischen Berufsbild“ zu tun. Dies sei eine einfache Verallgemeinerung, ohne die tatsächliche Tätigkeit zu betrachten.

All die in den Besprechungen vor Ort erworbenen Erkenntnisse habe er im Büro ausarbeiten, Tests durchführen, Angebote von Sublieferanten einholen, anbieten und die ordnungsgemäße Ausführung der Aufträge überwachen müssen. Um dies alles zu bewerkstelligen, habe das Büro auch entsprechend ausgestattet sein müssen.

Auch wenn er selbst nicht im Büro gewesen sei, habe der Raum nicht anderweitig genutzt werden können, da das gesamte Equipment/Testaufbauten im Büro installiert gewesen seien. Wenn dies keine berufsbedingten Ausgaben seien, dann frage er sich, was überhaupt als Werbungskosten geltend gemacht werden könne.

Er habe sowieso zusätzlich einiges an Kosten aufgewendet, wie die Schaffung der Infrastruktur, Netzwerkverkabelung, Herstellung einer Festnetztelefonleitung (diese habe er auch ausschließlich für die Ausübung des Berufes auf seine Kosten herstellen lassen), welche er nirgendwo als Berufsausgaben angegeben habe, da diese dann letztendlich in die Baukosten eingeflossen seien. Dennoch seien sie 100% berufsbedingte Ausgaben.

Er habe dem Finanzamt auch angeboten, sich ein Bild vor Ort zu machen. Dies würde ein klareres Bild von seiner tatsächlichen Arbeitsaufteilung ergeben. Diese Möglichkeit habe das Finanzamt nicht wahrgenommen.

Das Finanzamt blieb bei seiner Ansicht.

## II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

### 1. Sachverhalt

Der Bf. war im Beschwerdezeitraum **als Außendienstmitarbeiter** seiner Arbeitgeberin in einem Vollbeschäftigungsverhältnis angestellt.

Die Arbeitgeberin in Staat 2 hat ihren Hauptsitz in Ort 3-Staat 3. Sie ist Herstellerin von Systemen, Geräten und Software für den gewerblichen Einsatz in Industrie, Gesundheitswesen, Logistik und Handel. Weiters auch Produzent von Materialien zur Verwendung in bestimmten Geräten. Der Vertrieb erfolgt über Handelspartner. Die Arbeitgeberin hat kein Büro in Staat 1. Das Büro für den DACH-Raum ist im Staat 2.

Die **Aufgaben** des Bf. bestanden darin, die **Handelspartner** zu schulen, sie bei größeren Projekten bei Endkunden zu begleiten und entsprechende Lösungen auszuarbeiten und anzubieten. Des Weiteren, neue Produkte bei diesen Partnern vorzustellen sowie Materialien auf diversen Geräten zu testen, um Lösungen anzubieten. Eine weitere wichtige Aufgabe war die **Gewinnung von neuen Handelspartnern**.

Der Bf. hatte Großkunden in Staat 1, Staat 4, Staat 5, Staat 6, Staat 7, Staat 8, Staat 9, Staat 10, Staat 11, Staat 12 und der Staat 13 zu betreuen.

**Mitarbeiter** hatte er nicht zu beaufsichtigen.

Der Bf. bezog einen **Fixgehalt** und eine von seinem Umsatz abhängige **Provision**, die Gehaltsbestandteil war. Die Provision bezog er im Wesentlichen für die Gewinnung von Neukunden. Die genaue Provisionsregelung variierte von Jahr zu Jahr etwas (Schwerpunktsetzung), sie beinhaltete z.B. noch andere Komponenten wie Zielerreichung (O1, GP, Hardware/Consumables-Ratio etc.). Sie war keineswegs in irgendeiner Form zur Abgeltung von Kosten für das Homeoffice angelegt. Der Bf. bezifferte den Gehalt und die Provision mit:

2015: Gehalt FEST € 35.350, Provision € 12.191,

2016: Gehalt FEST € 38.550, Provision € 13.129, und

2017: Gehalt FEST € 40.708, Provision € 13.199.

Er hatte einen **Dienstwagen**, den er auch privat nutzen konnte.

Die **Telefonkosten**, Kosten für die Telefonanlage sowie Mobiltelefon und laufende Kosten für Mobiltelefon hat die Arbeitgeberin übernommen.

**Arbeitsmittel** wie Geräte, Materialien sowie Verbrauchsmaterialien stellte die Arbeitgeberin kostenlos zur Verfügung.

Das **EDV-Equipment** (Firmen-Notebook) hat sich der Bf. selbst besorgt, seine Arbeitgeberin hat ihm erst seit Anfang 2021 ein Notebook zur Verfügung gestellt. Auch die gesamte technische (Brüstungskanäle, Stromanschlüsse) sowie Netz-Infrastruktur im Haus hat er auf eigene Kosten angeschafft und aufgebaut.

Der Bf. machte anteilmäßig (bezogen auf die Flächen) Aufwendungen für ein häusliches **Arbeitszimmer** inklusive einer Fläche für die Lagerung von diverse Material geltend. Die Arbeitgeberin hat dem Bf. keinen Kostenersatz für die Räumlichkeiten und den Strom geleistet.

Im **Außendienst** hat der Bf.

- halbjährlich interne Meetings durchgeführt,
- Kunden betreut,
- Schulungen beim Kunden durchgeführt,
- die Kunden vor Ort besucht, dies für Besprechungen, gemeinsame Besuche beim Endkunden, Schulungen der Vertriebsmannschaft ihrer Partner, technische Schulungen (gemeinsam mit ihren Presales-Technikern sowie Produktneuvorstellungen).

Im **Arbeitszimmer** hat der Bf.

- unregelmäßig, je nach Bedarf und Verfügbarkeit interne Besprechungen (via Telefon oder Webmeeting durchgeführt,
- übliche Büroaufgaben, wie Erstellen von Präsentationen, Ausarbeitung und Erstellung von Angeboten, Nachbearbeitung der Kundenbesuche (Analysen, Erstellung von Verkaufshilfen, Tests, Erledigung von Telefonaten, etc.) durchgeführt,
- xxxtests mit verschiedensten Geräten, Materialien durchgeführt, um dem Kunden die bestmögliche Kombination aus diesem „Triangle“ für deren Anwendungsbereich empfehlen und anbieten zu können,
- ermittelte der Bf. für vom Kunden zugesandte Materialien das korrekte material oder Gerät und konnten sich solche Versuche und Tests über Tage ziehen, bis das korrekte Material besorgt bzw. gefunden war. Begründet ist dies damit, dass Material beim Kunden nicht vorhanden ist und die Kunden Tests bei laufender Produktion nicht zuließen.
- Präsentationsvorbereitungen gemacht,
- Lösungsvorschläge ausgearbeitet und
- Verkaufshilfen für ihre Partner aufbereitet.
- Für diese Tests hat er alle wichtigen Geräte und Verbrauchsmaterialien (Materialien etc.) aus dem Portfolio der Arbeitgeberin im Homeoffice vorhalten müssen.

Die (dem BFG) vorgelegten Unterlagen sind im Pkt. I, Verfahrensgang, festgehalten.

Der Bf. hat 2015 bis 2017 (deutlich) unter 30% seiner gesamten Arbeitstage der einzelnen Jahre in seinem Arbeitszimmer verbracht. Der Bf. hat die überwiegende Anzahl der Arbeitstage und auch seine überwiegende Arbeitszeit im Außendienst verbracht.

Zum **zeitlichen Ausmaß der einzelnen Tätigkeitsfelder** jeweils im Arbeitszimmer bzw. im Außendienst machte der Bf. keine Angaben.

## **2. Beweiswürdigung**

Die Feststellungen zum Aufgabengebiet mit seinen Teilbereichen und den Arbeiten im Arbeitszimmer bzw. im Außendienst fußen auf den nicht in Zweifel zu ziehenden Angaben des Bf. in der Vorhaltsbeantwortung zum Vorhalt des BFG.

Seine Angaben zum nicht gewährten Kostenersatz für die Nutzung der Räumlichkeiten und für Strom sind durch das Schreiben der Arbeitgeberin bestätigt. Die Richterin hat keinen Grund, an diesen Angaben zu zweifeln.

Die Anzahl der Außendienst-, Büro-, Urlaubs- und Krankenstandstage erfolgte nach den Angaben des Bf. in seinen Reiseaufzeichnungen bzw. Excel-Tabellen. Der Bf. gibt selbst an, in den einzelnen Jahren überwiegend im Außendienst gewesen zu sein. Er hat auch das vom Finanzamt festgestellte Anteilsverhältnis nicht bekämpft.

Das Finanzamt hegt Zweifel an den Angaben in den Excel-Tabellen, zeigt jedoch nicht konkret und begründet auf, dass sie im Widerspruch zu den Reiseaufschreibungen stehen.

Das Fehlen von (geschätzten) zeitlichen Angaben für die einzelnen Teilbereiche des Tätigkeitsfeldes im Außendienst bzw. im Arbeitszimmer basiert auf den diesbezüglich fehlenden Angaben des Bf. in der Vorhaltsbeantwortung.

## **3. Rechtliche Beurteilung**

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

Bei den einzelnen Einkünften dürfen gemäß **§ 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988** 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, nicht abgezogen werden.

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** nicht als Werbungskosten 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.

Im vorliegenden Fall ist daher zu klären, ob das Arbeitszimmer in den Jahren 2015 bis 2017 den „Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit“ des Bf. bildete.

Wie im Erkenntnis des VwGH vom 30.06.2015, 2013/15/0165, festgehalten, sind die Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer, ein sogenanntes häusliches Arbeitszimmer, zusätzlich zu den in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 normierten Voraussetzungen nach den von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien weiters nur dann anzuerkennen, wenn ein Arbeitszimmer **nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen notwendig** ist, der zum Arbeitszimmer bestimmte **Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt** und auch **entsprechend eingerichtet** ist (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2013, 2010/15/0124, mwN).

Dem Erkenntnis des **VwGH vom 18.10.2012, 2008/15/0236**, betreffend einen Auditor mit diversen Berechtigungen ist zu entnehmen, dass für die Bestimmung des Mittelpunktes einer Tätigkeit ihr **materieller Schwerpunkt** maßgebend ist; 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. auch die dort zitierte Judikatur).

Diesen Kriterien folgt auch das BFG, siehe z. B Erkenntnis des BFG vom 14.07.2021, RV/7101613/2021, sowie BFG vom 30.08.2023, RV/7105184/2019.

**Das BFG beurteilt den vorliegenden Sachverhalt wie folgt:**

### **Art der Tätigkeit**

Der Umstand, dass die Arbeitgeberin in Staat 1 kein Büro hatte und dem Bf. kein Büro zur Verfügung stellte, führt noch nicht per se zur Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für das Arbeitszimmer. Das Gesetz differenziert bezüglich des häuslichen Arbeitszimmers nicht danach, ob einem Steuerpflichtigen von der Arbeitgeberin ein Büro zur Verfügung gestellt wird oder nicht.

Der Bf. war Außendienstmitarbeiter und als solcher mit der Betreuung von (Projekten von) Bestandskunden und zur Anwerbung von Neukunden in dem von ihm geschilderten Gebiet angestellt. Nach der Verkehrsauffassung spricht das Aufgabengebiet - ein „typisches Berufsbild“ vor Augen - nicht dafür, dass der materielle Schwerpunkt des Bf. in seinem häuslichen Arbeitszimmer gelegen ist.

Auch der Umstand, dass der Bf. den überwiegenden zeitlichen Anteil seiner Tätigkeit im Außendienst verbracht hat, spricht für einen materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit im Außendienst. Der Bf. hat auch sonst nicht aufgezeigt, dass bestimmte Tätigkeiten im Arbeitszimmer so entscheidend für sein Einkommen, insbesondere seine Höhe gewesen wären, dass in ihr der materielle Schwerpunkt gesehen werden könnte.

Wenn der Bf. einwendet, es handle sich um keine herkömmliche Außendiensttätigkeit und geht das Finanzamt von falschen Vorstellungen aus, sondern hatte er Tests für Kunden durchzuführen, Schulungen vorzubereiten, Angebote zu bearbeiten und auch diverses Material zu lagern, so hat das Finanzamt die angegebenen Arbeiten nicht in Abrede gestellt. Dies tut auch das BFG nicht. Die geschilderten Arbeiten - Vor- und Nachbereitungsarbeiten - reichen für sich allein noch nicht aus, die Tätigkeit zu einer (reinen) Innendiensttätigkeit zu machen bzw. die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für das Arbeitszimmer zu bejahen.

Der Umstand, dass der Bf. sein Gehalt nicht unbeträchtlich durch die umsatzabhängige Provision erhöhen konnte, spricht vielmehr dafür, dass der Bf. „nach außen“ gegangen ist und im Zuge seiner Außendiensttätigkeit neue Kunden gewonnen hat. Dies spricht wiederum für den materiellen Schwerpunkt in der Außendiensttätigkeit.

Hinzu kommt noch, dass eine Arbeitgeberin ein im Wesentlichen im Innendienst beschäftigten Angestellten wohl kaum einen Dienstwagen zur Verfügung gestellt hätte.

Nach all dem Gesagten liegt für das BFG der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit des Bf. im Außendienst und nicht in seinem Arbeitszimmer.

### **Zeitliches Ausmaß der Nutzung des Arbeitszimmers**

Im Dienstvertrag ist nur die vereinbarte Arbeitszeit von „38,5 Stunden pro Woche“ und „5 Tage pro Woche“ festgehalten. Es lässt sich für das BFG nicht sagen, wie viele Stunden dieser Wochenarbeitszeit er im Arbeitszimmer verbrachte.

Es gibt keine zeitlichen Angaben zu den Aufenthalten im Arbeitszimmer und den einzelnen Aufgaben, die im Arbeitszimmer durchgeführt wurden. Auch wenn sich z. B. Tests über mehrere Tage erstreckt haben sollen, so sagt dies nichts über den zeitlichen Einsatz an den jeweiligen Arbeitstagen aus.

Selbst wenn die Frage, wo der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit des Bf. gelegen war, zweifelhaft gewesen wäre - was es aber für das BFG nach den zuvor gemachten Ausführungen nicht war -, wäre für das Beschwerdeverfahren nichts gewonnen, weil der Bf. die deutlich überwiegende Anzahl seiner Arbeitstage in den einzelnen Jahren des Beschwerdezeitraumes im Außendienst verbrachte. In zeitlicher Hinsicht bildete daher das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der Tätigkeit des Bf.

Wenn der Bf. meint, man dürfte an den Außendiensttagen nur die effektive Arbeitszeit beim Kunden für die Beurteilung heranziehen, weil aufgrund seines großen Einsatzgebietes hohe Reisezeiten angefallen seien, so vermag dem das BFG nicht zu folgen. Dem Dienstvertrag ist nicht zu entnehmen, dass als entlohnte Arbeitszeit an Außendiensttagen nur die effektive Zeit beim Kunden wäre. Zum Berufsbild eines Außendienstmitarbeiters gehört auch die Fahrt zum Kunden und zurück. Es gibt keinen Anhaltspunkt, dass der auch zur Akquirierung von Neukunden angestellte Bf. beim Besuch eines potentiellen Neukunden nur die Zeit des Kundengesprächs entlohnt bekommen hat und nicht seine Fahrt zum Kunden und zurück. Wollte man dem Bf. folgen, so müsste im Gegenzug bei jedem Arbeitstag im Arbeitszimmer auch nur die effektive Zeit gerechnet werden und müssten Pausen bzw. Nichtleistungszeiten herausgenommen werden.

Was das Angebot an das Finanzamt anlangt, sich vor Ort ein Bild zu machen, weil dies ein klareres Bild von seiner tatsächlichen Arbeitsaufteilung ergeben würde, so hat der Bf. im Vorhalteverfahren keine konkreten, durch Unterlagen dokumentierten Angaben zum zeitlichen Erfordernis seiner einzelnen Aufgabengebiete gemacht. Eine Besichtigung vermag allenfalls zu bestätigen, dass der Bf. die von ihm geschilderten Aufgaben in seinem als Büro eingerichteten Raum machte, doch ist die Besichtigung kein taugliches Beweismittel, Aufschluss über die tatsächliche Aufgabenteilung - gemeint wohl in zeitlichem Sinn - zu geben.

Angesichts des Umstandes, dass der Bf. sämtliche Aufwendungen für das Arbeitszimmer entsprechend des von ihm anteilig errechneten Flächenanteils geltend machte, ist aus Sicht des BFG kein Aufwand für den vom Bf. ins Treffen geführten hohen Stromaufwand in Abzug zu bringen. Es wäre am Bf. gelegen, den behaupteten hohen Stromaufwand entsprechend nachzuweisen.

#### **Zusammenfassend ist festzuhalten:**

Nach all dem Gesagten konnte der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 bis 2017 kein Erfolg beschieden sein, weshalb sie als unbegründet abzuweisen war.

Da die Aufwendungen für das Arbeitszimmer dem Grunde nach nicht zum Werbungskostenabzug zugelassen werden, erübrigt sich ein Eingehen auf die geltend gemachte Höhe des Aufwandes.

#### **4. Un/Zulässigkeit der 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.

Zumal das BFG die Elemente des vorliegenden Dienstverhältnisses im Rahmen der Beweiswürdigung zu beurteilen hatte und die vom BFG getroffene Entscheidung in der im vorliegenden Erkenntnis festgehaltenen Judikatur des VwGH Deckung findet, liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Klagenfurt am Wörthersee, am 17. Juni 2024