

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Julia Carola Cermak-Kapl MA in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Anna Czyz, Pilotengasse 15/1/1, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 12. Oktober 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 (nunmehr: Finanzamt Österreich) vom 7. September 2018 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016, Steuernummer ***BF-StNr***, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Strittig im vorliegenden Fall ist die Anerkennung von Werbungskosten (Fahrtkosten, Internet und Handy sowie ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer) und Sonderausgaben.

Am 7. September 2018 wurde die Einkommensteuer des Beschwerdeführers für das Jahr 2016 aufgrund der Nichtabgabe von Steuererklärungen im Schätzungsweg gemäß § 184 BAO iHv EUR 3.604,- festgesetzt.

Am 12. Oktober 2018 erhob der Beschwerdeführer fristgerecht Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2016 und legte dieser die Einkommensteuererklärung des

betreffenden Jahres bei. In dieser wurden - neben Topfsonderausgaben iHv EUR 3.150,16 - Werbungskosten iHv EUR 5.082,62 für Arbeitsmittel, Reisekosten und sonstige Werbungskosten geltend gemacht.

Mit Ergänzungsersuchen vom 25. Oktober 2018 wurde der Beschwerdeführer aufgefordert, Informationen zu seiner Tätigkeit als gewerberechtlicher Geschäftsführer zu übermitteln sowie die geltend gemachten Werbungskosten nachzuweisen.

Mit Schreiben vom 3. Dezember 2018 beantwortete der Beschwerdeführer das Ergänzungsersuchen und gab bekannt, im Jahr 2016 bei der Firma ***S*** und der Firma ***P*** als gewerberechtlicher Geschäftsführer beschäftigt gewesen zu sein. Die Werbungskosten für Arbeitsmittel bestünden in 30% der Internet- und Handykosten, da er als Bauleiter das Internet und das Handy auch beruflich nutze. Die Reisekosten seien entstanden, da er als Bauleiter vor Ort auf der Baustelle die Arbeit koordinieren müsse. Die sonstigen Werbungskosten seien durch die Kosten von Miete und Strom für die Nutzung von 15m² seiner Wohnung als Arbeitsraum entstanden. Belege für die geltend gemachten Werbungskosten wurden nicht vorgelegt.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 14. Dezember 2018 wurde die Beschwerde von der belangten Behörde als unbegründet abgewiesen und dies dahingehend begründet, dass die im Vorhaltsverfahren angeforderten Unterlagen nur teilweise beigebracht worden und kein belegmäßiger Nachweis erfolgt sei.

Gegen diese Entscheidung brachte der Beschwerdeführer am 14. Jänner 2019 einen Vorlageantrag ein und verwies auf seine Angaben in der Beschwerde sowie in der Vorhaltsbeantwortung. Ergänzend übermittelte er Belege in Form von Rechnungen für Handy und Internet sowie Miet- und Stromkosten der Wohnung. Zu den beruflich veranlassten Reisekosten gab er bekannt, er sei von 17. März 2016 bis 31. Dezember 2018 47.753 Kilometer gefahren, dies ergäbe pro Jahr durchschnittlich 15.917 gefahrene Kilometer, davon seien 7.118 Kilometer betrieblich veranlasst gewesen. Sowohl Handy, Internet als auch die Wohnung und das Auto würde er dringend für seine Arbeit benötigen.

Am 9. Mai 2019 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt und vom Finanzamt die teilweise Stattgabe hinsichtlich der Sonderausgaben für Wohnraumschaffung sowie die anteiligen Kosten von Handy und Internet beantragt.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 29. Jänner 2024 wurde die Beschwerde der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung mit Wirksamkeit zum 1. Februar 2024 zugeteilt.

In der durchgeführten mündlichen Verhandlung am 5. Juni 2024 gab der Beschwerdeführer an, er sei ab dem Jahr 1983 in der Baubranche tätig gewesen und von 1988 bis 2008 selbstständig.

Da er von seinen Geschäftspartnern einige Forderungen nicht erhalten habe, habe er im Jahr 2009 Privatkonkurs anmelden müssen. Im beschwerdegegenständlichen Jahr 2016 sei er in Pension gegangen und habe daneben als gewerberechtlicher Geschäftsführer für die die ***S*** und ***P*** gearbeitet.

Zu den geltend gemachten Reisekosten gab er an, dass es sich bei der vorgelegten Tabelle um die Fahrtstrecken von seiner Wohnung zu der jeweiligen Baustelle handle. Als Bauleiter sei es seine Aufgabe gewesen, die Arbeiten zu kontrollieren und die Qualität zu sichern.

Diesbezüglich verwies der Vertreter des Finanzamtes darauf, dass Fahrten zwischen Wohn- und Arbeitsstätte bereits mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten würden.

Weiters brachte der Beschwerdeführer vor, dass er in seiner Wohnung ein Zimmer von rd. 12 m² als Arbeitszimmer genutzt habe, welches allein seiner beruflichen Tätigkeit vorbehalten gewesen und nicht anders genutzt worden sei. Er habe dieses Zimmer für die berufliche Tätigkeit und die Kommunikation mit diversen Partnern benötigt. An den verschiedenen Baustellen habe für ihn keine Möglichkeit eines Büros bestanden, da auf Baustellen naturgemäß nur leere Räume seien. Mit seinen Arbeitgebern habe er nie über die Möglichkeit eines Arbeitszimmers gesprochen. Es sei ihm auch kein Raum angeboten worden bzw sei im Dienstzettel mit der Firma ***P*** auch lediglich der Dienstort Wien, und als wöchentliche Normalarbeitszeit 5 Tage, mit 20 Stunden pro Woche, vereinbart worden. Das Arbeitszimmer habe er vor allem für die Vorbereitung und detaillierte Planung der Bauvorhaben genutzt, damit für die Tätigkeiten auf der Baustelle alles vorbereitet gewesen sei. Er habe das Arbeitszimmer auch genutzt, um Rechnungen vorzubereiten und für die Erstellung von Arbeitsaufträgen. Die beiden Firmen existierten mittlerweile nicht mehr. Die Firma ***P*** sei in Konkurs gegangen und auch betreffend die andere Firma habe er keine Informationen. Die beiden Firmen hätten seines Wissens auch nicht über eigene Büroräumlichkeiten verfügt. Die Tätigkeit sei in der Wohnung des Geschäftsführers ausgeübt worden. Es habe auch kein Materiallager gegeben, er habe das Material zum Teil in seinem Keller und in seinem Kastenwagen aufbewahrt.

Der Vertrag für das Handy laute auf seine Frau, da er auf Grund seines Konkurses keinen eigenen Vertrag abschließen konnte. Seine Frau sei für sein Konto berechtigt, die Überweisungen für das Handy seien von ihr von seinem Konto abgebucht worden. Seine Frau verfüge nur über ein sehr geringes, eigenes Einkommen und über ein eigenes Handy.

Seine Wohnadresse sei von ***W*** mit der ***Gasse*** angegeben und im Zentralen Melderegister mit ***Bf-Adr***, da es sich dabei um eine sehr große Wohnsiedlung handle, er selbst habe nur eine Wohnung gemietet.

Der Beschwerdeführer wurde mit Beschluss aufgefordert binnen einer Frist von 3 Wochen,

Belege betreffend die im Jahr 2016 geltend gemachten Sonderausgaben sowie betreffend das Arbeitszimmer Nachweise, dass es sich um einen abgetrennten Raum handle, vorzulegen und die genaue Höhe der geltend gemachten Aufwendungen aufzuschlüsseln.

Mit E-Mail vom 23. Juni 2024 übermittelte der Beschwerdeführer ein Foto von der Tür des Arbeitszimmers, eine Information zum Mietzinskonto von ***W*** vom 19. Juni 2024 sowie diverse Versicherungspolizzen, Prämienvorschreibungen und Überweisungsbestätigungen. Am 25. Juni 2024 legte der Beschwerdeführer ergänzend einen Wohnungsplan vor, auf dem das Arbeitszimmer eingezeichnet ist.

Über Nachfrage teilte der Beschwerdeführer am 4. Juli 2024 mit, er habe von ***W*** trotz Vorlage des Beschlusses des Bundesfinanzgerichtes nur die oben erwähnte Information zum Mietzinskonto erhalten und im Jahr 2016 hätten zwei Unfallversicherungen, bei der ***X*** und der ***Y***, bestanden.

Ergänzend übermittelte der Beschwerdeführer am 1. August 2024 den Handyvertrag seiner Ehefrau sowie diesen betreffende Überweisungsbestätigungen und informierte am 12. August 2024 über die Höhe der entrichteten Miete im Jahr 2016 sowie, dass die für das Arbeitszimmer in der Steuererklärung geltend gemachten Kosten nicht mehr nachvollzogen werden könnten.

Das Finanzamt nahm mit Schreiben vom 20. August 2024 sowie vom 19. September 2024 zu den ergänzend übermittelten Unterlagen Stellung und sprach sich für die Anerkennung der Handy- und Internetkosten sowie der Sonderausgaben für Wohnraumschaffung und die Unfallversicherung bei der ***Y***, aber gegen die Anerkennung des Arbeitszimmers sowie der Fahrtkosten aus.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer erzielte im beschwerdegegenständlichen Jahr 2016 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Er war vom 11. Jänner bis 31. Dezember 2016 bei der ***S*** und von 1. März bis 31. Dezember 2016 bei ***P*** angestellt. Von 1. bis 10. Jänner erhielt er zudem Arbeitslosengeld und von 1. Oktober bis 31. Dezember Bezüge der Pensionsversicherungsanstalt.

Er war für die ***S*** als gewerberechtlicher Geschäftsführer und Bauleiter auf Baustellen im ***Bezirk, Adresse, Datum*** und im ***Bezirk, Adresse, Datum*** tätig. Für die Firma ***P*** hatte er die Baustellenleitung und gewerberechtliche Geschäftsführung in ***Bezirk, Adresse, Datum*** sowie im ***Bezirk, Adresse, Datum*** inne.

Das Einkommen der Ehefrau des Beschwerdeführers betrug im Jahr 2016 EUR 1.642,95.

1.1 Sonderausgaben

Der Beschwerdeführer hatte im beschwerdegegenständlichen Jahr Sonderausgaben für Wohnraumschaffung und Personenversicherungen.

Er hatte im Jahr 2016 eine Unfallversicherung bei der ***Y*** mit einer Vertragsdauer ab dem 8. Mai 2013. Aus den vorgelegten Überweisungsbestätigungen ist ersichtlich, dass die diesbezüglichen Beiträge EUR 10,67 monatlich betrugen, also EUR 128,04 im Jahr.

Es bestand auch eine weitere Unfallversicherung bei der ***X*** in Kombination mit der Haushaltsversicherung. Für diese Unfallversicherung betrug die Jahresprämie EUR 467,00. Alle Versicherungsverträge wurden vor dem 31. Dezember 2015 abgeschlossen.

Weiters verfügte der Beschwerdeführer über eine Ablebensversicherung bei der ***Z***. Der Versicherungsbeitrag betrug EUR 127,33 im Quartal, daher EUR 509,32 im Jahr.

Auch hatte der Beschwerdeführer Ausgaben für Wohnraumschaffung in der Höhe von EUR 2.420,64. Der Wert stammt aus der Bestätigung von ***W*** betreffend das Jahr 2018, für das Jahr 2016 liegt keine Bestätigung vor.

1.2. Werbungskosten

Der Beschwerdeführer hatte im Jahr 2016 Aufwendungen iHv EUR 532,32 für Internet und iHv 473,43 EUR für das Handy. 30 % der Kosten waren beruflich veranlasst.

Der Beschwerdeführer nutzte ein 14,11 m² großes – im Wohnungsverband gelegenes - Arbeitszimmer für seine berufliche Tätigkeit, insbesondere für die Vorbereitung und detaillierte Planung der Bauvorhaben, sowie für die Vorbereitung von Rechnungen und die Erstellung von Arbeitsaufträgen.

Die Tätigkeit des Beschwerdeführers als gewerberechtlicher Geschäftsführer und als Bauleiter findet typischerweise auf der jeweiligen Baustelle statt, da er vor Ort die Arbeiten koordinieren und die Qualität sichern muss. Auch wenn einige Arbeiten zur Vor- und Nachbereitung im häuslichen Arbeitszimmer stattfanden, bildet dies nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers.

Dem Beschwerdeführer entstanden durch die Fahrten von seiner Wohnung zu den einzelnen Baustellen keine über den Verkehrsabsatzbetrag hinausgehenden Werbungskosten.

2. Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs 2 BAO hat das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus dem dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Verwaltungsakt, dem Vorbringen der Parteien in der mündlichen Verhandlung und den vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlagen.

Das Einkommen der Ehefrau des Beschwerdeführers ergibt sich aus ihrem elektronisch eingesehenen Einkommensteuerbescheid 2016.

Betreffend die Sonderausgabenbestätigung von ***W*** für das Jahr 2016 hat der Beschwerdeführer nachvollziehbar und glaubwürdig dargelegt, dass er trotz Vorlage des Beschlusses des Bundesfinanzgerichtes keine weitere Bestätigung erhalten hat.

Aus der mit 14. Februar 2015 datierten Versicherungsurkunde der ***X*** ergibt sich eine jährliche Versicherungssumme für die Unfallversicherung iHv EUR 467,-. Die Beträge der übrigen Versicherungen ergeben sich aus den jeweils vorgelegten Zahlungsbestätigungen.

Betreffend den Handyvertrag hat der Beschwerdeführer nachvollziehbar und glaubwürdig dargelegt, dass er aufgrund seines vorangegangenen Konkurses keinen eigenen Vertrag abschließen konnte, seine Ehefrau einen eigenen Vertrag besitzt, und die Überweisungen von seinem Konto aus getätigt wurden.

Im Hinblick auf die Tätigkeit des Beschwerdeführers als gewerberechtlicher Geschäftsführer und Bauleiter sowie seinem glaubhaften und nachvollziehbaren Vorbringen erscheint der Ansatz von 30% der angefallenen Kosten für Internet und Handy als beruflich bedingt angemessen und der Lebenserfahrung entsprechend.

Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durfte das Bundesfinanzgericht daher in freier Beweiswürdigung von den obigen Sachverhaltsfeststellungen ausgehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gemäß § 3 Abs 1 Z 5 lit a EStG 1988 sind das versicherungsmäßige Arbeitslosengeld und die Notstandshilfe oder an deren Stelle tretende Ersatzleistungen von der Einkommensteuer befreit.

§ 3 Abs 2 EStG 1988 sieht vor, dass wenn der Steuerpflichtige solche Bezüge nur für einen Teil des Kalenderjahres erhält, die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen sind. Dabei ist das Werbungskostenpauschale noch nicht zu berücksichtigen. Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; die festzusetzende Steuer darf jedoch nicht höher sein als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge ergeben würde.

Daher war das vom Beschwerdeführer im Jahr 2016 für den Zeitraum 1.-10. Jänner erhaltene Arbeitslosengeld iHv EUR 368,- progressionserhöhend im Einkommensteuerbescheid zu berücksichtigen.

3.1.1 Sonderausgaben

Gemäß § 18 Abs 1 Z 2 EStG 1988 in der im vorliegenden Fall anzuwendenden Fassung sind Beiträge und Versicherungsprämien einer freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind, wenn der der Zahlung zugrundeliegende Vertrag vor dem 1. Jänner 2016 abgeschlossen worden ist.

Gemäß § 18 Abs 1 Z 3 lit a EStG 1988 sind Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder Wohnraumsanierung als Sonderausgaben abzuziehen, wenn der der Zahlung zugrundeliegende Vertrag vor dem 1. Jänner 2016 abgeschlossen worden ist und es sich um mindestens achtjährig gebundene Beträge, die vom Wohnungswerber zur Schaffung von Wohnraum an Bauträger geleistet werden, handelt. Bauträger sind gemeinnützige Bau-, Wohnungs- und Siedlungsvereinigungen, Unternehmen, deren Betriebsgegenstand nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung die Schaffung von Wohnungseigentum ist und Gebietskörperschaften.

Dabei ist es gleichgültig, ob der Wohnraum dem Wohnungswerber in Nutzung (Bestand) gegeben oder ob ihm eine Kaufanwartschaft eingeräumt wird. Ebenso ist es nicht maßgeblich, ob der Wohnungswerber bis zum Ablauf der achtjährigen Bindungszeit im Falle seines Rücktrittes einen Anspruch auf volle Erstattung des Betrages hat oder nicht.

§ 18 Abs 3 Z 2 EStG 1988 legt fest, dass für Ausgaben im Sinne des Abs 1 Z 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen ein einheitlicher Höchstbetrag von 2.920 Euro jährlich besteht.

Dieser Betrag erhöht sich

- um 2.920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht und/oder
- um 2.920 Euro, wenn dem Steuerpflichtigen kein Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, er aber mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt und der (Ehe-)Partner Einkünfte im Sinne des § 33 Abs. 4 Z 1 von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt.

Sind diese Ausgaben insgesamt gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrags als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).

Sonderausgaben sind mit Ausnahme des Verlustabzugs Ausgaben, die der privaten Lebensführung zuzuordnen sind (VwGH 24.9.03, 2000/13/0188). Sie stellen Einkommensverwendung dar (VwGH 28.10.81, 3698/80) und wären daher grundsätzlich nicht abzugsfähig. Aus unterschiedlichen Gründen werden sie dennoch in Grenzen zum Abzug zugelassen (*Jakom/Peyerl* EStG¹⁷, § 18 Rz 1).

Die abzugsfähigen Sonderausgaben stellen eng umgrenzte Ausnahmefälle dar (VwGH 28.5.97, 94/13/0032). Es besteht kein Raum für eine ausdehnende Auslegung (VwGH 11.1.63, 2148/61). Die im Gesetz vorgenommene Aufzählung ist taxativ (VwGH 29.3.93, 92/15/0052; (*Jakom/Peyerl* EStG¹⁷, § 18 Rz 1).

Eine Grenze der Abzugsfähigkeit besteht bei Kirchenbeiträgen und Spenden, aber auch bei den Topf-Sonderausgaben. Bei diesen handelt es sich um Versicherungsbeiträge sowie um Ausgaben zur Wohnraumschaffung und / oder –sanierung. Für diese Topf-Sonderausgaben besteht ein einheitlicher Höchstbetrag von EUR 2.920,- jährlich, der sich verdoppelt, wenn dem Steuerpflichtigen entweder der Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht oder der Steuerpflichtige mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet ist und der Ehepartner maximal EUR 6.000,- im Jahr an Einkünften erzielt.

Dem Beschwerdeführer steht daher der Höchstbetrag von EUR 5.840 zu, da seine Ehefrau im Jahr 2016 Einkünfte von lediglich EUR 1.642,95 bezogen hat.

Es sind daher die Kosten für Wohnraumschaffung iHv EUR 2.420,64 sowie die Aufwendungen für die Unfallversicherungen der ***Y*** iHv EUR 128,04 und der ***X*** iHv EUR 467,00 sowie die Ablebens-versicherung der ***Z*** iHv EUR 509,32 (in Summe EUR 3.525,-) zu einem Viertel, das entspricht EUR 881,25 als Sonderausgaben anzusetzen. Eine Einschränkung dahingehend, dass nur eine bestimmte Anzahl an Versicherungen berücksichtigt werden darf, oder lediglich eine Versicherung je Sparte sieht das Gesetz nicht vor.

Bei der KFZ-Haftpflicht Versicherung der ***V*** handelt es sich nicht um eine Personenversicherung, daher konnten die dafür entrichteten Zahlungen nicht als Sonderausgaben berücksichtigt werden.

3.1.2 Werbungskosten

Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 in der im beschwerdegegenständlichen Jahr geltenden Fassung sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

3.1.2.1 Arbeitsmittel

§ 16 Abs 1 Z 7 EStG 1988 sieht vor, dass auch Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung) Werbungskosten darstellen. Demgegenüber sind gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abzugsfähig, 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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist ein Arbeitsmittel allgemein dann gegeben, wenn sein Einsatz nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für eine bestimmte Tätigkeit unzweifelhaft sinnvoll ist (VwGH 28.5.97, 94/13/0203). Als Arbeitsmittel sind daher alle Hilfsmittel zu verstehen, die zur Erbringung der vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeit erforderlich sind und nicht vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden (VwGH 14.11.90, 89/13/0042).

Liegen keine Aufzeichnungen vor, hat eine Ermittlung des beruflichen Anteils im Schätzungsweg zu erfolgen. Vom Beschwerdeführer wurden Ausgaben iHv EUR 532,32 für das Internet und EUR 473,43 für das Handy nachgewiesen und den Ansatz von 30% als beruflich veranlasste Werbungskosten beantragt.

Wie oben in der Beweiswürdigung dargelegt, erscheint der Ansatz von 30% der nachgewiesenen Kosten für Handy und Internet als beruflich veranlasst angemessen.

Es sind daher Aufwendungen iHv EUR 301,73 als Werbungskosten zu berücksichtigen.

3.1.2.2 Arbeitszimmer

§ 20 Abs 1 EStG 1988 in der im vorliegenden Fall anzuwendenden Fassung legt fest, dass bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (Z 1) nicht abgezogen werden dürfen sowie 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 (Z 2 lit d).

Durch diese Bestimmung soll die Sphäre der Einkommenserzielung von der steuerlich unbeachtlichen Sphäre der Einkommensverwendung abgegrenzt werden (VwGH 29.7.10, 2006/15/0006).

Wie in der gesetzlichen Grundlage angeführt, können Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung nur abgezogen werden, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet.

§ 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 erfordert eine mehrstufige Prüfung unter besonderer Beachtung der einzelnen vom Gesetz vorgegebenen und durch die Judikatur geschaffenen Tatbestandsmerkmale: Bildet ein „Arbeitszimmer“, das „im Wohnungsverband“ gelegen ist, den „Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit“ des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung – entsprechend den von der Judikatur aufgestellten Kriterien – 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. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, so sind die Aufwendungen für im Wohnungsverband gelegene Arbeitsräume – einschließlich jener für Einrichtungsgegenstände – nicht abzugsfähig, selbst wenn im Wohnungsverband umfangreiche berufliche Tätigkeiten durchgeführt werden (Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴, § 20 Tz 104/1).

Ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, hat nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes aufgrund der Verkehrsauffassung und damit nach dem „typischen Berufsbild“ zu erfolgen, die Gegebenheiten im Einzelfall sind nicht heranzuziehen (zB VwGH 24.4.2002, 98/13/0193; 24.10.2005, 2001/13/0272; Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴, § 20 Tz 104/5).

Lediglich bei nicht eindeutig festlegbarem materiellem Schwerpunkt ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (VwGH 24.4.2002, 98/13/0193, 24.6.2004, 2001/15/0052, 25.7.2013, 2011/15/0104; 18.10.2012, 2008/15/0236).

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; 25.10.2006, 2004/15/0148), und zwar

nach der Rechtsprechung unabhängig davon, wie geringfügig die zeitliche Komponente außerhalb des Arbeitszimmers ist (*Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴, § 20 Tz 104/6*).

Der Beschwerdeführer war im beschwerdegegenständlichen Zeitraum als gewerberechtlicher Geschäftsführer und Bauleiter bei der ***S*** und bei ***P*** angestellt. Parallel erhielt er ab dem 1. Oktober 2016 Pensionsbezüge.

Der Beschwerdeführer hat in der mündlichen Verhandlung glaubhaft und nachvollziehbar ausgeführt, welche Tätigkeiten er in seinem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer durchgeführt hat. Gleichzeitig hat er auch dargelegt, dass er als Bauleiter die Arbeiten auf den jeweiligen Baustellen koordinieren und kontrollieren sowie die Qualität sichern musste.

In Anlehnung an die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist - wie auch der Beschwerdeführer selbst vorgebracht hat – davon auszugehen, dass die Tätigkeit eines Bauleiters typischerweise auf der jeweiligen Baustelle stattfindet. Dass der Beschwerdeführer für seine Dienstgeber nicht nur die Bauleitung, sondern auch die gewerberechtliche Geschäftsführung inne hatte, vermag diese Sichtweise nicht zu verändern, da ja auch diese bedingt, sicherzustellen, dass die Arbeiten auf den Baustellen ordnungsgemäß ausgeführt werden und der gewerberechtliche Geschäftsführer auch das entsprechende Haftungsrisiko trägt.

Auch wenn der Beschwerdeführer glaubhaft und nachvollziehbar dargelegt hat, dass er das Arbeitszimmer für wesentliche und in Zusammenhang mit seiner Tätigkeit notwendige Tätigkeiten (etwa Planungstätigkeiten, Vorbereitungshandlungen, Rechnungserstellung sowie die Erstellung von Arbeitsaufträgen) genutzt hat sowie ihm vonseiten der Arbeitgeber kein eigenes Büro zur Verfügung gestellt worden sei und er selbst das für die Bauvorhaben notwendige Material zum Teil in seinem Keller und in seinem Kastenwagen aufbewahrt habe, so entspricht das jedenfalls der Lebenserfahrung und wird auch vom Bundesfinanzgericht anerkannt, jedoch können - wie oben ausgeführt - die Ausgaben für das häusliche Arbeitszimmer nur dann steuerlich als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn dieses tatsächlich den Mittelpunkt seiner gesamten beruflichen Tätigkeit bilden würde.

Diese weitgehende Formulierung der gesamten beruflichen Tätigkeit ist insofern einschränkend zu interpretieren, als dass das Arbeitszimmer für die betreffende Einkunftsquelle der Mittelpunkt sein muss. Dabei orientiert sich die Judikatur an der Verkehrsauffassung und dem typischen Berufsbild (*Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴, § 20 Tz 104/6*).

Der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit eines Bauleiters und eines gewerberechtlichen Geschäftsführers liegt in der Betreuung und Beaufsichtigung der Baustellen. Dies bedingt die persönliche Anwesenheit an diesen Orten.

Nach der höchstgerichtlichen Judikatur ist erst im Zweifel darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (vgl. VwGH 22.1.2004, 2001/14/0004; 28.11.2000, 99/14/0008). Liegt nach dem typischen Berufsbild der Tätigkeit der materielle Schwerpunkt ohne Zweifel nicht im häuslichen Arbeitszimmer, ist nicht mehr zu prüfen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht zu mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (vgl. VwGH 19.04.2006, 2002/12/0202).

Es können daher die vom Beschwerdeführer beantragten Aufwendungen für das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

3.1.2.3 Fahrtkosten

Gemäß § 33 Abs 5 Z 1 EStG 1988 in der anzuwendenden Fassung steht bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis ein Verkehrsabsetzbetrag von EUR 400 jährlich zu.

§ 16 Abs 1 Z 6 lit a EStG 1988 sieht vor, dass für die Berücksichtigung der Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gilt, dass diese Ausgaben durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten sind. Unter bestimmten Voraussetzungen (die einfache Fahrtstrecke beträgt mehr als 20km) steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag (sowie etwaig dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro) sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Der Beschwerdeführer beantragte in der Beschwerde die Berücksichtigung von EUR 2.184,- an beruflich bedingten Reisekosten. In der Vorhaltsbeantwortung vom 3. Dezember 2018 legte der Beschwerdeführer eine Tabelle mit den vier Baustellen, sowie den Zeiträumen über welche diese bestanden, vor und bemaß die Fahrtkosten aufgrund dieser Tabelle mit EUR 2.989,56.

Im Vorlageantrag führte der Beschwerdeführer ergänzend aus, er habe kein Fahrtenbuch geführt, sei jedoch durchschnittlich pro Jahr 15.917 Kilometer gefahren. Von diesen sei er 7.118 km betrieblich unterwegs gewesen. Diese betrieblich gefahrenen Kilometer hätten ihm Kosten von EUR 2.989,56 verursacht.

Bei den Baustellen handelt es sich um die Arbeitsstätten des Beschwerdeführers. Da er die Fahrt jeweils von zuhause angetreten hat, handelt es sich dabei um Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Diese sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Einen Anspruch auf das Pendlerpauschale hat der Beschwerdeführer aufgrund der geringen Distanzen nicht.

Es können daher die Aufwendungen des Beschwerdeführers für die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht zusätzlich berücksichtigt werden.

3.1.3 Absetzbeträge

In der der gegenständlichen Beschwerde beigelegten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2016 wurde der Alleinerzieherabsetzbetrag, der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag sowie der Mehrkindzuschlag beantragt, sowie angegeben, dass der Beschwerdeführer einen Opferausweis aufgrund politischer Verfolgung besitze. Der Beschwerdeführer gab in der mündlichen Verhandlung dazu an, dass seine Kinder bereits in den Jahren 1974 und 1982 geboren wurden und er im Jahr 2016 keine Familienbeihilfe mehr bezogen habe. Diesbezüglich gab er an, keine Informationen zu haben, da die Erklärung nicht von ihm ausgefüllt worden sei. Über einen Opferausweis verfüge er nicht.

Auch wenn die Ehefrau des Beschwerdeführers im beschwerdegegenständlichen Jahr lediglich Einkünfte deutlich unter EUR 6.000,- erzielt hat, steht der Alleinverdienerabsetzbetrag gemäß § 33 Abs 4 EStG 1988 in der für das Beschwerdejahr anzuwendenden Fassung seit dem Jahr 2011 nur mehr zu, wenn zumindest ein Kind iSd § 106 Abs 1 EStG 1988 vorhanden ist, also für dieses Kind für mehr als sechs Monate im Kalenderjahr Familienbeihilfe bezogen wurde. Der Alleinerzieherabsetzbetrag steht dem Beschwerdeführer mangels Kind iSd § 106 Abs 1 EStG 1988 sowie aufgrund seiner aufrechten Ehe nicht zu.

Der (allgemeine) Pensionistenabsetzbetrag beträgt grundsätzlich 400 Euro jährlich und ist damit seit dem Jahr 2016 ebenso hoch wie der Verkehrsabsetzbetrag für Arbeitnehmer.

Gemäß § 33 Abs 6 Z 1 EStG 1988 in der anzuwendenden Fassung steht ein erhöhter Pensionistenabsetzbetrag zu, wenn

- der Steuerpflichtige mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragener Partner ist und vom (Ehe-)Partner nicht dauernd getrennt lebt,
- der (Ehe-)Partner (§ 106 Abs. 3) Einkünfte im Sinne des Abs. 4 Z 1 von höchstens 2 200 Euro jährlich erzielt und
- der Steuerpflichtige keinen Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag hat.

Gemäß Z 2 leg cit beträgt der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag 764 Euro, wenn die laufenden Pensionseinkünfte des Steuerpflichtigen 19 930 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen. Dieser Absetzbetrag vermindert sich gleichmäßig einschleifend zwischen zu versteuernden laufenden Pensionseinkünften von 19 930 Euro und 25 000 Euro auf Null.

Der Verkehrsabsetzbetrag schließt den Pensionistenabsetzbetrag aus, dies gilt auch für den erhöhten Pensionistenabsetzbetrag (vgl VwGH 20.6.1995, 92/13/0173). Deshalb steht der Pensionistenabsetzbetrag nicht zu, wenn der Steuerpflichtige auch nur vorübergehend als Dienstnehmer beschäftigt war, zB während des Kalenderjahres in den Ruhestand getreten ist oder neben dem Pensionsbezug eine aktive nichtselbstständige Tätigkeit ausübt (*Herzog in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁹, § 33 Tz 83).

Daher war dem Beschwerdeführer trotz des geringen Einkommens seiner Frau aufgrund seiner aktiven beruflichen Tätigkeit auch der erhöhte Pensionistenabsetzbetrag nicht zu gewähren.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Eine solche Rechtsfrage liegt im beschwerdegegenständlichen Fall nicht vor, da das Erkenntnis in seinen rechtlichen Ausführungen der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur folgt.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. September 2024