

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Steuerberatung, Adresse, Ort, über die Beschwerde vom 22. September 2022 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 24. August 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdevorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind der Beschwerdevorentscheidung vom 11. Jänner 2023 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 24. August 2022 wurde die Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2020 vom Finanzamt amtswegig erlassen, ohne Berücksichtigung der Werbungskosten und der auswärtigen Berufsausbildung des Sohnes.

Am 14. November 2023 erhob der Beschwerdeführer (in der Folge Bf.) über Finanzonline Beschwerde. Darin beantragte er die Berücksichtigung folgender Positionen: sonstige Werbungskosten in Höhe von € 8.207,21, Werbungskosten in Höhe von € 11.032,08 im Zusammenhang mit den angesetzten Progressioneinkünften sowie den Freibetrag für die auswärtige Berufsausbildung seines Sohnes.

Mit Ergänzungsersuchen vom 27. September 2022 forderte das Finanzamt den Bf. auf, die ausländischen Sozialversicherungsbeiträge sowie das Studium des Kindes durch geeignete

Unterlagen nachzuweisen. Hinsichtlich der sonstigen Werbungskosten erfolgte keine entsprechende Aufforderung.

Am 30. Dezember 2022 reichte der Bf. die geforderten Unterlagen und Informationen beim Finanzamt ein.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11. Januar 2023 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben. Die Sozialversicherungsbeiträge und die Ausbildungskosten des Sohnes wurden berücksichtigt. Eine Berücksichtigung der sonstigen Werbungskosten in Höhe von € 8.207,21 erfolgte jedoch nicht, und es wurde keine Begründung für die Nichtanerkennung der sonstigen Werbungskosten gegeben.

Am 15. Februar 2023 stellte der Bf. den Antrag, die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen. Zusammenfassend wurde ausgeführt, dass eine Begründung dafür, warum die sonstigen Werbungskosten nicht berücksichtigt worden seien, fehle. Nach § 93 Abs. 3 lit. a BAO hätten Bescheide eine nachvollziehbare und überprüfbare Begründung zu enthalten, wobei insbesondere der als erwiesen angenommene Sachverhalt darzustellen sei (vgl. VwGH 28.10.2009, 2008/15/0070). Ebenso habe die Begründung eine rechtliche Würdigung zu enthalten, aus der hervorgehe, weshalb die Behörde das Vorliegen abgabenrechtlicher Tatbestände als gegeben erachte (vgl. VwGH 23.10.1987, 84/17/0220). Die Beschwerdeverentscheidung entspreche daher nicht den Anforderungen des § 93 Abs. 3 lit. a BAO. Es wurde daher beantragt, die Beschwerdeverentscheidung vom 11. Januar 2023 gemäß § 299 BAO aufzuheben, da diese mangels Begründung rechtswidrig sei.

Nach einem weiteren Ergänzungsersuchen wurden im Antwortschreiben vom 22. Januar 2024 durch den steuerlichen Vertreter des Bf. diverse Nachweise zu den geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von € 8.207,21 nachgereicht. Mit E-Mail vom 25. April 2024 wurden dem Bundesfinanzgericht weitere Unterlagen sowie ergänzende Ausführungen übermittelt. Dabei wurden unter anderem ein digitaler Gebäudeplan, der unterfertigte Mietvertrag, die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung für das Jahr 2020, eine Debitorenliste und Kreditorenliste der **O** **Op** Österreich GmbH (vormals **A** **Ag**-**M** GmbH) eingereicht. Zusammenfassend wurde ausgeführt, der Bf. könne dem Gericht keine aktuellen Fotos der Wohnung bzw. der Bürofläche zur Verfügung stellen, da er im Dezember 2021 in eine andere Wohnung in Wien umgezogen sei. Das Büro befinde sich im Dachgeschoss und sei laut Plan dargestellt; es sei über eine Stiege erreichbar, ohne dass private Räumlichkeiten betreten werden müssten. Die Nutzung des Dachgeschosses als Büro sei vor Unterfertigung des Mietvertrages mit der Vermieterin abgestimmt worden. Im Jahr 2020 waren 14 Dienstnehmer beschäftigt. Die entsprechende Dienstnehmerliste wurde dem BFG als PDF übermittelt. Die Berufsbezeichnung „ADM“ bedeute Außendienstmitarbeiter. Für den Bereich Ostösterreich waren - zusätzlich zum Geschäftsführer - sieben Dienstnehmer tätig, die das Büro regelmäßig

nutzten. Da sich die großen Krankenhäuser alle in Ostösterreich befinden, werde auch der überwiegende Teil des Umsatzes in Ostösterreich erwirtschaftet.

Mit Vorhalt vom 15. Mai.2024 ersuchte das Bundesfinanzgericht den Bf., Fragen zu seiner Tätigkeit als Geschäftsführer der Firma **O** **Op** Österreich GmbH zu beantworten sowie entsprechende Nachweise vorzulegen. Insbesondere wurden der Dienstvertrag sowie eine detaillierte Beschreibung der Aufgabenbereiche in D und in Wien angefordert.

Mit E-Mail-Nachricht vom 20. Juni 2024 wurden dem Bundesfinanzgericht durch den steuerlichen Vertreter folgende Unterlagen nachgereicht und ausgeführt.

- Dienstvertrag
- E-Mail betreffend des Zuschusses zur Wohnung (zur Nutzung der Büroräumlichkeiten und zur Reduktion von Hotelkosten bei seinen Geschäftsreisen nach Wien)
- Detaillierte Beschreibung der Tätigkeitsschwerpunkte in Wien. Diese haben insbesondere die Kundenbetreuung, Vertriebs- und Produktmeetings, Personalgespräche, administrative Aufgaben umfasst. Eine wöchentliche Anwesenheit in Wien sei erforderlich gewesen.
- Neben dem Geschäftsführer sei eine Prokuristin in D tätig gewesen. Diese übte keinen Kundenkontakt bzw. Verkaufstätigkeit aus. Der Bf. müsse als Geschäftsführer keine Arbeitszeitaufzeichnungen führen.
- Hinsichtlich der Büronutzung sei hervorzuheben, dass das Wiener Büro des Bf. von der Gesellschaft genutzt werde. Dadurch entfielen die Notwendigkeit, ein eigenes Büro in Wien anzumieten, sowie zusätzliche Hotelkosten bei Geschäftsreisen.
- Monatlich wurde ein Betrag von € 1.200,00 über das Gehalt abgerechnet und als Einnahmen des Bf. versteuert. Die damit zusammenhängenden Kosten (anteilige Betriebskosten) wurden erst im Zuge seiner Steuererklärung geltend gemacht. Bei Nichtberücksichtigung dieser Kosten würden lediglich die Einnahmen und nicht die Einkünfte nach Abzug der Aufwendungen besteuert, was den Grundsätzen des Ertragsteuerrechts, insbesondere dem Leistungsfähigkeits- und Nettoprinzip, widerspreche.
- Die Tätigkeit der Gesellschaft liegt im Bereich der Bereitstellung von Operationsgeräten und Instrumenten für die Augen Chirurgie.
- Der Bf. reist regelmäßig, in der Regel einmal wöchentlich, nach Wien. Die Häufigkeit richtet sich nach Terminen, Projekten sowie Besprechungen. Die Anreise erfolgt überwiegend mit dem PKW und teilweise per Flugzeug. Entsprechende Nachweise zu Kfz-Leasing- und Betriebskosten sowie Flugrechnungen wurden vorgelegt. Die laufenden Kfz-Kosten werden über die Raiffeisen Leasing Fuhrparkmanagement GmbH abgerechnet. Ein Fahrtenbuch wird nicht geführt, da bei Ansatz des vollen Sachbezugs keine Verpflichtung dazu besteht; die entsprechende Besteuerung ist im Lohnkonto ersichtlich.

- Ergänzend wurde eine Aufstellung der umsatzstärksten Kunden übermittelt.
- Die Büromöbel (und EDV, Drucker, Handy udgl) wurden von der Gesellschaft getragen. Exemplarisch wurden zwei Rechnungen beigelegt.
- In der neuen Wohnung bzw. im neuen Haus besteht ebenfalls ein Büro mit einer Fläche von 27 m² und einem separaten Zugang außerhalb des Wohnungsverbandes; entsprechende Unterlagen wurden vorgelegt.
- Zusätzlich werde hinsichtlich der Miete Büro ****Md**** ausgeführt: Der Mitarbeiter VN NN habe in seiner Wohnung keine Möglichkeit, seine administrativen Arbeiten im Homeoffice zu erledigen. Deshalb wurde für ihn ein Arbeitsplatz bei der *****3***** (Arbeitsplatzsharing) angemietet in dem er auch seine administrativen Arbeiten erledigen kann. Dieser Arbeitsplatz liegt in der Nähe seiner Wohnung. Es handle sich dabei nicht um „klassisches Büro“ – sondern um einen flexibel nutzbaren Arbeitsplatz.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. erzielt im Beschwerdejahr Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit der bezugsauszahlenden Stelle ****O** **Op** Österreich GmbH** (vormals ****A** **Ag** – **M** GmbH**) in Höhe von € 151.196,28 und der österreichischen Gesundheitskasse in Höhe von € 9.197,28.

Vom 1. Januar 2015 bis zum 31. Juli 2026 war der Bf. - somit auch im streitgegenständlichen Jahr - als selbständiger handelsrechtlicher Geschäftsführer der Firma ****O** **Op** Österreich GmbH** (vormals ****A** **Ag** – **M** GmbH**) mit Sitz in PLZ D, *****Adr-Firma***** tätig. Der Geschäftszweig der Gesellschaft umfasst den Handel und die Entwicklung von ****M****. Das Unternehmen ist führender Anbieter von Operationsgeräten und Instrumenten für die Augenheilkunde. Im Streitjahr beschäftigte die Firma 14 Mitarbeiter, darunter 7 Außendienstmitarbeiter im Raum Ostösterreich. Da sich die großen Krankenhäuser in Ostösterreich befinden, wurde dort der überwiegende Teil des Umsatzes erzielt.

Im streitgegenständlichen Zeitraum oblag dem Bf. die Geschäftsführung und damit die umfassende Leitung des Unternehmens in Österreich, insbesondere in den Bereichen Vertrieb, Organisation, Finanzen, Personal sowie wirtschaftliche Steuerung. Der Tätigkeitsbereich umfasste sämtliche Kundenkontakte, Vertriebsaktivitäten und Marketingmaßnahmen im gesamten Bundesgebiet. Darüber hinaus beinhaltete die Tätigkeit die Durchführung von Vertriebs- und Produktmeetings, Personalgesprächen sowie administrative Aufgaben.

Am Sitz der Firma ****O** **Op** Österreich GmbH**, somit in D, war ein vollwertiger Arbeitsplatz für den Bf. eingerichtet, den er für die anfallenden Tätigkeiten vor Ort nutzte.

Als Arbeitsort wurde im Geschäftsführervertrag ausdrücklich D vereinbart.

Die Tätigkeitsschwerpunkte im ostösterreichischen Raum lagen in der Kundenbetreuung. Diese umfasste insbesondere regelmäßige Besuche gemeinsam mit dem Verkaufsleiter sowie Außendienstmitarbeitern bei „Key Accounts“, vor allem in Einkaufsabteilungen, Augenabteilungen und Krankenhäusern in Klagenfurt, Wien, Niederösterreich, Linz, Horn, Salzburg und Graz.

An welchem Ort die Vertriebs- und Produktmeetings sowie die Personalgespräche tatsächlich durchgeführt wurden und in welchem Ausmaß sie stattfanden, konnte nicht festgestellt werden.

Der Gesamtumsatz im Inland belief sich im Jahr 2020 laut Gewinn- und Verlustrechnung auf € 12.978.526,04.

Die umsatzstärksten Kunden im Geschäftsjahr 2020 waren:

- ***4*** Klagenfurt (Klagenfurt): € 1.072.660,86
- ***5*** (Wiener Neustadt): € 1.055.094,60
- ***6*** (Wien): € 988.310,84
- ***7*** GmbH (Linz/Donau): € 824.687,37
- ***5*** (Horn): € 766.797,80
- ***8*** (Salzburg): € 669.572,90

Darüber hinaus betrug der Umsatz mit der ***9*** GmbH € 419.200,47 sowie mit dem ***10*** € 401.163,60.

Die dargestellte Umsatzverteilung zeigt eine breite regionale Streuung der wesentlichen Kunden über mehrere Bundesländer (insbesondere Kärnten, Niederösterreich, Wien, Oberösterreich, Salzburg, Tirol und Vorarlberg). Das Unternehmen verfügt über einen Marktanteil von 60 % in Österreich. Die Geschäftstätigkeit ist daher maßgeblich durch persönliche Kundenkontakte und laufende Betreuung vor Ort geprägt.

Der Hauptwohnsitz des Bf. befindet sich in ***PLZ2***, ***Wohnadress*** Nr. Darüber hinaus war der Bf. im streitgegenständlichen Jahr unter der Adresse ***1*** mit Nebenwohnsitz gemeldet.

Im Jahr 2015 mietete der Bf. ein „Kleingartenhaus“ in ***1*** mit einer bebauten Fläche von 197,50 m² (Erdgeschoss: 52,54 m² und Obergeschoss: 45,85 m², Dachgeschoss 40,86 m² und Keller mit 55,94 m²). Laut vorgelegtem Gebäudeplan teilt sich das Objekt in vier Ebenen.

Beschreibung der Anordnung der Räume:

- Erdgeschoss: Die Eingangstür, die über eine Außenstiege erreicht wird, führt in einen Raum, der als Windfang bezeichnet ist. Daran schließt sich die Diele an, von der aus gelangt man in das Stiegenhaus, welches nicht durch eine Tür abgetrennt ist. Von der Diele führen drei Türen ins Wohnzimmer, WC und zum Windfang.
- Das Obergeschoss ist ebenfalls über das offene Stiegenhaus (ohne Tür) erreichbar. Hier befinden sich eine Diele, ein Badezimmer, ein WC, ein Elternschlafzimmer und ein Kinderzimmer.
- Das Dachgeschoss ist ebenfalls über dasselbe offene Stiegenhaus (ohne Tür) zugänglich und besteht aus einem einzigen großen Raum, der im Plan als Abstellraum bezeichnet ist. Sanitäreinrichtungen sowie abgetrennte Räume (Türen) sind dort nicht vorhanden. Die Fläche beträgt 40,86 m².
- Der Keller ist über eine Stiege mit Tür erreichbar (abgetrennt vom restlichen Gebäude) und weist eine Fläche von 55,94 m² auf.

Alle Ebenen (Keller, Erdgeschoss, Obergeschoss und Dachgeschoss) sind über ein durchgehendes Stiegenhaus miteinander verbunden. Es besteht lediglich eine zentrale Eingangstür, die in das Erdgeschoss führt; von dort erfolgt der Zugang zu den weiteren Geschossen. Die Räume im Erdgeschoss sind durch Türen vom Eingangsbereich getrennt.

Das gesamte Dachgeschoss, welches als Büro bezeichnet wurde, war über die gemeinsame Stiege, jedoch ohne Betreten der privaten Räumlichkeiten, zugänglich.

Das monatliche Mietentgelt betrug € 2.000,00 inklusive Umsatzsteuer. Laut Mietvertrag war das Objekt ausschließlich zu Wohnzwecken vermietet. Gleichzeitig war ausdrücklich vorgesehen, dass der Mieter im Objekt auch geschäftliche Tätigkeiten ausüben und Büroräumlichkeiten einrichten darf, sofern die geschäftliche Nutzung die Wohnnutzung flächenmäßig nicht übersteigt.

Dem Bf. wurde von der Firma **O** Op** Österreich GmbH** ein „Wohnungszuschuss“ - sonstige versteuerte Bezüge - in Höhe von € 14.600,00 jährlich (€ 1.200 monatlich) gewährt.

Aufgrund seiner beruflichen Tätigkeit reiste der Bf. regelmäßig nach Wien bzw. in den ostösterreichischen Raum, in der Regel einmal wöchentlich. Die Aufenthalte waren vom jeweiligen Terminkalender sowie von anstehenden Projekten und Besprechungen abhängig und variierten. Die Anreise erfolgte überwiegend mit dem Pkw, teilweise auch mit dem Flugzeug.

Von der **O** Op** Österreich GmbH** (vormals **A** Ag** – M** GmbH**) wurde während des Jahres 2020 ein weiteres Büro mit einer Größe von 25,73 m² in Wien **Md**** angemietet. Darin enthalten war auch ein Abstellplatz. Die jährlichen Gesamtkosten betrugen netto € 4.205,07.

Die Einrichtung des Dachgeschosses (z.B. Besprechungstisch, Schreibtisch, PC) konnte nicht eindeutig belegt werden, da keine Fotos vorgelegt wurden. Begründet wurde dies mit dem Wegzug Ende des Jahres 2021. Seit 6. Juli 2022 ist der Bf. unter der Adresse ***2*** mit Nebenwohnsitz gemeldet. Auch hier ist wiederum ein Büro eingerichtet.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt, den vom Beschwerdeführer eingebrachten Schriftsätzen samt Beilagen, dem vorgelegten Mietvertrag, dem digitalen Gebäudeplan, dem Geschäftsführervertrag, den vom steuerlichen Vertreter nachgereichten Unterlagen sowie den Ausführungen im Vorhalteverfahren.

Die Feststellungen zum Unternehmensgegenstand, zur Anzahl der im Streitjahr beschäftigten Mitarbeiter sowie zur Tätigkeit von sieben Außendienstmitarbeitern in Ostösterreich gründen sich auf die vorgelegten Unterlagen und erscheinen vor dem Hintergrund der regionalen Vertriebsstruktur plausibel.

Die Feststellungen zum Hauptwohnsitz des Beschwerdeführers sowie zur Anmietung des Objektes - „Kleingartenhaus“ - in ***1*** beruhen auf den vorgelegten Vertragsunterlagen. Größe, Aufbau und Raumaufteilung ergeben sich schlüssig aus dem vorgelegten Gebäudeplan. Daraus ist ersichtlich, dass das Objekt über einen einheitlichen Zugang verfügt und sämtliche Geschosse über ein durchgehendes Stiegenhaus miteinander verbunden sind. Das Dachgeschoss besteht aus einem einzigen Raum ohne sanitäre Einrichtungen und ohne abgetrennte Bereiche.

Soweit der Beschwerdeführer vorgebracht hat, das Dachgeschoss sei als Bürofläche genutzt worden und ohne Betreten privater Wohnräume erreichbar gewesen, ist festzuhalten, dass der Zugang zwar über das Stiegenhaus erfolgt, jedoch keine vollständig vom Wohnbereich getrennte, eigenständige Zugangsmöglichkeit besteht. Vielmehr ist das Dachgeschoss funktional in das Gesamtobjekt eingebunden.

Nicht festgestellt werden konnte, dass das Dachgeschoss im Streitjahr tatsächlich nahezu ausschließlich beziehungsweise in zeitlicher Hinsicht zu mehr als die Hälfte der Tätigkeit des Bf. beruflich genutzt wurde. Zwar enthält der Mietvertrag eine Klausel, wonach auch geschäftliche Tätigkeiten zulässig sind, dies belegt jedoch lediglich die rechtliche Möglichkeit, nicht aber die tatsächliche Nutzung.

Zur Untermauerung der behaupteten Nutzung wurden exemplarische Rechnungen für Büromöbel und technische Ausstattung vorgelegt. Diese sind grundsätzlich geeignet, das Vorhandensein einer Büroausstattung zu indizieren. Ihnen kommt jedoch nur eingeschränkte Beweiskraft zu. Insbesondere lässt sich daraus weder ableiten, dass die angeschafften Gegenstände tatsächlich im Dachgeschoss des gegenständlichen Mietobjektes verwendet

wurden, noch in welchem Umfang und mit welcher Intensität eine berufliche Nutzung im Streitjahr erfolgt ist. Es konnte weder durch Fotos noch durch sonstige objektive Beweismittel die konkrete Einrichtung und Nutzung des Dachgeschosses als Büro nachgewiesen werden. Trotz entsprechender Aufforderung durch das BFG wurden keine Fotonachweise vorgelegt. Der Hinweis auf den späteren Umzug vermag die fehlende Beweisführung nicht zu ersetzen.

Weiters geht aus dem vorgelegten Geschäftsführervertrag eindeutig hervor, dass D der Arbeitsort des Bf. darstellt. Dies wurde ausdrücklich unter dem Punkt 4.3 bezüglich Arbeitsleistung vereinbart.

Dass die Firma **O** **Op** Österreich GmbH (vormals **A** **Ag** – **M** GmbH) während des Jahres 2020 ein weiteres Büro in Wien, konkret in **Md**, angemietet hat, ergibt sich aus dem Aufwandskonto in der Gewinn- und Verlustrechnung des Jahres 2020. Auf entsprechender Nachfrage wurde von der steuerlichen Vertretung ausgeführt, dass dieses für einen Mitarbeiter angemietet wurde, der in seiner Wohnung keine Möglichkeit hatte, um seine administrativen Arbeiten im Homeoffice zu erledigen. Es handle sich jedoch nicht um ein klassisches Büro, sondern um eine Art Arbeitsplatz- bzw. Desk-Sharing-Modell. Für das BFG ist in diesem Zusammenhang nicht nachvollziehbar, weshalb der betreffende Mitarbeiter nicht die im Kleingartenhaus vorhandenen Räumlichkeiten für die Erledigung seiner administrativen Arbeiten nutzen konnte. Etwaige Nutzungshindernisse wurden weder dargelegt noch sind solche aus der Aktenlage ersichtlich. Unter diesem Gesichtspunkt vermag die Darstellung, wonach das im Kleingartenhaus gelegene Arbeitszimmer als zentrale Anlaufstelle für Außendienstmitarbeiter sowie für Besprechungen gedient habe, auch nicht zu überzeugen. Zudem erscheint es widersprüchlich, dass auf der exemplarisch vorgelegten Rechnung vom 1. Jänner 2015 ein Hauptmietzins samt Kellermiete, Abstellplatz sowie Betriebskosten für eine Fläche von 25,73 m² ausgewiesen wird, was nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes für die Anmietung eigenständiger Büroräumlichkeiten und gegen das Vorliegen eines bloßen Arbeitsplatz- bzw. Desk-Sharing-Modells spricht

Zu berücksichtigen ist weiters, dass dem Bf. sowohl am Sitz der Gesellschaft als auch durch ein im Jahr 2020 angemietetes weiteres Büro in **Md** bereits betriebliche Infrastruktur zur Verfügung stand. Dieser Umstand relativiert zumindest die Plausibilität einer nahezu ausschließlichen beruflichen Nutzung des Dachgeschosses im „Kleingartenhaus“.

Die vom Bf. dargelegten Tätigkeiten im Raum Ostösterreich, insbesondere im Bereich der Kundenbetreuung sowie der Durchführung von Vertriebs- und Produktmeetings, erscheinen angesichts seiner Funktion als Geschäftsführer, seiner Außendiensttätigkeit sowie der vorgelegten Umsatzaufstellung grundsätzlich glaubhaft. Auch die regelmäßige, etwa wöchentlich, erfolgten Reisen in den ostösterreichischen Raum wurden durch vorgelegte Unterlagen zumindest teilweise belegt.

Daraus ergibt sich jedoch lediglich das Vorliegen einer regelmäßig wiederkehrenden beruflichen Tätigkeit im Raum Ostösterreich insgesamt, nicht jedoch eine überwiegende oder schwerpunktmäßige Tätigkeit in Wien. Dies wird insbesondere durch die regionale Streuung der wesentlichen Kunden (u.a. in Niederösterreich, Oberösterreich, Kärnten und der Steiermark) bestätigt. Ein hinreichender Nachweis dafür, an welchen konkreten Orten – insbesondere ob überwiegend in Wien – die Vertriebs- und Produktmeetings tatsächlich durchgeführt wurden, konnte nicht erbracht werden.

3. Rechtliche Beurteilung

Strittig ist nunmehr, ob die Aufwendungen für die im Dachgeschoss gelegene, als Büro genutzte Fläche als sonstige Werbungskosten zu berücksichtigen sind oder ob diese Räumlichkeit die Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung eines im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers gemäß § 20 Abs. 1 Ziff. 2 lit. d EStG 1988 erfüllt bzw. ob dieses den Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit bildet.

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Gemäß § 93 Abs 3 lit. a BAO hat ein Bescheid unter anderem eine Begründung zu enthalten, wenn ihm ein Anbringen (§ 85 Abs 1 oder 3 BAO) zugrunde liegt, dem nicht vollinhaltlich Rechnung getragen wird, oder wenn er von Amts wegen erlassen wird.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können bloße Begründungsmängel eines erstinstanzlichen Bescheides im Rechtsmittelverfahren saniert werden (Ritz, BAO, 8. Aufl., § 93 Anm.16). Die Sanierung erfolgt durch die meritorische Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes (BFG 30.12.2025, RV/6100258/2019). Die Sanierung eines etwaigen Begründungsmangels ist im zu beurteilenden Fall durch das vorliegende Erkenntnis erfolgt.

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

Voraussetzung ist ein Veranlassungszusammenhang zwischen den Aufwendungen und der jeweiligen außerbetrieblichen Einkunftsquelle. Ein solcher Zusammenhang liegt vor, wenn die Aufwendungen objektiv mit der beruflichen Tätigkeit in Verbindung stehen und subjektiv zur Einkünfteerzielung geleistet werden (vgl. VwGH 31.1.2001, 99/13/0249, 2001, 528; 7.6.2005, 2002/14/0011; 24.07.2007, 2006/14/0034; 25.11.2010, 2009/15/0126; 28.5.2015, 2012/15/0104; 19.10.2016, Ra 2014/15/0031).

Aus dem objektiven Nettoprinzip gemäß § 2 Abs. 4 EStG 1988 ergibt sich, dass der Werbungskostenbegriff bei allen außerbetrieblichen Einkunftsarten gleich ist und sich grundsätzlich auch nicht vom Begriff der Betriebsausgaben unterscheidet. Die Unterschiede

zwischen Betriebsausgaben und Werbungskosten liegen lediglich im Umfang der Einkunftstatbestände begründet. Das objektive Nettoprinzip wird jedoch durch die Abzugsverbote des § 20 EStG 1988 eingeschränkt.

Werbungskosten liegen nur dann vor, wenn ein Zusammenhang mit der **eigenen beruflichen Tätigkeit** des Stpfl besteht (vgl. Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²³ (2022) § 16 Tz 7).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer sowie dessen Einrichtung nicht abgezogen werden. Eine Ausnahme besteht nur dann, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet.

Ein Arbeitszimmer liegt dann „**im Wohnungsverband**“, wenn es einen Teil der Wohnung oder eines Eigenheimes darstellt und über **einen gemeinsamen Eingang** mit den Wohnräumlichkeiten verfügt (VwGH 29.07.2010, 2006/15/0006; 13.10.1999, 99/13/0093, 2000/85, 98; 28.11.2000, 99/14/0008, 2001/266, 379; weiters z. B. UFS 21.11.2006, RV/0601-S/02; RME, FJ 2001, 53 zu einer Verbindungstür), dies aber **selbst dann**, wenn das Arbeitszimmer (z.B. über einen gemeinsamen Flur oder Vorraum) **ohne Betreten des Wohnbereiches** unmittelbar vom Eingang her erreicht werden kann (VwGH 19.12.2000, 99/14/0283, 2001/330, 463; 22.1.2004, 2001/14/0004, 2004/201, 222;) oder das Büro im Dach- oder Kellergeschoss durch einen Stiegenaufgang und eine gesonderte Türe vom Wohnbereich getrennt ist (VwGH 30.5.2001, 95/13/0292, 2002/685, 862) oder ein eigener Zugang von außen besteht (UFS 1.9.2005, RV/0839-W/03 zum Büro im Keller vgl. Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²³ (2022) § 20 Tz 104/3).

Nach einheitlicher Lehre und Judikatur müssen folgende Voraussetzungen, für die Anerkennung der Aufwendungen für ein Arbeitszimmer gegeben sein:

- das Arbeitszimmer muss den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bilden;
- es muss nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erforderlich, d.h. notwendig sein;
- der Raum muss weiters tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt und auch entsprechend eingerichtet sein (siehe Jakom, EStG-Kommentar, Wien 2011, Tz 41 zu § 20).

Im vorliegenden Fall befindet sich das vom Bf. geltend gemachte Arbeitszimmer im Dachgeschoss eines einheitlichen Wohngebäudes („Kleingartenhaus“), welches über einen gemeinsamen Eingang sowie ein durchgehendes Stiegenhaus verfügt. Weiters befinden sich keine Sanitäreinrichtungen in diesem Geschoss. Nach der Verkehrsauffassung ist das Dachgeschoss somit als Teil der privaten Wohnsphäre anzusehen.

Für die Begründung der Abzugsfähigkeit muss das Arbeitszimmer „**den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Stpfl**“ darstellen.

Ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt iS des § 20 Abs 1 Z 2 lit d darstellt, hat nach der Verkehrsauffassung und damit nach dem „**typischen Berufsbild**“ zu erfolgen (siehe z. B. VwGH 24.4.2002, 98/13/0193, VwGH 24.10.2005, 2001/13/0272); liegt ein typisches Berufsbild nicht vor, sind Sachverhaltsfeststellungen zum typischen Ablauf der Tätigkeit erforderlich (VwGH 24.3.2009, 2006/13/0137 betreffend Jodlerin; VwGH 25.7.2013, 2011/15/0104 betreffend Kommunikationsleiter eines Unternehmens, welcher auf Grund einer körperlichen Behinderung von zu Hause aus arbeitet).

Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist – gegebenenfalls im Rahmen einer „wertenden Gewichtung“ – nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen, somit nach „dem typischen Berufsbild“ (VwGH 24.10.2005, 2001/13/0272). Liegt ein typisches Berufsbild nicht vor, sind Sachverhaltsfeststellungen zum typischen Ablauf der Tätigkeit erforderlich (VwGH 24.3.2009, 2006/13/0137). In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (vgl zB VwGH 18.10.2012, 2008/15/0236; 25.7.2013, 2011/15/0104).

Der Bf. war im Streitjahr als handelsrechtlicher Geschäftsführer tätig und übte im Zuge dessen auch Außendiensttätigkeiten aus. Ein typisches Berufsbild, bei dem das im Kleingartenhaus gelegene Arbeitszimmer den Mittelpunkt der Tätigkeit bildet, liegt daher nicht vor. Das Unternehmen, dessen handelsrechtlicher Geschäftsführer der Bf. ist, hat seinen Sitz in D. Zudem wurde im Geschäftsführervertrag ausdrücklich D als Arbeitsort vereinbart. Nach dem typischen Berufsbild eines Geschäftsführers liegt der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit regelmäßig am Sitz des Unternehmens, wo die wesentlichen Leitungs- und Entscheidungsfunktionen wahrgenommen werden. Der Umstand, dass am Standort D zusätzlich eine Prokuristin tätig ist, vermag daran nichts zu ändern.

Auch hinsichtlich der Außendiensttätigkeiten lag der Tätigkeitsschwerpunkt in der Wahrnehmung von Außenterminen, insbesondere im Rahmen der Kundenbetreuung durch regelmäßige Besuche gemeinsam mit dem Verkaufsleiter sowie Außendienstmitarbeitern bei Key Accounts, vor allem in Einkaufsabteilungen, Augenabteilungen und Krankenhäusern. Darüber hinaus umfasste die Tätigkeit Vertriebs- und Produktmeetings, Personalgespräche sowie administrative Aufgaben. Die dargestellte Umsatzverteilung zeigt eine breite regionale Streuung der wesentlichen Kunden über mehrere Bundesländer, insbesondere Kärnten, Niederösterreich, Wien, Oberösterreich, Salzburg, Tirol und Vorarlberg. Die Geschäftstätigkeit ist somit maßgeblich durch persönliche Kundenkontakte sowie laufende Betreuung vor Ort geprägt. Dies unterstreicht die erhebliche Bedeutung der Außendiensttätigkeit des Steuerpflichtigen sowie die Notwendigkeit regelmäßiger Reisetätigkeit. Gleichzeitig spricht

diese Struktur gegen die Annahme, dass der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer gelegen ist.

Die gesamte berufliche Tätigkeit des Beschwerdeführers (Bf.) wurde im Streitjahr überwiegend nicht im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt. Vielmehr lag der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit am Sitz des Unternehmens in D sowie im Rahmen von Außendienstterminen.

Wie bereits in der Beweiswürdigung ausgeführt, vermag auch der Einwand des steuerlichen Vertreters des Bf., wonach das im Kleingartenhaus gelegene Arbeitszimmer zentrale Anlaufstelle für Außendienstmitarbeiter sowie für Besprechungen gedient habe, nicht zu überzeugen. Zudem ist festzuhalten, dass die Nutzung von Räumlichkeiten durch andere Mitarbeiter für die steuerliche Beurteilung beim Bf. nicht maßgeblich ist. Werbungskosten können ausschließlich berücksichtigt werden, als sie in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der eigenen beruflichen Tätigkeit stehen. Zum anderen zeigt gerade der Umstand, dass für einen anderen Mitarbeiter eigene Arbeitsplatzmöglichkeiten angemietet wurden, dass betriebliche Infrastruktur außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers vorhanden war.

Außerdem stand dem Bf. am Sitz der Gesellschaft ein vollwertiger Arbeitsplatz zur Verfügung. Besteht bereits ein anderer Arbeitsplatz des Dienstgebers, ist die „Notwendigkeit“ des häuslichen Arbeitszimmers zusätzlich kritisch zu prüfen; die Rechtsprechung betont, dass das bloße Fehlen eines weiteren Raumes oder ein Desk-Sharing im Betrieb nicht automatisch den Mittelpunkt in das Heim verlagert (BFG vom 30.06.2017, RV/7102215/2011).

Abschließend wird noch auf den Einwand - Nettoprinzip und Leistungsfähigkeitsprinzip eingegangen, da der steuerliche Vertreter argumentiert, dass ohne Abzug der Kosten nur der „Erlös“ (€ 1.200 monatlich) besteuert würde und damit das Nettoprinzip verletzt wäre. Die Einkommensteuerrichtlinien halten zwar fest, dass das objektive Nettoprinzip des § 2 Abs. 4 EStG dem Werbungskostenbegriff zugrunde liegt (EStR 2000 Rz 4031).

Dieses Nettoprinzip wird aber durch gesetzliche Abzugsverbote ausdrücklich begrenzt: § 20 EStG benennt Aufwendungen, die bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen, darunter das häusliche Arbeitszimmer (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG). Da somit weder der Mittelpunkt der Tätigkeit im Arbeitszimmer gelegen ist noch die Voraussetzungen für eine nahezu ausschließliche berufliche Nutzung nachgewiesen wurden, sind die geltend gemachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Im vorliegenden Fall sind die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung eines im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers nicht erfüllt. Die geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von € 8.207,21 unterliegen dem Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988. Daher ist die Beschwerde in diesem Punkt abzuweisen.

Hingegen werden die Werbungskosten in Höhe von € 11.032,08 im Zusammenhang mit den berücksichtigten Progressioneinkünften sowie der Freibetrag für die auswärtige Berufsausbildung des Sohnes anerkannt. Da diese Punkte unstrittig sind, wird insoweit auf die Ausführungen in der Beschwerdeverentscheidung verwiesen.

Gesamthaft gesehen war der Beschwerde im Umfang der Beschwerdeverentscheidung vom 11. Jänner 2023 teilweise Folge zu geben, im Übrigen war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

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 gegenständlichen Fall wurde von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abgewichen bzw. ergeben sich die Rechtsfolgen unmittelbar und eindeutig aus den gesetzlichen Bestimmungen. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 31. März 2026