

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 11.12.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 28.11.2017, betreffend Einkommensteuer 2014-2016 zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 BAO abgeändert.

Das Einkommen beträgt im Jahr 2014 39.166,49 Euro, im Jahr 2015 40.521,29 Euro und im Jahr 2016 42.067,90 Euro. Die Einkommensteuer beträgt im Jahr 2014 -546 Euro, im Jahr 2015 -532 Euro und im Jahr 2016 -501 Euro (jeweils Gutschrift).

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

## Entscheidungsgründe

Im Zuge der am 12.3.2017 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2014-2016 macht der Beschwerdeführer (Bf) Werbungskosten unter den Kennzahlen für Reisekosten und sonstige Werbungskosten geltend. Vom Finanzamt zur Vorlage von Belegen aufgefordert, legt er mit Vorhaltsbeantwortung vom 12.9.2017 insbesondere folgendes vor:

- "Fahrtenbuch" für einen VW Golf IV, beinhaltend Beginn und Ende der Reisebewegung, zurückgelegte Kilometer und für den Zeitraum I/2014 bis VIII/2016 lediglich "Besichtigung vor Ort" als Ortsangabe, ab IX/2016 detaillierte Ortsangaben;
- Tätigkeitsbeschreibung, aus der hervorgeht, dass der Bf als Dienstnehmer für eine Versicherung als Kfz-Schadens-Sachverständiger arbeitet.

Die belangte Behörde erlässt daraufhin von den Erklärungen abweichende Einkommensteuerbescheide und führt als Begründung an: "Die von Ihnen als Werbungskosten beantragten Ausgaben für beruflich veranlasste Reisen mussten um jene steuerfreien Bezüge gekürzt werden, die Sie von Ihrem Dienstgeber erhalten haben."

In der dagegen erhobenen Beschwerde führt der Bf im einzelnen aus:

1. Arbeitszimmer: Er übt seine Tätigkeit als Gutachter fast ausschließlich von zu Hause aus, weil beim Arbeitgeber 15 beschäftigten Gutachtern nur ein Büro mit vier Arbeitsplätzen zur Verfügung stehe (Verweis auf LStR Rz 329b). Daher benötige er einen Arbeitsbereich in seiner Wohnung, den er ausschließlich für dienstliche Zwecke

nutze. Das Arbeitszimmer mache  $10,81 \text{ m}^2$  von  $120,79 \text{ m}^2$  aus, die anteilige Miete dafür mache er als Werbungskosten geltend.

2. In den Jahren 2014 bis 2016 zahle der Bf jährlich 580,55 Euro Betriebsratsumlage.

3. Fahrtkosten: Vom Arbeitgeber erhalte der Bf einen Ersatz von 0,31 Euro pro Kilometer und "nicht die gesetzlich vorgeschriebenen" 0,42 Euro pro Kilometer. Dahr mache er die Differenz von 0,11 Euro pro Kilometer als Werbungskosten geltend.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 20.12.2017 wird die Beschwerde des Bf als unbegründet abgewiesen. Es liege kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch vor, weshalb die Fahrtkosten nicht anzuerkennen seien. Der Bf sei überwiegend im Außendienst tätig, im Unternehmen stehe ihm ein - wenn auch mit anderen Kollegen zu teilender - Arbeitsplatz zur Verfügung, die Voraussetzungen für ein Arbeitszimmer lägen somit nicht vor.

Im Vorlageantrag vom 10.1.2018 bringt der Bf ergänzend vor: Er sei als Fahrzeugbesichtiger mit Schadenskalkulation tätig und verfüge über zwei Autos, von denen eines (VW Golf IV) ausschließlich für berufliche Fahrten verwendet werde. Detailunterlagen zu den durchgeföhrten Fahrten könne er bei Bedarf vorlegen. Ungefähr viermal pro Jahr suche er seinen Dienststandort auf, wobei er diesen Weg mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklege. Die Betriebsratsumlage werde ohne Begründung nicht berücksichtigt.

Mit Vorhalt vom 24.7.2018 fordert das BFG den Bf auf, Unterlagen über die tatsächlichen Kfz-Kosten, Nachweise über die gefahrenen Kilometer und detailliertere Reiseaufzeichnungen vorzulegen. Er wird darüber aufgeklärt, dass nach stRsp als Werbungskosten nur der tatsächlich entstandene Aufwand angesetzt werden kann und dass mangels näherer Nachweise davon ausgegangen werden muss, dass aufgrund des Fahrzeugalters und der Jahreskilometerleistung die vom Dienstgeber geleisteten 0,31 Euro pro Kilometer kostendeckend sind. Er wird u.a. auch darauf hingewiesen, dass die Reiseaufzeichnungen zum Teil die Strecke Wohnung-Arbeitsstätte enthalten und Differenzen zwischen begehrten und nachgemessenen Entfernungen bestehen.

In der Antwort wiederholt der Bf, er habe zwei Kfz, ohne über das zweite Fahrzeug nähere Angaben zu machen. Der Dienstgeber habe den Bf bei vertraglicher Festlegung des Kilometergeldes darauf verwiesen, dass er "die Differenz zur gesetzlichen Pauschale" in der Steuererklärung geltend machen könne, was auch andere Mitarbeiter so handhabten und entsprechend veranlagt würden. Das amtliche Kilometergeld könne für maximal 30.000 Kilometer jährlich steuerfrei ausbezahlt werden. Es folgen allgemeine Ausführungen über Fahrzeugalter und damit verbundene erhöhte Erhaltungskosten, ohne konkrete Zahlen über die vom Bf getragenen Aufwendungen nachzuweisen oder auch nur zu beziffern. Angaben zum konkreten Fahrzeugalter und den Anschaffungskosten bleibt er ebenso schuldig. Der Bf macht auch keine näheren Ausführungen zu den Zielen laut Fahrtenbuch. Zum Arbeitszimmer führt der Bf aus, er habe eine Vereinbarung über einen Telearbeitsplatz. Als Kfz-Sachverständiger habe er zwar Besichtigungen bei Kunden und Werkstätten durchzuführen, Recherchen, Bearbeitung und Erstellung von Gutachten sowie

die weitere berufliche Funktion als Koordinator müsse vom Arbeitsplatz in der Wohnung aus durchgeführt werden.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Der Bf ist Dienstnehmer einer Versicherung und dort als Fahrzeugbesichtiger mit Schadenskalkulation tätig. Wie sich aus seinen insoweit unbedenklichen - weil auch dem ihn überprüfenden Dienstgeber zur Abrechnung dienenden - Reiseaufzeichnungen ergibt, verbringt er den weitaus überwiegenden Teil - nämlich gut drei Viertel - seiner Dienstzeit im Außendienst (2014: 1.678 Stunden, 2015: 1.374 Stunden, 2016: 1.527 Stunden).

Nur ein geringer Teil der Tätigkeit entfällt hingegen auf Bürotätigkeit, die wiederum zum Großteil im häuslichen Arbeitszimmer und nur geringfügig im Büro erfolgt. Der Bf hat zwei Kfz, von denen er eines ausschließlich für seine berufliche Reisetätigkeit verwendet.

Mit diesem Kfz, einem VW Golf IV (Produktionszeitraum der Type: 1997-2003), das im Streitzeitraum jedenfalls schon über 10 Jahre alt war, legte der Bf im Jahr 2014 rund 24.000 km, im Jahr 2015 rund 20.000 km und im Jahr 2016 rund 17.700 km zurück. Da der Bf trotz Aufforderung keine Angaben über die tatsächlichen Kfz-Kosten gemacht hat, ist aufgrund der Type, des Alters und der jährlich gefahrenen Kilometer davon auszugehen, dass die tatsächlichen Kosten in den vom Dienstgeber geleisteten Fahrtkostenersätzen von 0,31 Euro pro Kilometer gedeckt sind, zumal dem Bf vorgehalten wurde, dass das erkennende Gericht bei fehlendem Nachweis eine derartige Beweiswürdigung treffen würde. Im übrigen hat das BFG in einem anderen Fall festgestellt, dass die geschätzten Kosten pro Kilometer für einen neuen VW Golf, der gut 20.000 km Jahreslaufleistung hat, bei rund 0,24 Euro liegen (28.04.2016, RV/7103960/2014). Eine Vergütung von 0,31 Euro kann somit unbedenklich jedenfalls als kostendeckend angesehen werden.

Der Bf hat weiters jährlich 580,55 Euro Betriebsratsumlage geleistet, die vom Dienstgeber nicht als Werbungskosten berücksichtigt wurde. Dies ergibt sich aus den letztlich einhelligen Angaben von Bf und belanger Behörde (im Vorlagebericht).

In rechtlicher Hinsicht folgt aus diesem Sachverhalt:

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

Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer sind nur dann abzugsfähig, wenn das im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet (§ 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG).

Unstrittig stellen die **Betriebsratsumlagen** Werbungskosten dar und sind als solche anzuerkennen.

Zum **Arbeitszimmer**: 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 benutzt wird (vgl zB VwGH 18.10.2012, 2008/15/0236; 25.7.2013, 2011/15/0104 ).

Im Zuge der nach der Rechtsprechung vorzunehmenden Gewichtung ist nach Ansicht des erkennenden Gerichts sowohl die Schadensbegutachtung als auch das Verfassen der dazu gehörigen Gutachten gleichermaßen bedeutsam. Eine Typisierung des Tätigkeitsmittelpunktes ist nach diesen Kriterien somit nicht möglich, weshalb auf die zeitliche Komponente abzustellen ist. Mehr als drei Viertel - und damit den weitaus überwiegenden Teil - seiner Dienstzeit verbringt der Bf im Außendienst, womit das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt seiner gesamten beruflichen Tätigkeit bildet.

Auf den Einwand des Telearbeitsplatzes braucht vor diesem Hintergrund nicht mehr eingegangen zu werden, es sei jedoch angemerkt, dass der Umstand, dass der Steuerpflichtige über keinen anderen Arbeitsraum (etwa beim Arbeitgeber) verfügt, nicht zwangsläufig zu einem Mittelpunkt im Arbeitszimmer führt (VwGH 2.6.2004, 2003/13/0166 ).

Der Verweis des Bf auf LStR 2002 Rz 329b, die beispielhaft für das Zustehen eines Arbeitszimmers Gutachter anführen, geht aufgrund der klaren zeitlichen Gewichtung ins Leere. Die einschlägige Rechtsprechung hat zu Sachverständigen und Gutachtern nur den Schluss gezogen, dass bei Zusammentreffen mehrerer Tätigkeiten, von denen nur eine das Arbeitszimmer bedingt, die anderen Tätigkeiten auszublenden sind (VwGH 27.5.99, 98/15/0100 ; 24.6.99, 98/15/0197 ).

Im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung steht ihm daher für das Arbeitszimmer kein Werbungskostenabzug zu.

Zu den geltend gemachten **Fahrtkosten** ist festzuhalten, dass es keinen gesetzlichen Anspruch gibt, das amtliche Kilometergeld in Höhe von 0,42 Euro als Werbungskosten geltend zu machen. Dieser Betrag bezeichnet nur die Grenze, bis zu der vom Dienstgeber geleistete Fahrtgelder nach § 26 Z 4 lit a EStG steuerfrei ausbezahlt werden können. Werbungskosten sind jedoch nach § 16 EStG zu beurteilen.

Die Berücksichtigung von Pauschalsätzen als Werbungskosten im Zusammenhang mit Reisen ist nach § 16 Abs 1 Z 9 EStG nur für Verpflegungsmehraufwand und Unterkunft vorgesehen. Fahrtaufwendungen sind nur in der tatsächlich angefallenen Höhe als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu berücksichtigen (VwGH 27.8.2008, 2008/15/0196). Ein Wahlrecht auf Berücksichtigung der Fahrtkosten durch den Ansatz der amtlichen Kilometergelder an Stelle der tatsächlichen Aufwendungen besteht nach der ständigen Rechtsprechung nicht (vgl. auch VwGH 20.2.2008, 2005/15/0074). Fahrtkosten vermindern sich degressiv mit der Laufleistung; davon unabhängig eine Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld durchzuführen, widersprüche dem in der Einkommensteuer grundlegenden Leistungsfähigkeitsprinzip (VwGH 8.10.1998, 97/15/0073).

Soweit der Bf auf die in LStR 2002 Rz 372 angewendete Grenze von 30.000 km für eine Schätzung mit dem Kilometergeld verweist, ist ihm entgegenzuhalten, dass Richtlinien lediglich die Rechtsmeinung des BMF darstellen, ihnen aber keine Bindungswirkung zukommt. Aus der bloß erlassmäßigen Begünstigung über die Richtlinien kann kein Recht abgeleitet werden (vgl. etwa VwGH 23.11.2011, 2009/13/0041). Ob eine Schätzung anhand des Kilometergeldes im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung sachlich ist, muss im Einzelfall beurteilt werden (VwGH 8.10.1998, 97/15/0073; 20.1.2005, 2001/14/0191; 27.8.2008, 2008/15/0196).

Wie das BFG bereits erörtert hat (vgl die Ausführungen im Erkenntnis vom 28.04.2016, RV/7103960/2014), ist das Abstellen auf eine Grenze von 30.000 km mitunter grob unsachlich, weil sich selbst bei niedrigeren jährlichen Laufleistungen deutlich niedrigere Kilometerkosten ergeben können. Im vorliegenden Fall wurde festgestellt, dass eine (nach § 26 Z 4 lit a EStG steuerfreie) Vergütung durch den Dienstgeber in Höhe von rund 3/4 des amtlichen Kilometergeldes bereits jedenfalls kostendeckend ist. Daher bleibt für den Ansatz von darüber hinausgehenden Werbungskosten kein Raum.

Da schon dem Grunde nach keine Werbungskosten aus dem Titel der Fahrtkosten geltend gemacht werden können, kann eine Auseinandersetzung mit den vom Bf vorgelegten Fahrtaufzeichnungen und den Anforderungen an ein Fahrtenbuch unterbleiben.

Das Einkommen und die Einkommensteuer errechnet sich unter Berücksichtigung der tatsächlichen Werbungskosten (Betriebsratsumlage in Höhe von 580,55 Euro jährlich) anstatt des Werbungskostenpauschales von 132 Euro (§ 16 Abs 3 EStG) wie folgt:

	2014	2015	2016
Einkünfte	40.041,86	41.364,39	42.872,04
Topf-Sonderausgaben	-626,61	-589,06	-546,26
Spenden	-60,00	-60,00	-60,00
Kirchenbeitrag	-188,76	-194,04	-197,88
<b>Einkommen</b>	<b>39.166,49</b>	<b>40.521,29</b>	<b>42.067,90</b>
Est laut Tarif	11.231,95	11.817,41	10.948,52
Est nach Absetzbeträgen	10.886,95	11.472,41	10.548,52
Est inkl. Est für sonstige Bezüge	11.230,93	11.826,12	10.937,44
Anrechenbare LSt	-11.777,12	-12.358,37	-11.438,38
Rundung	0,19	0,25	-0,06
<b>Festgesetzte Einkommensteuer</b>	<b>-546,00</b>	<b>-532,00</b>	<b>-501,00</b>

## Zulässigkeit einer 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. Das gegenständliche Erkenntnis steht im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung, weshalb die Revision unzulässig ist.

Wien, am 21. August 2018