

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Senat in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch StB ECA Haingartner u. Pfnadschek Stb GmbH, Waasenplatz 1, 8700 Y gegen den Bescheid des FA Bruck Y Mürzzuschlag vom 23. Februar 2012, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010, StNr. 123, in der Sitzung am 15. Oktober 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Das Mehrbegehren wird abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Mit Erklärung vom 15. Mai 2012 stellte der Beschwerdeführer (Bf.), ein in M wohnhafter und bei der X Versicherung AG angestellter Versicherungskaufmann, den Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 und machte darin ua. folgende Aufwendungen als Sonderausgaben und Werbungskosten geltend:

Kirchenbeitrag (KZ 458)	200 Euro
Geldspenden (KZ 451)	20 Euro
Arbeitsmittel (KZ 719)	982,60 Euro
Reisekosten (KZ 721)	4.882,40 Euro
Sonstige Werbungskosten (KZ 724)	1.560,58 Euro

Nach einem Vorhalteverfahren zum Nachweis der Ausgaben wurde am 23. Februar 2012 ein Einkommensteuerbescheid erlassen, wonach Aufwendungen in folgender Höhe anerkannt wurden und sich eine Nachforderung von 2.816,90 Euro ergab:

Geldspenden (KZ 451)	20 Euro
Arbeitsmittel (KZ 719)	493,53 Euro
Reisekosten (KZ 721)	4.684,40 Euro
Sonstige Werbungskosten (KZ 724)	888,22 Euro

Anerkannt wurden dabei Büromaterial unter Abzug eines 40% Privatanteiles und Telefon- und Internetkosten unter Abzug eines 30% Privatanteiles. Ausgeschieden wurden Ausgaben für Werbegeschenke und eine „Betriebskostenpauschale Büro“.

Gegen diese Festsetzung wurde Berufung erhoben und die Nichtanerkennung von Sonderausgaben und von Bürokosten beanstandet, wobei nun Kosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer in Höhe von 934,57 € und die Abschreibung lt. Bescheid 2009 in Höhe von 225,78 € beantragt wurden. Gleichzeitig wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung im Senatsverfahren gestellt.

An Aufwendungen wurden folgende Beträge beantragt:

Kirchenbeitrag (KZ 458)	200 Euro
Geldspenden (KZ 451)	20 Euro
Arbeitsmittel (KZ 719)	982,60 Euro
Reisekosten (KZ 721)	4.684,40 Euro
Sonstige Werbungskosten (KZ 724)	1.595,43 Euro

Bei den Arbeitsmitteln (zB Druckerpatronen) wurde – wie bei den Telefonkosten - ein 30% Privatanteil ausgeschieden und die Abschreibung lt. Vorjahresbescheid dazu genommen.

Das beruflich verwendete Arbeitszimmer sei nach der Art der Tätigkeit als örtlicher Kundenbetreuer unabdingbar und werde dies auch vom Arbeitgeber bestätigt. Es gebe vom Arbeitgeber nur eine Zweigstelle in Y, das Arbeitsgebiet des Bf. umfasse aber das gesamte Tal. Nach der Bestätigung des Arbeitgebers sei der Bf. als Kundenberater zu 100% (40 Wochenstunden) seit 1. September 1990 im Außendienst beschäftigt und umfasse sein Geschäftsbereich die Gemeinden M, Z und W. In diesem Gebiet (Tal) sei keine offizielle Geschäftsstelle (das nächste Bezirksbüro befinde sich im 25 km entfernten Y) und es sei dem Bf. freigestellt worden, den überwiegenden Teil seiner administrativen Tätigkeiten von zu Hause aus zu erledigen. Zu diesem Zwecke habe sich der Bf. auf eigene Rechnung im Wohnungsverband seines Privathauses ein entsprechend ausgestattetes Büro eingerichtet, welches den Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit vor Ort bilde und aufgrund der räumlichen Distanz zur nächstgelegenen Betriebsstätte und der ansonsten nicht gewährleisteten örtlichen Kundenbetreuung auch notwendig

erscheine. Es handle sich dabei um keine Betriebsstätte der Versicherung, sondern ausschließlich um ein auf eigene Rechnung betriebenes Privatbüro des Dienstnehmers. An anteiligen Bürokosten inkl. Afa wurden 934,57 Euro verzeichnet. Des Weiteren sei eine Abschreibung lt. Bescheid 2009 von 225,78 Euro bei den Arbeitsmitteln zu berücksichtigen.

Ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung (nunmehr Beschwerde) dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt. Das Finanzamt begehrte im Vorlagebericht die Abweisung der Berufung, weil der Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen aufgrund der überwiegenden Außendiensttätigkeit als Kundenberater nicht im Arbeitszimmer des privaten Wohnhauses, sondern im Außendienst gelegen und in der Y. Geschäftsstelle ein Büro vorhanden sei, sodass keine Notwendigkeit vorliege.

Das seit 1. Jänner 2014 zuständige Bundesfinanzgericht richtete an den Bf. einen Vorhalt, wonach es ersuchte darzustellen, welche Arbeiten in welchem zeitlichen Ausmaß im häuslichen Arbeitszimmer und welche an der Dienststelle in Y vorgenommen wurden und ersuchte um Vorlage von Unterlagen (Fahrtenbuch, Bauplan, Einzahlungsbestätigung des Kirchenbeitrages).

Der Bf. antwortete mit Schreiben vom 25. Juni 2014, dass im privaten Büro mit Ausnahme der dienstlichen Fahrten und Kundenbesuche vor Ort sämtliche dienstliche Tätigkeiten stattfinden. Diese erstreckten sich über jede Art der Geschäftsvorbereitung, Verwaltung, Telefonate, Beratungsgespräche mit Kunden im Büro, Schadensabwicklungen, e-mail Verkehr, Vor- und Nachbereitung von Anträgen und Schadensfällen, Bestandsverwaltung, Aufbewahrung, jeglicher Schriftverkehr. Eine Plankopie und Fotos des Arbeitszimmers legte er bei. Vom Ablauf der dienstlichen Tätigkeiten sei es so gut wie unmöglich, das Bezirksbüro im 25 km entfernten Y in vertretbarer Weise zu nützen. Ein Verlassen und Wiederkehren in das Büro sei mehrmals täglich erforderlich, weil sich zwischenzeitlich immer wieder Kundentermine ergeben. Es wäre wohl unlogisch, möglicherweise 2-3-mal täglich nach Y zu fahren um dort Bürotätigkeiten nachzukommen und zwischendurch in das Betreuungsgebiet zurückzukehren. Aus diesem Grund sei es unabdingbar, im Geschäftsgebiet ein Büro zu betreiben, in dem natürlich auch Kundenkontakte stattfänden und sämtliche administrative Tätigkeiten durchgeführt werden können. Der Dienstgeber bestätige ua. auch dass dieses Arbeitszimmer den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit bilde und aufgrund der räumlichen Distanz zur nächstgelegenen Betriebsstätte zur Gewährleistung der örtlichen Kundenbetreuung erforderlich sei. Das Bezirksbüro in Y habe er im Veranlagungsjahr 2010 zehnmal besucht (2.2., 5.3., 11.3., 25.5., 1.7., 28.7., 12.8., 30.11., 9.12., 17.12.). Der Zweck dieser Besuche sei entweder eine kurze Besprechung oder eine Materialabholung gewesen. Dienstliche Tätigkeiten im Sinne seiner Betreuungstätigkeit könnten nicht durchgeführt werden, weil sämtliche dienstliche und verwaltungstechnische Unterlagen im Privatbüro vorlägen. Der Schluss, dass im Bezirksbüro Y auch administrative Tätigkeiten verrichtet werden, könne daher nicht nachvollzogen werden. Anstatt eines Fahrtenbuches werde ein Zweitdruck der

Reiserechnungen des Jahres 2010 und die Bestätigung über den Kirchenbeitrag vorgelegt.

Dem Finanzamt wurden am 15. Juli 2014 die Ermittlungsergebnisse zur Stellungnahme übermittelt. Das Finanzamt gab dazu keine Stellungnahme ab.

Aus den vorgelegten Reiseabrechnungen ergibt sich, dass der Bf. neben den Kundenbesuchen durchschnittlich einmal im Monat Fahrten zum Bezirksbüro in Y, 7 bis 8-mal mtl. zum Kundencenter nach S und durchschnittlich ca. 2-mal monatlich nach P zur Generaldirektion unternommen hat. Insgesamt wurden im Jahr 2010 an 297 Tagen Reisetätigkeiten im Gesamtausmaß von 19.243 km verzeichnet. Betrachtet man die erste Jahreshälfte, also 26 Wochen, so sind durchschnittlich ca. 45 Stunden pro Woche als Reisezeit ausgewiesen. An 194 Tagen wurde in den Reiserechnungen auch eine Bürotätigkeit als Zweck verzeichnet.

In der mündlichen Verhandlung vom 15. Oktober 2014 erläuterte der Bf. nach Befragen, dass das Arbeitszimmer zwischen Küche und Wohnzimmer gelegen sei und drei Türen zu diesen Räumlichkeiten und zum Vorraum aufweise. Ausgestattet sei es mit einem Aktenschrank, 2 Regalen und zwei Unterschränken, einem Schreibtisch und einem weiteren Schrank. Dieser Raum sei von Beginn seiner Tätigkeit an als Arbeitszimmer genutzt worden. Nach seiner Schätzung arbeite er täglich durchschnittlich 5 Stunden in seinem Büro und umfasse sein Kundenstock ca. 800 Kunden. Vertragsänderungen würden auch vor Ort beim Kunden erledigt. Dazu habe er einen Laptop mit. Die Aufbereitung werde im häuslichen Büro erledigt. Im Büro bewahre er Prospektmaterial, Kundenlisten, Schadensunterlagen, Finanzamtsunterlagen, Auswertungen, Bestandslisten, Formulare und Bürobedarf auf. Die Vertreterin des Bf. wendete ein, dass aus den vorgelegten Reiserechnungen nicht eindeutig ersichtlich sei, dass der Bf. auch mehrmals täglich im Arbeitszimmer arbeite.

Der Vertreter des Finanzamtes brachte vor, dass, wenn der Mittelpunkt der Tätigkeit im Arbeitszimmer gelegen wäre, ein Nachweis bzw. eine Glaubhaftmachung zu erfolgen hätte. Gleichfalls müsste ein niedrigerer Privatanteil bei den Aufwendungen für Arbeitsmittel glaubhaft gemacht werden. Bzgl. der noch aufrechten Vorjahres-AfA sei davon auszugehen, dass sie anzuerkennen sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

### **1.) Aufwendungen für ein Arbeitszimmer im privaten Wohnhaus**

Unstrittig ist, dass es sich bei dem gegenständlichen Arbeitsraum um ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer handelt. Es stellt einen Teil des Einfamilienhauses dar und verfügt über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumen. Lt. dem vorgelegten Plan ist das rund 11 m<sup>2</sup> große Arbeitszimmer (3,88 x 2,83 m) zwischen Küche und Wohnzimmer gelegen und über einen gemeinsamen Vorraum erreichbar. 3 Türen führen zu Wohnzimmer, Küche und Vorraum. Ausgestattet ist es mit einem Aktenschrank, 2 Regalen und zwei Unterschränken, einem Schreibtisch und einem weiteren Schrank.

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Ein häusliches Arbeitszimmer ist – zusätzlich zu den in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 normierten Voraussetzungen – nach den von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien nur dann anzuerkennen, wenn ein Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen notwendig ist, da die Notwendigkeit in Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahelegen, ein verlässliches Indiz für die betriebliche Veranlassung darstellt (vgl. VwGH 29.5.1996, 93/13/0013).

Das Arbeitszimmer muss erstens der Verkehrsauffassung entsprechend sowohl nach Art der Tätigkeit als auch auslastungsbedingt notwendig sein und entfällt zweitens die Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers, wenn dem Steuerpflichtigen ein Arbeitsplatz an seiner Dienststelle zur Verfügung steht (VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176 bei einem Versicherungsvertreter; VwGH 25.11.1997, 93/14/0193 und VwGH 16.12.2003, 2001/15/0197 bei einem Universitätsprofessor; VwGH 28.10.1997, 93/14/0087 bei einem Richter; 28.10.1997 93/14/0088 bei einer Volksschullehrerin; VwGH 17.5.2000, 98/15/0050 bei einem Religionslehrer; VwGH 26.5.2004, 2000/14/0207 bei einem Vorstandsdirektor; VwGH 7.10.2003, 99/15/0203 bei einem Referenten des Verfassungsgerichtshofes; siehe auch Doralt, Einkommensteuer, § 20 Rz 104/9).

Im Regelfall ist davon auszugehen, dass Arbeitnehmern am Arbeitsort ein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, sodass ein häusliches Arbeitszimmer nicht erforderlich ist. Grundsätzlich sind daher Aufwendungen für derartige Zimmer nur dann als Werbungskosten anzuerkennen, wenn die ausgeübte Tätigkeit die Haltung eines nur beruflich genutzten Arbeitsraumes in der Wohnung unbedingt notwendig macht und deshalb ein Zimmer nur für diese Zwecke entsprechend eingerichtet wird. Diese Notwendigkeit ist nicht gegeben, wenn dem Bf. im 25 km entfernt gelegen Bezirksbüro grundsätzlich ein Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Die Tatsache, dass es dem Bf. von seinem Arbeitgeber **freigestellt** wurde, den überwiegenden Teil seiner administrativen Tätigkeiten von zu Hause aus und auf eigene Rechnung zu erledigen, spricht dafür, dass kein berufliches **Erfordernis** zur Einrichtung eines häuslichen Arbeitszimmers vorlag und ordnet die Aufwendungen der privaten Lebensführung zu.

Zum Einwand des Bf., das Bezirksbüro in Y wäre nicht in vertretbarer Weise zu nützen, weil ein Verlassen und Wiederkehren in das Büro mehrmals täglich erforderlich sei und er dann zwischendurch wieder in sein Betreuungsgebiet ( W. – Z – M ) zurückkehren müsse, ist Folgendes auszuführen: Die Fahrtstrecke zwischen seinem Wohnhaus und dem Bezirksbüro in Y beträgt 25 km und ist in ca. einer halben Stunde zu bewältigen. Damit ist diese Distanz nicht so groß, um sie nicht täglich zurücklegen zu können, wobei es der Bf. in der Hand hat, durch Organisation der Arbeitsabläufe die Bürotätigkeiten

geblockt durchzuführen. Das Argument, die örtliche Kundenbetreuung sei ohne das private Büro des Bf. nicht gewährleistet, ist nicht stichhaltig, wenn der Arbeitgeber einerseits selbst ein Bezirksbüro in der Nähe des Einsatzgebietes des Bf. unterhält, wo er dem Bf. einen Arbeitsplatz zur Verfügung stellt, und andererseits das am weitesten entfernte Reiseziel zu einem Kundenbesuch ebenfalls nur 55 km ( G ) vom Bezirksbüro entfernt liegt und in etwas über einer halben Stunde erreicht werden kann.

Darüber hinaus liegt im gegenständlichen Fall der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit nicht im Arbeitszimmer.

Der Mittelpunkt der Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen, somit nach dem typischen Berufsbild (VwGH 24.10.2005, 2001/13/0272), nicht nach den Gegebenheiten im Einzelfall (Jakom, EStG, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 20 Rz 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, Einkommensteuergesetz, § 20 Rz 104/5 und 104/6).

Außerhalb des Arbeitszimmers liegt der Tätigkeitsschwerpunkt nach Rechtsprechung und Verwaltungspraxis regelmäßig bei Vertretern im Außendienst (zB Handelsvertretern im Außendienst (UFS 30.1.2007, RV/1590-W/03 bei einem Pharmavertreter) und bei Versicherungsangestellten im Außendienst (UFS 10.10.2003, RV/0011-I/03; UFS 15.2.2007, RV/0733-L/03; UFS 16.4.2003, RV/0805-L/02; UFS 29.12.2004, RV/0720-L/03). Lediglich bei nicht eindeutig festlegbaren 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; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0052).

Auf dieses zeitliche Überwiegen stellt die Rechtsprechung zB auch bei Versicherungsvertretern ab (VwGH 28.11.2000, 99/14/0008; VwGH 19.12.2000, 99/14/0283; VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176; VwGH 2.6.2004, 2003/13/0166).

Die Tätigkeit eines Kundenberaters einer Versicherung im Außendienst erfolgt typischerweise außerhalb eines Arbeitszimmers und ist von einer überwiegenden Reisetätigkeit geprägt. Administrative Tätigkeiten wie die Geschäftsvorbereitung, Schriftverkehr und Telefonate, die Bearbeitung von Schadensfällen und Anträgen und die Bestandsverwaltung mit Aufbewahrung werden regelmäßig in zeitlich untergeordnetem Ausmaß stattfinden.

Bei Aufwendungen, die aus betrieblichem/beruflichem Anlass getätigt werden, aber nach der Lebenserfahrung in der Regel auch der privaten Lebensführung dienen, tritt die Pflicht der Abgabenbehörde zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung gegenüber der Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen zurück und trifft diesen daher die Beweislast. Dieser Grundsatz trifft umso mehr zu, wenn Sachverhalte außergewöhnlichen Charakters behauptet werden (Langheinrich FJ 1999, 301). Davon ist auch im gegenständlichen Fall auszugehen, wenn der Bf. in der mündlichen Verhandlung erstmals behauptet, dass er

schätzungsweise ca. 5 Stunden täglich administrative Tätigkeiten in seinem häuslichen Arbeitszimmer ausführt.

Die vorgelegten Reiserechnungen können dieses Vorbringen nicht bestätigen. Aus ihnen ergibt sich, dass der Bf. neben den Kundenbesuchen durchschnittlich ca. einmal im Monat Fahrten zum Bezirksbüro in Y, durchschnittlich ca. 2-mal monatlich nach P zur Generaldirektion und 7 bis 8-mal monatlich Fahrten ins Kundencenter nach S unternommen hat. Insgesamt wurden im Jahr 2010 an 297 Tagen Fahrtätigkeiten im Gesamtausmaß von 19.243 km verzeichnet, was einer durchschnittlichen monatlichen Fahrleistung von 1.600 km entspricht. Betrachtet man die erste Jahreshälfte (26 Wochen), so sind durchschnittlich ca. 45 Stunden pro Woche als Reisezeit ausgewiesen. An 194 Tagen wurde in den Reiserechnungen neben Kundenbesuchen auch eine Bürotätigkeit als Zweck verzeichnet. Auch wenn die Reiserechnungen naturgemäß nicht das zeitliche Ausmaß der Bürotätigkeit angeben, so spricht schon die Höhe der Fahrleistung dagegen, dass mehr als die Hälfte der gesamten beruflichen Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer ausgeführt wird und konnte der Bf. eine gegenteilige Ansicht nicht glaubhaft machen.

Die beantragten Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer waren daher nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

## **2.) Arbeitsmittel: Privatanteil**

An Aufwendungen für Arbeitsmitteln wurden neben der Vorjahres-AfA und Telefon-, Internet- und Portokosten fast ausschließlich Kosten für Druckerpatronen verzeichnet. Der Senat sieht es als glaubwürdig an, dass der administrative Teil der Tätigkeit des Bf. zum überwiegenden Teil im häuslichen Arbeitszimmer stattfindet und hält das Ausscheiden eines nur 30%-igen Privatanteiles für sachlich gerechtfertigt.

## **3.) Vorjahres-AfA**

Die in Ansatz gebrachte AfA lt. dem Einkommensteuerbescheid 2009 vom 19. Jänner 2011 für die Anschaffung eines Computers und Druckers war ebenfalls zu berücksichtigen.

## **4.) Kirchenbeitrag**

Am 25. Juni 2014 wurde dem Bundesfinanzgericht eine Zahlungsbestätigung über den Kirchenbeitrag 2010 in Höhe von 200 € übermittelt, weshalb dem Beschwerdebegehren nach § 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 auch in diesem Punkt stattzugeben war.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgericht nicht zulässig, weil die Revision von der Lösung einer Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 BVG nicht abhängt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung. Weiters ist die vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Sonstige Gründe auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage liegen ebenfalls nicht vor.

Werbungskosten:

Arbeitsmittel KZ 719	982,60 €
Reisekosten KZ 721	4.684,40 €
Übrige WK KZ 724	660,86 €
Gesamt	6.327,86 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 16. Oktober 2014