

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Straße01, Ort01, vertreten durch Mag. Michael Wolfsgruber WT und Stb GmbH, Anton-Bruckner-Straße 13, PLZ2 W***** gegen

1. den Einkommensteuerbescheid 2006 des FA Grieskirchen W***** vom 18.12.2008 und
2. den Einkommensteuerbescheid 2007 des FA Grieskirchen W***** vom 01.07.2010 und
3. den Einkommensteuerbescheid 2008 des FA Grieskirchen W***** vom 03.11.2010

zu Recht erkannt:

Ad.1) Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid **2006** vom 18.12.2008 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeändert. Die Einkommensteuer 2006 wird mit 14.904,14 Euro festgesetzt (**wie** Berufungsvorentscheidung = Beschwerdevorentscheidung vom 09.Juni 2010 des Finanzamtes).

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

Ad.2) Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid **2007** vom 01.07.2010 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeändert. Die Einkommensteuer 2007 wird mit 16.546,42 Euro festgesetzt (**wie** Berufungsvorentscheidung = Beschwerdevorentscheidung vom 03.November 2010 des Finanzamtes).

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

Ad.3) Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid **2008** vom 03.11.2010 wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeändert. Die Einkommensteuer 2008 wird mit 15.851,53 Euro festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenem Berechnungsblatt für das Jahr 2008 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches des Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensgang - Ablauf des bisherigen Verwaltungsgeschehens

Der Beschwerdeführer (abgekürzt:Bf) erzielte in den Jahren 2006, 2007 und 2008 Einkünfte aus einer Tätigkeit als Außendienstmitarbeiter von einem deutschen Arbeitgeber. Er versteuerte in diesen Beschwerdejahren in Österreich sein Bruttoeinkommen abzüglich seiner Sozialversicherungsbeiträge und seiner Werbungskosten.

Ad. 1) Zum Veranlagungsjahr 2006:

Der Bf übermittelte dem Finanzamt seine Einkommensteuererklärung für **2006** und diverse Beilagen (eine Verdienstbescheinigung für 2006; den Reisendenvertrag wirksam mit 01.01.2006; den Kraftfahrzeug-Überlassungsvertrag für den Firmen PKW vom 07.Juli 2005; diverse Beitragsvorschreibungen der OÖ.GKK; diverse Teile von Kopien von einigen Monaten seines Fahrtenbuches).

Mit 18.Dezember 2008 erging der Einkommensteuerbescheid **2006**. Auf Grund der vorgelegten Unterlagen wurden vom Finanzamt als Bruttoeinkünfte angesetzt: Gehalt ohne Sonderzahlungen: 37.200 € plus Diätenpauschale 11.136 € plus Sachbezug **geschätzt** für das Kfz 6.300 € plus Kostenersatz für Miete etc. 7.330,44 € = in Summe: 61.966,44 €. An Werbungskosten wurde für die Diäten ein Betrag von 5.145 € und die Sozialversicherung in Höhe von 6.696 € berücksichtigt. Das ergab einen Gesamtbetrag an Einkünften von 50.125,44 €.

Mit **Schreiben vom 20. Jänner 2009** erhob der damalige steuerliche Vertreter Berufung bzw. nunmehr **Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid **2006** und wandte im Wesentlichen wie folgt ein:

-Da der Bf beruflich so viel unterwegs und ein leidenschaftlicher Radsportler sei, fahre er kaum privat, deshalb sei der Sachbezug mit 0,75% der Anschaffungskosten anzusetzen.

-Weiters werde eine Kürzung der Wohnungsmiete um 25% beantragt, obwohl der Mietvertrag nicht mit dem ausländischen Dienstgeber abgeschlossen worden sei.

-Als diverse Werbungskosten würden Anteile an den Miet- und Betriebskosten bezüglich eines **Arbeitszimmers/Lagerraumes** beantragt und zwar 1.382,10 € und als Diäten 6.336 €.

Nach diversen Vorhalteverfahren des Finanzamtes unter anderem mit Schreiben vom 15.Jänner 2010 für die Jahre 2006 und 2007, den Antworten des Bf in einer Niederschrift beim Finanzamt am 25.03.2010 und auf Grund der Vorlage diverser Mietverträge, diverser Abrechnungen und der Teile des vorgelegten Fahrtenbuches usw. wurden in der **Berufungsvorentscheidung** (abgekürzt: BVE) **vom 09. Juni 2010 für das Jahr 2006** der Sachbezugswert für das Kfz mit 2.939,70 € aus den Anschaffungskosten des Kfz errechnet und Diäten in Höhe von 5.280 € als Werbungskosten angesetzt. Nicht gewährt wurden die beantragte Aufwendungen für ein Arbeitszimmer bzw. einen Lagerraum des Bf. Dies führte zu einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 46.630,14 €. **Die Begründung zur BVE 2006 lautete:**

"1) Vorteil aus der unentgeltlichen Benützung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges für private Zwecke:

Der Beschwerdeführer ist als Außendienstmitarbeiter bei der Fa. M (abgekürzt: Fa. M), Deutschland, beschäftigt und wird diesem vom Arbeitgeber auch ein angemessenes Kraftfahrzeug zur Ausübung seiner Tätigkeit zur Verfügung gestellt. Dieses Kraftfahrzeug darf vom Bf auch privat genutzt werden, wobei eine solche unentgeltliche Nutzung bis zu einem Ausmaß von 6.000 km jährlich vertragl ich geregelt wurde.

Als Firmenkraftfahrzeug stand bis einschließlich 25.10.2006 ein VW Touran zur Verfügung, dessen Anschaffungskosten € 31.196,34 betragen haben (Nettoanschaffungskosten des Arbeitgebers einschl. Normverbrauchsabgabe und österreichischer Umsatzsteuer). Ab 26.Oktober 2006 stand dem Bf ein Personenkraftwagen der Type VW Passat Kombi Diesel als Firmenkraftfahrzeug zur Verfügung, wobei sich die Anschaffungskosten dieses Fahrzeuges auf mehr als 40.000 € belaufen haben.

(Nettoanschaffungskosten des Arbeitgebers in Deutschland € 35.596 mit Zurechnung Nova und österreichischer Umsatzsteuer ergeben sich Bruttoanschaffungskosten von mehr als € 40.000).

Nach den Ausführungen in der Berufungsschrift und auch der Aussage des Bf in der aufgenommenen Niederschrift am 25.03.2010 wird das Firmenkraftfahrzeug nur in geringem Ausmaß für Privatfahrten genutzt und steht für Privatfahrten an Wochenenden auch das Kraftfahrzeug der Lebensgefährtin zur Verfügung.

Ein Nachweis über das Ausmaß der unternommenen Privatfahrten in Form eines geführten Fahrtenbuches liegt im Jahr 2006 nicht vollständig vor, da die Aufzeichnungen für den Zeitraum Jänner 2006 bis einschließlich Juli 2006 nicht vorgelegt werden konnten.

Es kann jedoch als glaubhaft angesehen werden, dass die mit dem Firmenkraftfahrzeug unternommenen Privatfahrten das Ausmaß von 6.000 km jährlich im Jahr 2006 nicht überstiegen haben. Der Vorteil aus der unentgeltlichen Nutzung des arbeitgebereigenen Kraftfahrzeuges für Privatfahrten wird daher wie in der Berufung beantragt nur in Höhe des halben Sachbezugswertes (0,75 % der Anschaffungskosten) zum Ansatz gebracht.

Dieser Sachbezug wird im Zuge der Berufungserledigung wie folgt ermittelt:

Sachbezug für die Monate Jänner 2006 bis Oktober 2006:

VW Touran

AK € 31.196,34 x 0,75% x 10 Monate € 2.339,70

Sachbezug für die Monate November 2006 und Dezember 2006

VW Passat Kombi 2.0 D

AK max 40.000 x 0,75 % x 2 Monate € 600,00

Anzusetzender Sachbezugswert als Vorteil aus dem Dienstverhältnis € 2.939,70

Der bisher angesetzte Sachbezugswert für die Privatnutzung des arbeitgebereigenen Personenkraftwagens ist von bisher € 6.300 auf den Betrag von € 2.939,70 zu berichtigen.

Der Berufung ist daher in diesem Punkt teilweise stattzugeben.

2) Ersatz der Mietkosten bzw. Zuschuss zu den Mietkosten durch den Arbeitgeber als weiterer Vorteil aus dem Dienstverhältnis

In der Berufung wurde auch beantragt, den Zuschuss des Arbeitgebers zu den tatsächlichen Mietkosten nicht in vollem Ausmaß, sondern nur im Ausmaß von 75 v.H. als steuerpflichtige Einnahme anzusetzen. Als Begründung wurde dazu angeführt, dass die Vermieter auf Grund eines ausländischen Arbeitgebers den Mietvertrag nur mit dem Bf abgeschlossen haben; es wird auf die Sachbezugswertermittlung im Falle der Anmietung von Wohnungen durch einen Arbeitgeber und anschließender Zurverfügungstellung an den Arbeitnehmer hingewiesen, wo für die Ermittlung des maßgeblichen Sachbezugswertes ein Abschlag von 25 % vom tatsächlich bezahlten Mietpreis vorzunehmen ist und dieser verminderte Mietpreis den Quadratmeterpreisen lt. Sachbezugsverordnung gegenüberzustellen ist. (Wohnraumbewertung nach § 2 der VO über die bundeseinheitliche Bewertung bestimmter Sachbezüge ab 2002, BGBI. II Nr. 416/2001). Aus dieser Sachbezugswertermittlung leitet der Berufungswerber ab, dass auch der Zuschuss des Arbeitgebers nur in Höhe von 75% als steuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis anzusetzen wäre.

*Der Berufungswerber hat seit August 2005 als Mieter eine Kleinwohnung in PLZ1 L***** angemietet und diese Wohnung bis Juni 2006 bewohnt. Die Kosten der Miete einschl. BK und Kosten der Garage wurden dem Berufungswerber vom Arbeitgeber ersetzt. Ab 1.7.2006 hat der Bf gemeinsam mit seiner Lebenspartnerin eine Wohnung in PLZ2 W***** angemietet. Der Arbeitgeber hat dem Berufungswerber für die Kosten dieser Wohnung einen monatlichen Mietzuschuss von € 800,00 geleistet.*

Bei diesen Mietzuschüssen des Arbeitgebers in Höhe von insgesamt € 7.330,44 handelt es sich um weitere Entgelte (Vorteile) aus dem bestehenden Dienstverhältnis und sind diese Vergütungen in voller Höhe als einkommensteuerpflichtige Vorteile aus dem Dienstverhältnis anzusetzen. Im Dienstvertrag ist nämlich die Regelung enthalten, dass der Arbeitgeber für die Dauer des Dienstverhältnisses die Mietzahlung übernimmt bzw. einen entsprechenden Zuschuss leistet.

Der Berufungswerber hat die Wohnung im eigenen Namen gemietet bzw. ab Juli 2006 eine größere Wohnung gemeinsam mit seiner Partnerin gemietet und ist die Möglichkeit der Nutzung der Wohnung nicht vom Bestehen des Dienstverhältnisses zur Fa. M abhängig.

Es liegt daher keine von einem Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Dienstwohnung vor, deren Nutzung bzw. Zurverfügungstellung von einem aufrechten Dienstverhältnis zum Arbeitgeber abhängig ist. Die Sachbezugsverordnung betreffend Wohnraumbewertung ist nur für jene Fälle anwendbar, in denen der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern kostenlos oder verbilligt Wohnraum zur Verfügung stellt und ist die Kürzungsregelung von 25 % nur bei der Vergleichsrechnung zur Ermittlung des Sachbezugswertes (Vergleich der tatsächlichen vom AG bezahlten Miete mit den Quadratmeterpreisen lt. Verordnung) heranzuziehen.

Im gegenständlichen Fall wurde die Wohnung vom Berufungswerber bzw. vom Berufungswerber und seiner Partnerin angemietet und ist der Bestand des Mietverhältnisses nicht vom Bestand des Arbeitsverhältnisses abhängig. Es liegt damit kein Wohnraum vor, der vom Arbeitgeber kostenlos oder verbilligt zur Verfügung gestellt wird.

Der vom Arbeitgeber geleistete Zuschuss (Geldbetrag) ist daher in voller Höhe als steuerpflichtiger Vorteil aus dem Dienstverhältnis bzw. als weitere Lohnzahlung anzusetzen und den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzuordnen.

3) Werbungskosten für Arbeitszimmer bzw. Lagerraum in angemieteten Wohnungen

*In der Berufung wurde beantragt, von den Miet- und Betriebskosten der Wohnung in L***** in Höhe von € 2.530,00 einen Betrag von € 131,40 als Werbungskosten für das Arbeitszimmer/Lagerraum zu berücksichtigen. Ebenso wurde beantragt, von den Miet- und Betriebskosten der Wohnung in PLZ2 W*****, V***** (Miete ab 1.7.2006) einen Betrag von € 1.250,70 (dh. 18,96 % der Kosten) als Werbungskosten für das Arbeitszimmer/Lagerraum anzuerkennen, da in der Wohnung ein Raum im Ausmaß von 18 m² als Arbeitszimmer bzw. Lagerraum genutzt werde.*

Zur Klärung des Sachverhaltes wurde mit dem Berufungswerber am 25.03.2010 eine Niederschrift aufgenommen und dabei folgendes festgestellt:

Der Berufungswerber ist als Außendienstmitarbeiter der Fa. M im Bereich des Schuhfachhandels bzw. Textilfachhandels tätig und umfasst sein Reisegebiet Österreich bzw. werden auch Großkunden in angrenzenden EU-Staaten betreut. Die Außendiensttätigkeit (Besuch der Kunden etc.) umfasst nach Aussage des Berufungswerbers mindestens 80% der gesamten beruflichen Tätigkeit.

*Bei der angemieteten Wohnung in L***** handelte es sich um eine Kleinwohnung mit Nutzfläche von ca. 46 m² und wurde offenbar ein Teil eines Wohnraumes als Arbeitszimmer benutzt. Auf Grund der Tatsache, dass es sich bei der angemieteten Wohnung in L***** um eine Kleinwohnung gehandelt hat, kann davon ausgegangen*

werden, dass kein eigenes Arbeitszimmer vorhanden war, sondern nur ein Teil eines Raumes als Arbeitszimmer verwendet wurde. Wegen der geringen Größe der Wohnung stand auch kein Lagerraum für die zu lagernden Musterkollektionen zur Verfügung und wurde deswegen von der Fa. M ein eigener Lagerraum angemietet und wurden die Kosten für diesen Lagerraum von der Fa. M direkt an die Vermieterin bezahlt.

In der ab 1.7.2006 angemieteten Wohnung in W*****, V*****, wurde ein eigenes Zimmer als Büro (Ausmaß ca. 10—12 m²) eingerichtet und dort die anfallenden Büroarbeiten erledigt und die schriftlichen Unterlagen sowie Werbematerial aufbewahrt. Auch Teile der laufenden Kollektion wurden fallweise im Arbeitszimmer aufbewahrt.

Gemäß § 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 bei den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden.

Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen oder Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Bei den Räumlichkeiten handelt es sich um ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer, wobei als Arbeitszimmer in diesem Zusammenhang ein Raum zu verstehen ist, dem der Charakter eines Wohnraumes oder Büroraumes zukommt. Bei der im Zeitraum Jänner 2006 bis Juni 2006 angemieteten Wohnung in PLZ1 L**** handelt es sich um eine Kleinwohnung im Ausmaß von 46 m² und ist auf Grund der geringen Größe der Wohnung davon auszugehen, dass kein eigens eingerichteter Büroraum zur Verfügung stand, sondern nur ein Teil eines Raumes der Wohnung als Büro genutzt wurde.

In der ab Juli 2006 angemieteten Wohnung in PLZ2 W*****, V*****, war nach Aussagen des Berufungswerbers in der Niederschrift vom 25.03.2010 ein separates Zimmer (Größe ca. 12 m²) als Büroraum eingerichtet (Schreibtisch, Regale, Ordnerwand, Computer etc.) und wurden in diesem Büroraum sämtliche Schreibarbeiten verrichtet. Gelegentlich wurden auch Musterkoffer der aktuellen Kollektion im Büro aufbewahrt.

Da keine familienfremden Personen beschäftigt wurden und dieser Raum auch nicht für regelmäßige Besprechungen für Kunden genutzt wird, liegen im zu beurteilenden Fall keine Kanzleiräumlichkeiten vor, sondern ist von einem beruflich genutzten Arbeitszimmer (bei der Wohnung in PLZ2 W*****, V*****) auszugehen.

Das Arbeitszimmer ist im Wohnungsverband gelegen, da es einen Teil der angemieteten Wohnung darstellt.

Der beruflich genutzte Teil eines Zimmers (Wohnung L*****) bzw. das separate Arbeitszimmer (Wohnung W*****, V*****) stellt auch nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit dar. Diese Beurteilung hat nach dem Maßstab

der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen. Bei der Tigkeit eines Auendienstmitarbeiters pragt die Tigkeit auerhalb des Arbeitszimmers das Berufsbild, weil die Auendiensttigkeit selbst nach Aussage des Berufungswerbers etwa 80% der gesamten Tigkeit umfasst und somit nur ein untergeordneter Zeitraum fur die Nutzung des Arbeitszimmers verbleibt.

Auch nach der Rechtsprechung des VwGH (z.B. Erk. v. 2.6.2004, ZI. 2003/13/0166) bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nicht zwangsläufig den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit. Wie der VwGH im oben zitierten Erkenntnis ausgeführt hat, ist der Mittelpunkt einer Tätigkeit nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen, wobei im Zweifel darauf abzustellen ist, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle genutzt wird. Da der Berufungswerber selbst eingeräumt hat, dass die Außendiensttätigkeit ein Ausmaß von etwa 80% der gesamten Arbeitszeit in Anspruch nimmt, kann das gegenständliche Arbeitszimmer wegen zeitlich überwiegender Tätigkeit im Außendienst nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit bilden.

Die Kosten für ein Arbeitszimmer können daher nicht als Werbungskosten anerkannt werden, sondern sind diese Kosten unter Hinweis auf § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG den nicht abzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung zuzurechnen.

4) Abzug von Tagesgebühren (Diäten) als Werbungskosten

In der Steuererklärung wurden die Kostenersätze des Arbeitgebers für Mehraufwendungen für Verpflegung bei beruflich veranlassten Reisen einerseits bei den steuerpflichtigen Einnahmen zum Ansatz gebracht und andererseits die steuerlich abzugsfähigen Beträge an Reisekosten zum Abzug als Werbungskosten in Höhe von € 6.336,00 beantragt.

Die Ermittlung der abzugsfähigen Werbungskosten erfolgte in der Form, dass für das Jahr 2006 von 240 Reisetagen ausgegangen wurde und für jeden Reisetag die steuerfreie Reisekostenvergütung (Verpflegungsmehraufwand) mit € 26,40 zum Ansatz gebracht wurde.

In Zuge der Berufungserledigung wird eine Kürzung der abzugsfähigen Reisekostenaufwendungen aus dem Grund vorgenommen, weil aus dem vorliegenden Fahrtenbuch 2006 ersichtlich ist, dass im Zeitraum vom 31.7.2006 bis Ende des Jahres 2006 nur an 72 Tagen beruflich veranlasste Reisen vorgenommen wurden.

Da für den Zeitraum Jänner 2006 bis Ende Juli 2006 keine Aufzeichnungen über die unternommenen Dienstreisen vorliegen, wird eine Schätzung der Anzahl der Reisetage ausgehend von den vorliegenden Unterlagen vorgenommen und eine Anzahl von 200 Reisetagen im Jahr der Berechnung der abzugsfähigen Werbungskosten zugrunde gelegt.

Die abzugsfähigen Werbungskosten werden daher wie folgt ermittelt:

200 Tage á 26,40 € € 5.280,00

Die abzugsfähigen Werbungskosten werden daher von € 6.336 auf den Betrag von € 5.280,00 berichtet.

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, die dem laufenden Steuertarif unterliegen, sind daher wie folgt zu ermitteln - in Euro:

<i>Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ohne inländischen Steuerabzug — zum laufenden Tarif zu versteuern Gehaltsbezüge</i>	37.200,00
Sachbezug Kraftfahrzeug	2.939,70
Vergütungen/Zuschüsse des Arbeitgebers zur Wohnung	7.330,44
Kostenersatz Diäten	11.136,00
<i>Summe</i>	58.606,14
<i>Diäten als Werbungskosten</i>	-5.280,00
<i>Pflichtbeiträge Sozialvers.beiträge (AN-Anteil)</i>	-6.696,00
<i>Steuerpflichtige Einkünfte (zum lfd. Tarif zu versteuern)</i>	46.630,14
<i>Sonstige Bezüge (wie bisher)</i>	6.731,20
<i>Sozialversicherungsbeiträge auf sonstige Bezüge entfallend</i>	1.054,00

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid war daher teilweise stattzugeben."

Vom damaligen steuerlichen Vertreter langte nach einem stattgegebenen Fristverlängerungsantrag für das Jahr **2006** am **24. Juli 2010 ein Vorlageantrag** betreffend die Berücksichtigung von Werbungskosten in Höhe von 1.068,78 € für Lagerräumlichkeiten bzw. ein Arbeitszimmer unter Hinweis auf die deutsche Judikatur zum Arbeitszimmer ein (RdW 2010/539, 529). Bei den betreffenden Räumlichkeiten in der V***** (Adresse2 = Wohnung2) in W***** handle es sich in einem Fall – um einen **außerhalb der Wohnung** gelegenen Raum mit 10 m² und zwar um einen reinen Lagerraum und in dem anderen Fall um einen **innerhalb der Wohnung** gelegenen Raum mit 8 m² und zwar um einen kombinierten Lager- und Bürraum und somit nicht um ein Arbeitszimmer im engeren Sinn. Es wären daher 18,95% der Miet- und Betriebskosten von 5.640 € (ursprünglich wurden versehentlich auch die Mietkosten für den Tiefgaragenplatz angesetzt), somit 1.068,78 € als Werbungskosten anzusetzen.

Ad. 2) Zum Veranlagungsjahr 2007:

Am **05. Februar 2007** übermittelte der Bf dem Finanzamt elektronisch seine Einkommensteuererklärung **für 2007**. Als Beilagen wurden eine Verdienstbescheinigung für 2007 und Kopien der Fahrtaufzeichnungen übermittelt, wobei die steuerlichen Problembereiche bezüglich Nachweise und Anerkennung diverser Werbungskosten die gleichen wie für das Jahr 2006 sind. Als Sachbezug für das Kfz wurde ein Betrag von 2.808 €, als Sachbezug für die Wohnung ein Betrag von 7.200 € (= 75% vom Wohnungsentgelt des Dienstgebers), als Arbeitszimmer/Lagerraum ein Betrag von 2.273,68 € und Diäten in Höhe von 6.336 € beantragt.

Nach diversen Vorhalteverfahren des Finanzamtes unter anderem mit Schreiben vom 21.Juni 2010 (betrifft den Jahreslohnzettel 2007) bzw. Vorhalteverfahren des Finanzamtes **für die Jahre 2006 und 2007**, den Antworten des Bf in einer Niederschrift beim Finanzamt am 25.03.2010 und auf Grund der Vorlage diverser Mietverträge, diverser Abrechnungen und dem vorgelegten Fahrtenbuch usw. wurde ein **Erstbescheid für das Jahr 2007 mit Datum 01. Juli 2010** erlassen: angesetzt wurden ein Sachbezugswert für das Kfz mit 3.600 € und Diäten in Höhe von 3.194,40 € als Werbungskosten. Als Geldbezug für die Wohnung wurden 100% des vom Dienstgeber erhaltenen Betrages dh 9.600 € als Einkünfte angesetzt. Nicht gewährt wurden die beantragten Aufwendungen für ein **Arbeitszimmer bzw. einen Lagerraum** des Bf.

Vom damaligen steuerlichen Vertreter langte **für das Jahr 2007 am 04. August 2010** eine **Beschwerde** betreffend die Berücksichtigung von Diäten für die Orte im Nahbereich und für Lagerräumlichkeiten/Arbeitszimmer in Höhe von 2.137,56 € ein. Eine Dienstreise sei nicht vom Zurücklegen einer gewissen Entfernung abhängig; daher sollten auch Diäten im Nahbereich bei den Einkünften abgezogen werden können.

Bei den betreffenden Räumlichkeiten in der V***** in W***** handle es sich in einem Fall – um einen außerhalb der Wohnung gelegenen Raum mit 10 m² um einen reinen Lagerraum - und in dem anderen Fall um einen innerhalb der Wohnung gelegenen Raum mit 8 m² um einen kombinierten Lager- und Büroraum und somit nicht um ein Arbeitszimmer im engeren Sinn. Beantragt wurde daher 18,95% der Miet- und Betriebskosten von 11.280 € (ursprünglich seien versehentlich auch die Mietkosten für den Tiefgaragenparkplatz angesetzt worden), somit 2.137,56 € als Werbungskosten.

Das **Finanzamt** übersandte am **11. August 2010** dem steuerlichen Vertreter einen Ergänzungsvorhalt **für die Jahre 2006 und 2007** mit folgendem Inhalt:

„Laut Ihrem Schreiben (Anmerkung des BFG: Vorlageantrag vom 24. Juli 2010) liegt ein Raum mit 10 m² außerhalb der Wohnung.

- a) Ist dieser im Mietgegenstand lt. Mietvertrag vom 23.5.06 enthalten? Falls nicht: Reichen Sie den Mietvertrag nach aus dem die Miethöhe, die Lage/Anschrift und Größe/m² des 10 m² Raums ersichtlich ist.
- b) Reichen Sie Unterlagen zu dem Lagerraum von 10 m² nach, aus denen die Höhe der - auf diesen Raum - angefallenen Betriebskosten erkennbar ist. Sollte es sich bei diesem Raum um einen Kellerraum zur Wohnung handeln, so würden anteilmäßig kaum/ keine Heizkosten anfallen bzw. der Stromverbrauch in geringer Höhe (lediglich rund 5 € monatlich) anfallen.
- c) Geben Sie bekannt, welche Gegenstände im Lagerraum gelagert wurden (private u. berufliche sind anzuführen). In der Regel werden in Kellerräumen die Autoreifen, Fahrräder etc. gelagert.
- d) Im Mietvertrag ist 1 Parkplatz mit 12,5 m² ersichtlich. Ist dies der Tiefgaragen-/ Kellerraum? Bitte erläutern Sie dann die m²-Abweichung sowie, ob es sich um einen abschließbaren Raum (eventuell Lage-Skizze) handelt.“

Mit Schreiben vom 25. August 2010 wurde dieser Vorhalt vom damaligen steuerlichen Vertreter – wie folgt – **für 2006** und **für 2007** beantwortet:

„Ihr Ersuchen um Ergänzung betreffend die Unterlagen zur Einkommensteuer 2006 und 2007 vom 11.08.2010 dürfen wir wie folgt beantworten:

- a) Der betreffende Lagerraum ist im Mietvertrag nicht enthalten, es bestand eine mündliche Zusatzvereinbarung zwischen dem Vermieter und Herrn Bf , dass dieser zusätzliche Lagerraum von der im Mietvertrag vereinbarten Miete umfasst sei. Der betreffende Lagerraum befand sich quasi im Aufbau auf die Tiefgarage.
- b) Es gab keine speziellen Zähler oder Auswertungen betreffend der auf den Lagerraum entfallenden Betriebskosten; die Betriebskosten wurden anteilig gerechnet.
- c) Im Lagerraum wurden Musterkoffer, Musterkollektionen sowie Werbematerialien gelagert. Weiters war auch ein Schreibtisch zum besseren Hantieren sowie für im Zusammenhang anfallende Büroarbeiten vorhanden. Die Fahrräder wurden in einem eigenen Abstellraum beim Stiegenaufgang gelagert, die Autoreifen beim Abstellplatz in der Tiefgarage.
- d) Der im Mietvertrag explizit angeführte Parkplatz war ein Tiefgaragenparkplatz und hatte keine Verbindung mit dem Lagerraum.“

Die Begründung zur BVE des Finanzamtes 2007 lautete:

„Die Erledigung weicht von Ihrem Begehrten aus folgenden Gründen ab:

Ihrer Berufung konnte zum Teil entsprochen werden.

zu Punkt a) Diäten für Orte im Nahbereich

Ihr Arbeitgeber hat keine Niederlassung in Österreich und ist folglich nicht dem österreichischen Kollektivertrag unterworfen. Lohngestaltende Vorschriften, die eine bindende Zahlungsverpflichtung für Tagesgelder regeln, sind daher nicht anwendbar.

Die steuerliche Beurteilung der Reisekosten hat somit nach der Legaldefinition des § 26 Z 4 EStG 1988 zu erfolgen. Steuerfrei können maximal jene Reisekosten behandelt werden, die für Reisetage bezahlt werden und an denen kein Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird. Die Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit ist dann anzunehmen, wenn sich die Dienstverrichtung auf einen anderen Einsatzort durchgehend (> 5 Tage) oder wiederkehrend „über einen längeren Zeitraum (> 15 Tage) erstreckt. Ab Begründung eines weiteren MP (ab 6. bzw. 16. Tag) können für Aufenthalte an diesem Ort, Tagesgelder nicht mehr steuerfrei ausgezahlt werden.

Die Reisekosten konnten dementsprechend lediglich im Ausmaß von € 4.195,30 als steuerfreie Reisekosten gem. § 26 Z 4 EStG 1988 zum Ansatz gebracht werden. Der übersteigende Betrag von € 6.940,70 stellt einen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

Die Reisekosten wurden entsprechend folgender Aufstellung ermittelt:

insgesamt 193 Reisetage (inkl. Mittelpunkt (MP) der Tätigkeit)
davon im Inland 180 Tage x € 26,40
davon im Ausland 13 Tage x € 35,30 für Deutschland € 5.209,60
+ 32 Nächtigungen (Inland 23 x € 15 +Ausland/DE 9 x € 27,90) € 596,10
-als steuerpflichtig zu behandelnde Reisen aufgrund der Begründung
eines MP d.Tätigkeit (B***** ab 15.2.2007/61 Tage x € 26,40) -€ 1.610,40
ergibt steuerfreie Reisekosten gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 = € 4.195,30
-insgesamt ausbezahlte Reisekosten durch den Dienstgeber - € 11.136,00
steuerpflichtige Reisekosten/ Arbeitslohn € 6.940,70

Die Bruttobezüge (in Euro) wurden korrigiert:

Laufender Bezug (ohne SonderZlg)	37.200,00
Sachbezug KFZ	3.600,00
Zuschuss Wohnung	9.600,00
Reisekosten/stpfl	6.940,70
Bruttobezug	57.340,70

Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 konnten nicht berücksichtigt werden, da bereits für die Reisetage das volle Taggeld durch den Arbeitgeber steuerfrei vergütet wurde und somit keine Differenzkosten mehr entstehen.

Zu Punkt b) Werbungskosten für Lagerräumlichkeiten/Arbeitszimmer

1. Lagerraum 10 m² außerhalb der Wohnung gelegen:

Der Wohnungsverband erstreckt sich auf die wirtschaftliche Einheit. Ein Arbeitszimmer liegt im Wohnungsverband, wenn es sich in derselben (gemieteten oder Eigentums —)Wohnung oder auf demselben Grundstück (wie zB. Gartenhäuschen) befindet. Laut Berufungsschreiben ist der Lagerraum (entsprechend einer mündlichen Vereinbarung mit dem Vermieter) Teil des Mietgegenstandes. Aufgrund der obigen Ausführung befindet sich der Raum auf dem gleichen Grundstück wie die Wohnung und zählt somit, trotz räumlicher Trennung, als im Wohnungsverband gelegen (siehe weiters Punkt 2.).

Auch unter der Annahme, dass der Raum nicht zum Wohnungsverband zählt, ist eine Anerkennung nicht möglich, da das Objekt nicht Gegenstand eines (gesonderten) Mietvertrages ist bzw. die Kosten, die auf den Raum entfallen, nicht nachgewiesen werden können. Ein anteiliger Ansatz der Miete kann nicht gewährt werden, da der Mietzins lediglich den im Mietvertrag angeführten Mietgegenstand betrifft (Auszug aus dem Mietvertrag: im 1.OG gelegene Wohnfläche von 84,7 m² sowie 49,3 m² Terrasse sowie den Parkplatz á 12,5 m²).

2. Arbeitszimmer 8 m² in der Wohnung gelegen:

Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer dürfen gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden."

Ad. 3) Zum Veranlagungsjahr 2008:

Der Bf übermittelte am 29.04.2010 dem Finanzamt elektronisch seine Einkommensteuererklärung für **2008**.

Am 2. Juni 2010 wurde dem Bf vom Finanzamt ein Ergänzungsvorhalt übermittelt. Er solle das Fahrtenbuch 2008, seine Reisekostenaufstellungen mit einer Dienstgeberbestätigung, eine Sachbezugsbestätigung für den Dienst-PKW und eine Bestätigung für den Geldbezug für die Wohnung, seine monatlichen Gehälter bzw. Provisionen und die SV-Beiträge usw. beibringen.

Am **12. Juli 2010** wurden vom damaligen Steuerberater diverse Unterlagen (eine Verdienstbescheinigung mit allen Bezügen mit den SV Beiträgen für 2008; diverse Kopien des Fahrtenbuches nachgereicht. Ebenso befinden sich die Beitragsvorschreibungen der OÖ. GKK im Akt.

Mit **03. November 2010** erging der Einkommensteuerbescheid **2008**. Auf Grund der vorgelegten Unterlagen wurden vom Finanzamt als Bruttoeinkünfte angesetzt: Gehalt

ohne Sonderzahlungen: 37.200 € plus Diätenpauschale 11.136 € plus Sachbezug für das Kfz 3.600 € plus Kostenersatz für Miete etc. 9.600 €. An Werbungskosten wurden als Diäten ein Betrag von 4.609 € als steuerfrei und für die Sozialversicherung 6.753,04 € berücksichtigt. Das ergab einen Gesamtbetrag der Einkünfte von 50.041,96 €.

Mittels Finanz Online mit Schreiben am **02.12.2010** erhab der damalige steuerliche Vertreter **Beschwerde** gegen den Einkommensteuerbescheid **2008** und brachte im Wesentlichen vor:

-Es mögen an SV-Arbeitnehmeranteilen 7.869,04 € anstatt 6.753,04 € berücksichtigt werden, da diese Differenz von 1.116 € erst im Jahr 2008 vom Bf überwiesen worden sei.

-Als weitere Werbungskosten würden Anteile an den Miet- und Betriebskosten bezüglich eines **Arbeitszimmers/Lagerraumes** beantragt und zwar 1.650 €. Es werde auf eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes verwiesen, die auf den hier vorliegenden Sachverhalt anwendbar sei (RdW 2010/539, 529).

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (kurz: Bf) ist **im Jahr 2006, 2007 und 2008** in Österreich für einen deutschen Arbeitgeber, die Firma M GmbH, G 1, HO, tätig.

Der Bf hat entsprechend seinem Dienstvertrag (hier mit der Überschrift: Reisendervertrag) **alle Vergütungen** seines Dienstgebers **selbst** in Österreich zu versteuern und selbst die Sozialabgaben abzuführen. Der Arbeitgeber stellt dem Bf ein angemessenes Kraftfahrzeug zur Verfügung und zahlt Diäten. Weiters leistet der Arbeitgeber an den Bf monatliche Zahlungen als Zuschuss zur Wohnungsmiete.

Laut den Aufzeichnungen in den Fahrtenbüchern verwendete der Bf folgende **Fahrzeuge**:

Bis einschließlich 25.10.2006 stellte die Firma dem Bf einen VW Touran zur Verfügung und ab 26.10.2006 einen VW Passat Kombi Diesel.

Zu den Wohnungen bzw. Wohnadressen des Bf:

Der Bf war laut Abfrage des Finanzamtes beim Zentralen Melderegister vom 16.08.2005 bis 07.06.2006 an der Adresse1: Platz*****, PLZ1 L***** = **Wohnung1** und vom 07.06.2006 bis 15.02.2008 an der Adresse2: V*****, PLZ2 W***** = **Wohnung2** und ab 15.02.2008 bis 04.09.2015 an der Adresse3: D*****, PLZ2 W***** = **Wohnung3** gemeldet.

Aus den vom Bf in Kopie vorgelegten Mietverträgen und der Niederschrift beim Finanzamt vom 25.03.2010 und aus der Abfrage aus dem Zentralen Melderegister geht hervor:

Wohnung1: Der Bf war bis 30. Juni 2006 Alleinmieter der Wohnung mit einer Nutzfläche von ca. 46 m² an der Adresse Platz****, PLZ1 L****. **Zusätzlich** zur Wohnung wurde ihm von seinem Arbeitgeber und auf dessen Kosten in L**** ein Lagerraum für die Musterkollektion des Vorjahres, für Werbematerial etc. zur Verfügung gestellt.

Zu den Veranlagungen der Jahre 2006 und 2007:

Wohnung2: Ab 01. Juli 2006 bis 15. Februar 2008 lt. Abfrage im Zentralen Melderegister mietete der Bf gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin eine Wohnung mit einer Wohnfläche von ca. 84,70 m², sowie 49,3 m² Terrasse und 1 Parkplatz mit 12,5 m² an der Adresse V****, PLZ2 W****. Sowohl der Bf als auch seine Lebensgefährtin sind Mieter bzw. Mieterin dieser Wohnung.

Laut Mietvertrag für diese W1 Wohnung beträgt der Hauptmietzins inklusive Mehrwertsteuer 650 € plus anteilige Betriebskosten, die im Mietvertrag nicht näher beziffert wurden und den Mietzins für den Parkplatz inklusive Mehrwertsteuer mit 50 €.

Festgehalten wird, dass trotz Nachfrage des Finanzamtes im Vorhalt vom 11. August 2010 betreffend die Lage des Lagerraums über der Garage bzw. des Arbeitszimmers keine Skizze der Wohnung mit diesen Räumlichkeiten und deren Lage vorgelegt wurde, sondern die Örtlichkeiten nur beschrieben wurden.

Festgehalten wird, dass der Bf die Kosten für die Räumlichkeiten Arbeitszimmer bzw. Lagerraum von den **gesamten** Miet- und Betriebskosten des Mietobjektes (=Wohnung2) der jeweils mit seiner Lebensgefährtin gemeinsam angemieteten Wohnung nach den m² aufgeteilt hat. Von den gesamten Quadratmetern wurde ein Prozentsatz von 18,95 % als Werbungskosten für das Arbeitszimmer und den Lagerraum gerechnet. Das entspricht einem vom Bf angegebenen Raum außerhalb der Wohnung mit ca. 10m² über der Garage und einem ca. 8m² Raum innerhalb der Wohnräume = insgesamt ca. 18m² (Berechnung durch BFG laut den Angaben des Bf: Wohnung laut Mietvertrag 84,70 m² und 10 m² Raum über der Garage = ca. 95 m² im Verhältnis zu rund 18 m² = 18,95%).

Zum Raum außerhalb der Wohnung mit einer Größe von ca. 10 m², insbesondere laut Vorhaltsbeantwortung vom 25.08.2010:

Dieser betreffende Raum ist im Mietvertrag nicht enthalten. Es bestand eine mündliche Zusatzvereinbarung zwischen dem Vermieter und dem Bf, dass dieser zusätzliche Raum von der Miete umfasst ist. Dieser Raum befand sich **in** einem Aufbau auf die Tiefgarage. Für diesen Raum gab es keine speziellen Zähler oder Auswertungen der Kosten oder Betriebskosten. In diesem Raum befand sich auch ein Schreibtisch zum besseren Hantieren sowie für im Zusammenhang anfallende Büroarbeiten.

Zur Veranlagung 2008:

Wohnung3: Ab 15. Februar 2008 bis 04. September 2015 mietete der Bf gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin eine Wohnung mit einer Wohnfläche von ca. 121,00m², bestehend

aus Vorraum, Bad, WC, Küche und vier Zimmer sowie zur Benützung einen Abstellraum im Stiegenhaus und ein kleines Kellerabteil an der Adresse 3 D*****, PLZ 2 W*****.

Zur Tätigkeit des Bf: Aus dem Reisendenvertrag zwischen dem Bf und seinem deutschen Dienstgeber geht hervor, dass dem Bf die Vermittlung von Verkaufsgeschäften für bestimmte Produkte in ganz Österreich obliegt, insbesondere hat der Bf die ihm vom Arbeitgeber übergebenen aktuellen Kollektionen mit sich zu führen. Die Vorjahreskollektion hatte der Bf weiterhin bei sich aufzubewahren.

Der Bf ist laut seinen eigenen Angaben zu 80% im Außendienst bei Kundenbesuchen (Besuch der Großkunden und des gesamten Schuhfachhandels und zum Teil des Textilfachhandels mit Verkauf von Schuhen) und ab Ende des Jahres 2006 / Anfang 2007 im Branding Shop in S*****/B*****/ (= Order-Center S*****/B*****) tätig.

Beweismittel mit Beweiswürdigung

Der Bf hat seinen Reisendenvertrag vom 12. Jänner 2006 mit Wirksamkeit vom 01.01.2006, seinen Kraftfahrzeug-Überlassungsvertrag für Firmen – PKW vom 07. Juli 2005, die Mietverträge für die Wohnung in L***** und die 2 Wohnungen in W***** dem Finanzamt vorgelegt.

In der Niederschrift beim Finanzamt am **25. März 2010** hat der Bf zur Kostentragung durch den Arbeitgeber für seinen Wohnungsaufwand und zur Nutzung von Räumen als Arbeitszimmer bzw. als Lagerräume folgendes – hier auszugsweise - angegeben:

*„ Die Mietverträge über die Anmietung der Wohnungen in L*****, danach Anmietung der Wohnung in W***** (V*****) ab Juli 2006 bis November 2007 bzw. der nunmehr aktuelle Mietvertrag für das Jahr 2008 in W***** (D***** ab 01. Dezember 2007 werden in Ablichtung heute vorgelegt. Die Nutzflächen der Wohnungen sind aus den Mietverträgen zu entnehmen.*

*Die Kosten der Wohnung in L***** hat die Firma zur Gänze übernommen. In L***** hat die Firma zusätzlich noch einen Lagerraum direkt angemietet, weil auf Grund der geringen Größe der Wohnung in L**** (ca. 46 m²) kein Lagerraum für die zu lagernden Musterkollektionen zur Verfügung stand. Diese Kosten wurden von der Firma direkt bezahlt, da diese auch Mieterin war. Es handelte sich bei diesem zusätzlich von der Firma angemieteten Raum um einen Lagerraum, in dem die Musterkoffer bzw. Marketingartikel (Flyer, Aufsteller, Werbeartikel) aufbewahrt wurden. Auch die alte Kollektion musste noch für eine bestimmte Zeit aufbewahrt werden, selbst wenn bereits eine neue Kollektion am Markt war.*

*Die Anmietung der Wohnung in L***** und auch in W*****, V*****, erfolgte deswegen durch meine Person, weil die Vermieter keinen ausländischen Mieter (ausländische Firma) akzeptiert haben.*

*Für die Wohnung in W*****, V*****, hat mein Arbeitgeber einen monatlichen Zuschuss in Höhe von 800 € geleistet. In dieser Wohnung in W***** war ein eigenes Zimmer (ca. 10-12 m²) als Büro eingerichtet und ist auch als Büro verwendet worden.*

Im Büro wird der Email Verkehr abgewickelt; es werden Verkaufsstrategien und Marketingmaßnahmen für Großkunden erstellt, ebenso weitere Marketingmaßnahmen (Erstellung von Flyern etc.) ausgeführt. Das Büro war ausgestattet mit einem Schreibtisch, Computer, Ordnerwand, Regale (wurden gebraucht aus der vorhergehenden Wohnung der Lebensgefährtin übernommen). In dem Büro wurden Ordner (Aufträge über die letzten 2 Jahre, Marketingunterlagen, Flyer, Aufsteller) und auch die Musterkoffer aufbewahrt. Die Musterkoffer wurden zum Teil im Büro, zum Teil in der Tiefgarage aufbewahrt, da aus Platzgründen diese nicht vollständig im Büro gelagert werden konnten. Die vorhergehende (alte) Kollektion wurde ebenfalls in der Tiefgarage aufbewahrt. Die aktuelle Kollektion wurde zum Teil im Auto und zum Teil im Büro aufbewahrt.

*Meine Außendiensttätigkeit (Besuch der Kunden bzw. Fahrten zum Order-Center S*****/B*****) beträgt mindestens 80% meiner gesamten Tätigkeit.“*

Die Beschreibung des Sachverhalts in der Vorhaltsergänzung vom 25.August 2010 widerspricht sich teilweise mit den Angaben des Bf in der Niederschrift vor dem Finanzamt vom 25.März 2010 betreffend der Wohnung2 in der V***** in W*****.

Der Widerspruch zwischen der Niederschrift und der Vorhaltsergänzung liegt darin, dass sich laut Niederschrift ein Teil der Musterkollektion des Vorjahres **in** der Tiefgarage und im Büro innerhalb der Wohnung befunden hat und laut Vorhaltsergänzung sich aber in einem eigenen Raum in einem Aufbau **auf** der Tiefgarage (= außerhalb der Wohnung) befunden hätten. Der Raum auf der Tiefgarage wurde erstmalig in der Vorhaltsergänzung erwähnt und ist auch nicht im Mietvertrag beschrieben.

Es entspricht nach der Judikatur des VwGH der Lebenserfahrung, dass Abgabepflichtige ihre Erklärungen im Verlauf eines Abgabenverfahrens zunehmend der Kenntnis ihrer abgabenrechtlichen Wirkung entsprechend gestalten (VwGH 17.4.2008, 2008/15/0052).

Spätere (abweichende) Angaben sind daher im Allgemeinen unter dem Aspekt zu sehen, dass zwischenzeitig die Konsequenzen einer Aussage bewusst geworden sind und versucht wird, allfällige negative Konsequenzen durch geänderte Angaben zu vermeiden.

Mangels Skizze der gemieteten Räumlichkeiten = Wohnung2 in der V*****, PLZ2 W***** war für das Jahr **2006 und 2007** die Lage des ca. 10 m² großen Raumes außerhalb der Wohnung auf der Garage nicht nachvollziehbar.

Es wird dem Bf für alle Beschwerdejahre zwar geglaubt, dass er innerhalb der Wohnung1, der Wohnung2 und innerhalb der Wohnung3 einen Raum oder einen Teil eines Raumes mit Schreibtisch, Regalen etc. für Bürotätigkeiten und teilweise für seine Musterkoffer verwendet hat. Im zeitlichen Verhältnis zur Außendiensttätigkeit des Bf stellen die

Schreibarbeiten und die Lagerung von Ordnern, Musterkoffern und Werbematerial nur eine völlig untergeordnete Hilfstätigkeit dar.

Rechtslage

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

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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.

Diese Bestimmung enthält als wesentliche Aussage ein Abzugsverbot **gemischt veranlasster Aufwendungen**, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (VwGH 25.11.2009, 2007/15/0260).

Bei Abgrenzung der Werbungskosten von Aufwendungen der privaten Lebensführung wird im Steuerrecht eine typisierende Betrachtungsweise angewandt. Aufwendungen, die im Rahmen der allgemeinen Lebenserfahrung typischerweise der privaten Lebensführung zuzuordnen sind, werden losgelöst vom besonderen Einzelfall prinzipiell vom Abzug ausgeschlossen. Lässt sich zwischen den privat bedingten und Aufwendungen beruflicher Natur keine eindeutige Grenze ziehen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig (Aufteilungsverbot).

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften auch 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.

Durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 wurde die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung erheblich eingeschränkt.

Anlass für diese Gesetzesänderung war im Wesentlichen, dass eine (Mit)Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers im Rahmen der Lebensführung vielfach nahe lag, von der Behörde aber der Nachweis seiner Nutzung für die Lebensführung, zumal ein solcher

Ermittlungen im Privatbereich des Steuerpflichtigen erforderte, nur schwer zu erbringen war.

Nach den Erläuterungen zum Strukturanpassungsgesetz 1996 stellen die Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nach der Lebenserfahrung einen unter das steuerliche Aufteilungsverbot fallenden Mischaufwand dar. Dies gilt in gleicher Weise für Einrichtungsgegenstände der Wohnung, selbst wenn sie (auch) beruflich genutzt werden.

Demnach sind Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände wie zB Bücherregale sowie als Einrichtungsgegenstände anzusehende Schreibtische selbst dann nicht abzugsfähig, wenn sie ausschließlich beruflich genutzt werden und wenn sie als Arbeitsmittel im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 7 anzusehen wären (Thunshirn in SWK-Heft-Nr. 22/1996, 387). Typische Arbeitsmittel, die keine Einrichtungsgegenstände darstellen (wie zB ein Computer oder Kopiergerät) sind dagegen vom generellen Abzugsverbot nicht erfasst.

Liegt somit der Mittelpunkt einer Tätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers, ändert der Umstand, dass dieses bzw. dessen Einrichtungsgegenstände ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich verwendet und berufliche Unterlagen in diesem Raum aufbewahrt werden, nichts an der Nichtabzugsfähigkeit der damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen (UFS 11.1.2007, RV/0050-F/04; UFS 19.5.2004, RV/0330-I/03; UFS 27.2.2003, RV/0947-S/02; BFG 14.12.2016, RV/7102713/2012; VwGH 22.1.2004, 2001/14/0004).

Vom Abzugsverbot sind solche Einrichtungsgegenstände erfasst, die auch als Einrichtungsgegenstände einer Wohnung in Betracht kommen (zB Schreibtische, Stühle, Lampen, Schränke, Wandverbauten, Bücherregale, Kommoden uä), nicht aber typische Büromöbel [Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, Kommentar zum EStG, § 20 Tz 104/10, 11. Lfg. (Juli 2007)].

Gegenstände, die nach der Verkehrsauffassung nicht der Bewohnbarkeit von Räumen dienen, wie zB Computer, Drucker, Computertisch, Schreibmaschine oder Kopiergerät, zählen nicht zu den Einrichtungsgegenständen und fallen nicht unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988.

Nur dann, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit bildet (dass dies bei einer Lehrtätigkeit nicht der Fall ist, stellte der VwGH zB mit Erkenntnis vom 20.1.1999, 98/13/0132, fest), sind die Ausgaben für ein häusliches Arbeitszimmer und dessen Einrichtung abzugsfähig (VwGH 27.6.2000, 98/14/0198; dieses Erkenntnis qualifizierte Kosten für einen Schreibtisch und Bürosessel als nicht abzugsfähige Einrichtungskosten; VwGH 3.7.2003, 99/15/0177 zur Nichtabzugsfähigkeit von Büromöbeln und eines Schreibtisches).

Nach den Gesetzesmaterialien (ErlRV 72 BlgNR XX. GP) wird das Arbeitszimmer zum „Mittelpunkt“ der gesamten beruflichen Tätigkeit, wenn der weitaus überwiegende Teil der Erwerbstätigkeit im Hinblick auf die erzielten Einkünfte und in zeitlicher Hinsicht im

Arbeitszimmer ausgeübt wird. Dies ist etwa bei Lehrern, die ihre berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers ausüben, jedenfalls nicht gegeben.

Als Arbeitszimmer ist ein innerhalb eines tatsächlich Wohnzwecken dienenden Wohnungsverbands gelegener Raum zu verstehen, dem der Charakter eines zum geistigen Arbeiten bestimmten Wohn- oder Büroraums zukommt und der seiner funktionellen Zweckbestimmung nach auf Grund seiner Ausstattung nicht von vornherein der Betriebs- bzw. Berufssphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnen ist [Krafft in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 20 Anm 39 (Stand: 1.10.2014, rdb.at)].

Allgemein sind von § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nur solche häuslichen Arbeitszimmer erfasst, die nach der Verkehrsauffassung eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung zulassen.

Nach der Rechtsprechung des BFH ist unter dem Begriff des häuslichen Arbeitszimmers ein Arbeitsraum zu verstehen, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Abgabepflichtigen eingebunden ist und vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer Arbeiten dient. Der Nutzung entsprechend ist das häusliche Arbeitszimmer daher typischerweise mit Büromöbeln eingerichtet, wobei der Schreibtisch regelmäßig das zentrale Möbelstück darstellt (BFH 20.11.2003, IV R 3/02).

In obigem Urteil führte der BFH weiter aus, dass ein als Archiv genutzter Raum unter Berücksichtigung seiner Ausstattung, Lage und Funktion als Teil des häuslichen Arbeitszimmers anzusehen und damit diesem Typus zuzuordnen sein kann. Dem liege die Annahme zu Grunde, dass in einem Archiv Tätigkeiten durchgeführt werden, die wie das Einordnen, Sichten und Heraussuchen von Unterlagen Tätigkeiten sind, die häufig auch in einem häuslichen Arbeitszimmer verrichtet werden und die (ggf. vorbereitend und unterstützend) der Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer Arbeiten dienen.

In den Fällen von Lagerräumen bzw. Archiven ist ein höheres Maß der Beweisführung durch den Steuerpflichtigen notwendig sein, um den Nachweis zu führen, dass die Räumlichkeiten **nicht** der Lebensführung dienen können (Thunshirn, aaO).

Ein mit Regal und Schreibtisch ausgestattetes „Archiv“, welches für Büroarbeiten verwendet wird, ist kein Lagerraum, sondern ein Arbeitszimmer (Krafft in Wiesner/Grabner/Wanke, aaO).

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anträge zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, genügt die Glaubhaftmachung.

Die Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung. Nach dem im Abgabenverfahren vorherrschenden Grundsatz der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) ist ein Sachverhalt

glaublich gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafür sprechen, dass der vermutete Sachverhalt von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich hat (Ritz, BAO5, § 138 Tz 5, sowie die dort angeführte Judikatur).

Beweislose Behauptungen führen dann nicht zur Glaublichmachung, wenn die Denkgesetze oder allgemeines menschliches Erfahrungsgut eher gegen den behaupteten Sachverhalt sprechen [Ellinger/Iro/Kramer/Sutter/Urtz, BAO3, § 167 E 49 (Stand: 1.1.2005, rdb.at)].

Bei ungewöhnlichen Verhältnissen, die nur der Abgabepflichtige aufklären kann, oder bei Behauptungen, die mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen, besteht eine erhöhte Mitwirkungspflicht (Ritz, aaO, § 115 Tz 13).

Können Tatsachenfeststellungen nicht getroffen werden, trifft die Beweislast diejenige Seite, zu deren Gunsten die entsprechende Tatsache wirken würde: Die Abgabenbehörde hat damit die Beweislast für Tatsachen zu tragen, die den Abgabenanspruch begründen, der Abgabepflichtige für Tatsachen, die Begünstigungen, Steuerermäßigungen u.ä. begründen bzw. die den Abgabenanspruch einschränken oder aufheben oder die gesetzliche Vermutung widerlegen (Doralt/Ruppe, Steuerrecht II3 (1996), 238).

Erwägungen

Um Wiederholungen zu vermeiden, wird auf die ausführlichen Begründungen des Finanzamtes Grieskirchen W***** in den Beschwerdevorentscheidungen zu den Jahren 2006 und 2007 zum Sachbezug des Kfz, zum Ansatz von 100% des Zuschusses des Arbeitgebers zur Miete und zum Abzug dh zur Höhe der Tagesgebühren (= Diäten) als Werbungskosten verwiesen, die ausdrücklich auch Inhalt des gegenständlichen Erkenntnisses sind.

Zum strittigen Punkt der Werbungskosten für ein **Arbeitszimmer und/oder einen Lagerraum** für die Jahre **2006 und 2007** betreffend die Wohnung1 am Platz*****, PLZ1 L***** und die Wohnung2 in der V*****, PLZ2 W***** und für das Jahr **2008** betreffend die Wohnung3 in der D*****, PLZ2 W*****:

Zur **Wohnung1**:

Bei der angemieteten Wohnung in L***** handelte es sich um eine Kleinwohnung mit Nutzfläche von ca. 46 m². Es wurde ein Teil eines Wohnraumes als Arbeitszimmer benutzt. Auf Grund der Tatsache, dass es sich bei der angemieteten Wohnung in L***** um eine Kleinwohnung gehandelt hat, ist davon auszugehen, dass kein eigenes Arbeitszimmer vorhanden war, sondern nur ein Teil eines Raumes als Arbeitszimmer verwendet wurde. Wegen der geringen Größe der Wohnung stand auch kein Lagerraum für die zu lagernden Musterkollektionen zur Verfügung. Deswegen wurde von der Fa. M ein eigener Lagerraum angemietet und wurden die Kosten für diesen Lagerraum von der Fa. M direkt an die Vermieterin bezahlt.

Zur Wohnung2:

Zum Raum innerhalb der Wohnung mit einer Größe von ca. 8 m²:

Bei diesem Raum handelt es sich um einen Büroraum innerhalb des Wohnungsverbandes. Ein Wohnungsverband erstreckt sich immer auf die gesamte wirtschaftliche Einheit. Ein Arbeitszimmer liegt im Wohnungsverband, wenn es sich in derselben Wohnung (in Miete oder im Eigentum) oder auf demselben Grundstück (wie zB. Gartenhäuschen) befindet.

Gleichgültig wie die Bezeichnung des Raumes ist, jeder Raum, ob ein Büroraum oder ein als Lagerraum bezeichneter Raum **mit** einem Schreibtisch stellt terminologisch ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband dar.

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

Die Zitierung der Judikatur des BFH in RdW 210/539, 529, wenn ein Dienstnehmer keinen Arbeitsplatz beim Arbeitgeber hat, findet in Österreich in dieser Form keine Anwendung. Auf Grund der Außendiensttätigkeit des Bf als Reisender hat er üblicherweise dh im Sinne einer typisierenden Betrachtungsweise keinen Arbeitsplatz bei seinem Dienstgeber. Durch das Überwiegen des Außendienstes mit der Kundenbetreuung kann ein Arbeitszimmer zu Hause im Wohnungsverband des Bf niemals den gesamten betrieblichen oder beruflichen Mittelpunkt der Tätigkeit darstellen, sodass Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer steuerlich entsprechend der Rechtslage nicht zu berücksichtigen sind. Hier decken sich die österreichischen und deutschen gesetzlichen Bestimmungen - siehe § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d öEStG und § 4 Abs. 5 Z 6b dEStG.

Gemäß § 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 bei den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden.

Zum Raum außerhalb der Wohnung mit einer Größe von ca. 10 m²:

Gegen diesen "Lagerraum" spricht, dass er weder in der Niederschrift vor dem Finanzamt erwähnt wurde, noch dass nachweisbare und eindeutig dem Lagerraum zuordnbare Kosten von den allgemeinen Kosten her trennbar und rechenbar waren.

Auch unter der Annahme, dass man den Lagerraum außerhalb der Wohnung nicht zum Wohnungsverband zählen würde, ist eine Anerkennung von Aufwendungen als Werbungskosten nicht möglich, da das Objekt nicht Gegenstand eines (gesonderten) Ausweises im Mietvertrag ist und die Kosten, die auf diesen Raum entfallen, nicht konkret nachgewiesen werden konnten. Ein anteiliger Ansatz der Miete kann nicht gewährt werden, da der Mietzins lediglich den im Mietvertrag angeführten Mietgegenstand betrifft (Auszug aus dem Mietvertrag: im 1.OG gelegene Wohnfläche von 84,7 m² sowie 49,3 m² Terrasse sowie den Parkplatz á 12,5 m²). Anteilige Aufwendungen wie Betriebskosten

können für diesen Raum ebenso mangels Nachweisbarkeit der Kosten im Verhältnis zu den anderen bewohnbaren Teilen der Wohnungseinheit nicht gewährt werden.

In den Fällen von Lagerräumen oder Archiven ist ein höheres Maß der Beweisführung durch den Steuerpflichtigen notwendig, um den Nachweis zu führen, dass die Räumlichkeiten nicht der Lebensführung dienen können (Thunshirn, aaO).

Zur **Wohnung3** im Jahr 2008:

In der Wohnung3 befindet sich das Arbeitszimmer/der Lagerraum innerhalb der Wohnung und des Wohnungsverbandes. Es gilt das zum Raum innerhalb der Wohnung bei der Wohnung2 Gesagte.

Im Jahr 2008 wird ein SV-Arbeitnehmeranteil von 7.869,04 Euro anstatt 6.753,04 Euro berücksichtigt.

Sowohl in der Wohnung1, als auch in der Wohnung2 und in der Wohnung3 bilden die als **Arbeitszimmer** bezeichneten Räume **nicht** den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Bf. Nur eine gelegentliche berufliche Nutzung solcher Räume im Wohnungsverband fällt direkt unter das in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 normierte Abzugsverbot solcher Aufwendungen.

Der erstmals in der Beschwerde zum Jahr 2007 gestellte Antrag, es werde ein **Lagerraum** für die Lagerung der Musterkollektion des Vorjahres und von Werbematerialien etc. benutzt, konnte mangels Nachweis konkreter Kosten für so einen Lagerraum nicht entsprochen werden. Einerseits war der Lagerraum ua. mit einem Schreibtisch (zB in der Wohnung2) ausgestattet, was diesen wieder zu einem nicht abzugsfähigen Arbeitszimmer gemacht hat, anderseits können für einen reinen Lagerraum nicht einfach anteilige Miet- und Betriebskosten geltend gemacht werden, wenn sowohl Wohnungsskizzen über die genaue Lage so eines Raumes innerhalb jeder Wohnung, als auch Angaben über Heizung, Beleuchtung, eigene Zähler etc. des Lagerraumes fehlen. Es entspricht der Lebenserfahrung, dass für Lagerräume grundsätzlich erheblich niedrigere Kosten als für Wohnräume anfallen.

Sämtlichen in den Beschwerden geltend gemachten Werbungskosten für ein Arbeitszimmer oder einen Lagerraum war daher die Anerkennung zu versagen.

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.

Im vorliegenden Beschwerdefall war die Beantwortung der Frage, ob gegenständlich ein Lagerraum oder ein Arbeitszimmer eingerichtet wurde, von der Würdigung des festgestellten Sachverhaltes abhängig und keine Frage von grundsätzlicher Bedeutung bzw. keine Rechtsfrage.

Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (vgl. für viele VwGH 17. 9.2014, Ra 2014/04/0023; VwGH 11.9.2014, Ra 2014/16/0009; VwGH 14.8.2014, Ra 2014/01/0101; VwGH 24.4.2014, Ra 2014/01/0010; VwGH 24.6.2014, Ra 2014/05/0004). Eine einzelfallbezogene Beurteilung ist somit im Allgemeinen nicht revisibel, wenn sie auf einer verfahrensrechtlich einwandfreien Grundlage erfolgte und in vertretbarer Weise im Rahmen der von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze vorgenommen wurde (vgl. VwGH 27. 10. 2014, Ra 2014/04/0022 oder VwGH 25. 4. 2014, Ro 2014/21/0033).

1 Beilage: Berechnungsblatt für das Jahr 2008

Linz, am 23. Oktober 2017