

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter S in der Beschwerdesache Bf gegen die Bescheide des Finanzamtes vom 08.07.2008 betreffend Einkommensteuer 2006 und vom 05.11.2008 betreffend Einkommensteuer 2007 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Die Bemessungsgrundlagen und die darauf entfallende Abgabe betragen:

Einkommen 2006: 34.174,20 €; Einkommensteuer 2006 (nach Abzug der Absetzbeträge und der anrechenbaren Lohnsteuer): - 427,21 € (Gutschrift)

Einkommen 2007: 35.848,18 €; Einkommensteuer 2007 (nach Abzug der Absetzbeträge und der anrechenbaren Lohnsteuer): -947,28 € (Gutschrift)

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer übte in den Streitjahren neben seinem Hauptberuf als Angestellter eines Autohauses das Gewerbe eines Vermittlers von Bausparverträgen aus. Strittig ist die Abzugsfähigkeit der für die gewerbliche Tätigkeit erfolgten Aufwendungen für Fahrtkosten und für ein Büro im Keller des Wohnhauses.

I. Verfahrensgang und Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer war in den Jahren 2006 und 2007 hauptberuflich als Angestellter in einem Autohaus tätig. Daneben übte er das Gewerbe eines Vermittlers von Bausparverträgen und eines Finanzdienstleistungsassistenten aus. Bei den gewerblichen Einkünften brachte er (u.a.) Fahrtkosten (Kilometergeld) sowie Aufwendungen für ein Arbeitszimmer (Büro) im Keller seines Wohnhauses samt Einrichtung in Abzug.
2. Mit den am 08.07.2008 (ESt 2006) und 05.11.2008 (ESt 2007) ausgefertigten Bescheiden wurden die Aufwendungen für das „*Büro im Wohnungsverband*“ und

dessen Einrichtung nicht zum Abzug zugelassen. Die Aufwendungen für Telefon, Kfz (Kilometergeld), GwG und AfA erfuhren eine Kürzung.

2. Gegen die angeführten Bescheide wurde Berufung erhoben.

3. Mit Berufungsvorentscheidung vom 21.01.2010 erfolgte hinsichtlich der Streitpunkte "Arbeitszimmer im Wohnungsverband" und "Kilometergeld" eine Abweisung, in den anderen Streitpunkten wurde dem Berufungsbegehren entsprochen.

4. Es wurde fristgerecht die Vorlage der Berufung beantragt.

II. Rechtslage:

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Ausgaben oder Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Sie sind vom Steuerpflichtigen nachzuweisen bzw., wenn dies nicht zumutbar ist, glaubhaft zu machen (§ 138 Abs. 1 BAO).

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung bei den einzelnen Einkünften 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.

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

III. Erwägungen:

1. Die Absetzbarkeit der Aufwendungen für den Büroraum war bereits im Jahr 2005 Gegenstand eines Rechtsmittelverfahrens. Über die damals vorgenommenen (zwei) Lokalaugenscheine wurde folgender Bericht (vom 25.09.2007) erstattet:

Das eine Nutzfläche von 13 m² aufweisende Arbeitszimmer befinde sich im Keller des Wohnhauses des Berufungswerbers und verfüge über einen eigenen Kellereingang. Es sei mit einem Schreibtisch, zwei Stand-PC's, einem Laptop, zwei Druckern und Aktenschränken ausgestattet. Das Arbeitszimmer werde ausschließlich für die nebenberufliche Tätigkeit verwendet. Über die Bürozeiten gebe es keine Aufzeichnungen, die diesbezüglichen Stundenangaben des Beschwerdeführers (416 Stunden) seien geschätzt und nachträglich in die Reisekostenaufstellung eingefügt worden. Als Vor- und Nachbereitungsarbeiten habe der Beschwerdeführer genannt: das Vorbereiten von Terminen, Herrichten von Unterlagen (Angeboten und Formularen), die Archivierung von Bausparverträgen, Verpostung, Führung der Kundendatei. Die Vor- und Nachbereitungsarbeiten bei den Finanzierungen seien nach Aussage des Beschwerdeführers weitaus aufwendiger als bei den Bausparverträgen. Genaue

Zeitangaben seien mangels Aufzeichnungen nicht möglich, doch erfolgten diese Arbeiten an den Abenden, an denen keine Kunden besucht würden, und am Wochenende. Die regelmäßigen Büroarbeiten an Wochenenden und Feiertagen beträfen beispielsweise die Vorbereitung von Darlehensfinanzierungen, das Führen der Kundendatei, Schriftverkehr und die Vorbereitung der Akquisition neuer Kunden. Als besondere Serviceleistung werde für ca. 25 % des Kundenstocks, den der Beschwerdeführer mit ca. 500 Personen beziffert habe, der "Jahresausgleich" gemacht. Nach Lage und Ausstattung des Raumes handle es sich zweifelsfrei um ein im Wohnungsverband des Berufungswerbers gelegenes Arbeitszimmer. Somit stehe nur mehr in Diskussion, ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der nebenberuflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers bilde, der bei einer Vertretertätigkeit nach Maßgabe des zeitlichen Überwiegens zu bestimmen sei. Da einerseits hinsichtlich der Büroarbeiten keine Aufzeichnungen vorhanden seien und andererseits im Büro in nicht unbeträchtlichem Ausmaß Arbeiten verrichtet würden, die mit der ureigenen Tätigkeit des Beschwerdeführers als Vermittler von Bausparverträgen und als Finanzdienstleister nicht im Zusammenhang stünden - nach den Angaben des Beschwerdeführers würden, aus Sicht des Finanzamtes unerlaubterweise, für ca. 25 % des Kundenstocks die Steuererklärungen erstellt - sei von den geschätzten Bürozeiten ein angemessener Abschlag (von mindestens 30 %) vorzunehmen. Der Mittelpunkt der nebenberuflichen Tätigkeit des Berufungswerbers sei somit nicht im Innendienst, sondern weitaus überwiegend im Außendienst gelegen.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 blieb der Erfolg versagt, weil ein zeitliches Überwiegen der Bürozeiten gegenüber den Außendienstzeiten weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden konnte.

2. In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 gerichteten Beschwerde (vom 14.07.2008) wendete der Abgabepflichtige ein, seine Tätigkeit bestehe in der Vermittlung von Bausparverträgen. Am Standort in 6600 Breitenwang habe er kein Arbeitszimmer, sondern ein Büro. Das Büro liege nicht im Wohnungsverband und könne durch einen eigenen Eingang betreten werden. Er könne sich ein anderes Büro nicht leisten und benötige den Raum, um seine Beratertätigkeit ungestört und vertraulich ausüben zu können. Auch brauche er eine Möglichkeit, die Unterlagen der Kunden zu archivieren. Seine Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 sei „abgelehnt“ worden, weil er damals keine genauen Aufzeichnungen geführt habe. Für das Jahr 2006 lägen genaue Aufzeichnungen vor. In der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 wird auf die vorgelegten "*genauen Aufzeichnungen*" der Außen- und Innendienstzeiten verwiesen.

Fermmündlich ergänzte der Beschwerdeführer, dass die Verhältnisse in seinem Haus im Vergleich zu jenen, die der Berufsentscheidung betreffend das Jahr 2005 zugrunde lagen, unverändert seien. Es handle sich um denselben Raum und es seien keine Änderungen erfolgt.

3. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 bezieht sich auf ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer. Ein Arbeitszimmer liegt "im Wohnungsverband", wenn es einen Teil der

Wohnung oder eines Eigenheimes bildet und über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumlichkeiten verfügt (VwGH 13.10.1999, 99/13/0093; VwGH 28.11.2000, 99/14/0008). Das gilt auch, wenn das Arbeitszimmer (zB über einen gemeinsamen Flur oder Vorraum) ohne Betreten des Wohnbereiches unmittelbar vom Eingang her erreicht werden kann (VwGH 19.12.2000, 99/14/0283; VwGH 22.1.2004, 2001/14/0004) 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). Ein Arbeitsraum (Büroraum) im Keller des Wohnhauses ist auch dann im Wohnungsverband gelegen, wenn er über einen (weiteren) Eingang vom Garten her verfügt (VwGH 08.05.2003, 2000/15/0176). Die Kosten eines solchen Raumes (samt seiner Einrichtung) sind nur dann abzugsfähig, wenn dieser Raum den Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet.

Der gegenständliche Raum ist sowohl durch einen separaten Eingang als auch über den Eingangsbereich zu den Wohnräumlichkeiten erreichbar. Die Abzugsfähigkeit der auf diesen Raum entfallenden Ausgaben oder Aufwendungen ist nach der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 zu beurteilen.

4. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist der Mittelpunkt der Tätigkeit einkunftsquellenbezogen zu beurteilen: Wenn eine Einkunftsquelle den Aufwand für das Arbeitszimmer bedingt, die andere aber nicht, ist der Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nur aus der Sicht der einen (den Aufwand bedingenden) Einkunftsquelle zu bestimmen (VwGH 27.05.1999, 98/15/0100). Der Umstand, dass der Steuerpflichtige über keinen anderen Arbeitsraum verfügt, weist das häusliche Arbeitszimmer noch nicht zwangsläufig als Mittelpunkt seiner Tätigkeit aus, und zwar auch dann nicht, wenn das Arbeitszimmer für die Ausübung dieser Tätigkeit notwendig ist. Für die Frage, ob ein Arbeitszimmer den Mittelpunkt einer Tätigkeit bildet, ist vielmehr - nach Maßgabe der Verkehrsauffassung - das typische Berufsbild entscheidend. Nur 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 (VwGH 16.12.2003, 2001/15/0197). Zum Beruf eines Versicherungsvertreters hat der Verwaltungsgerichtshof schon mehrfach ausgesprochen, dass der materielle Schwerpunkt einer solchen Tätigkeit nach Maßgabe des zeitlichen Überwiegens (der Außendienste oder der Arbeiten im häuslichen Arbeitszimmer) zu bestimmen ist (VwGH 28.11.2000, 99/14/0008; 19.12.2000, 99/14/0283; 08.05.2003, 2000/15/0176; 02.06.2004, 2003/13/0166). Dieses Kriterium ist auch im gegenständlichen Fall maßgeblich.

5. Die dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Aufzeichnungen über die gewerbliche Tätigkeit der Jahre 2006 und 2007 bezeichnete der Beschwerdeführer als *„Zusammenstellung der beruflich veranlassten Reisen über 25 km und über 3 Stunden“*. Daraus sind das Datum, der Ausgangs- und Zielort der Reise, die Uhrzeit von Beginn und Ende der Reise, die Anzahl der „Außenstunden“, die zurückgelegten Kilometer, der Kilometerstand am Anfang und am Ende der Reise sowie die Anzahl der „Bürostunden“ ersichtlich. In einer eigenen Spalte ist zu jeder Fahrt eine "Bemerkung" festgehalten. Diese lautet entweder Büro, Kundenbesuch oder ABV-Treff. Nach diesen Aufzeichnungen

hat der Beschwerdeführer im Jahr 2006 insgesamt 219,75 Stunden außerhalb seines Büros und 791 Stunden im Büro gearbeitet. Im Jahr 2007 standen 256 Außenstunden 706 Bürostunden gegenüber. Die im Büro erledigten Arbeiten wurden beim o.a. Lokalausgang sowie in den vorgelegten Aufzeichnungen wie folgt bezeichnet:

Termine vorbereiten, Unterlagen herrichten (Angebote und Formulare), Archivierung von Bausparverträgen (werden eingescannt), Verpostung, Führen der Kundenkartei, länger dauernde Vor- und Nachbearbeitungsarbeiten für (Darlehens-)Finanzierungen, e-mail Schriftverkehr und Vorbereitung von Neuaquisitionen.

Die die Jahre 2006 und 2007 betreffenden Aufzeichnungen enthalten den Hinweis, dass - anders als in den Aufzeichnungen für 2005 - *"Stunden für Jahresausgleiche"* nicht mehr enthalten seien.

6. Hinsichtlich der Streitpunkte Arbeitszimmer und Kilometergeld erging eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Zum Arbeitszimmer führte das Finanzamt begründend aus, die Umsätze aus der gewerblichen Tätigkeit seien im Jahr 2007 um mehr als die Hälfte zurückgegangen. Damit seien *"zwangsläufig die Arbeiten für die Vor- und Nachbearbeitung deutlich weniger"* geworden. Um den Umsatzrückgang wieder aufzuholen, sei die Anwerbung neuer Kunden erforderlich, was vermehrten Außendienst nach sich ziehe. Es werde daher davon ausgegangen, dass die *"Versicherungstätigkeit in zeitlicher Hinsicht zu mehr als der Hälfte im Außendienst"* erfolge. Zum Streitpunkt Kilometergeld führte das Finanzamt aus, es seien *"sowohl die Fahrten im Nahbereich als auch der überwiegende Teil aller anderen Kundenfahrten"* zu hoch angesetzt worden. Es sei zwar möglich, *"dass ein Ort zweimal am Tag angefahren"* werde und in einem Ort bzw. auf einer Route mehrere Kunden aufgesucht würden. Das rechtfertige aber nicht, *"dass jedesmal und das auch schon in den Vorjahren die höhere Kilometerzahl herangezogen"* werde. Die geschätzten Kilometerzahlen seien ein Indiz dafür, *"dass das Fahrtenbuch nicht ordnungsgemäß geführt"* worden sei. Die *"betrieblichen Kilometer"* seien daher nach dem Routenplaner ermittelt worden.

7. Im Vorlageantrag entgegnete der Beschwerdeführer, dass Umsätze nicht nur durch Tätigkeiten im Außendienst zu erzielen seien. Bestehende Kontakte könne man auch per Telefon oder e-mail vom Büro aus betreuen. Über das Ausmaß der Tätigkeiten im Innendienst und jener im Außendienst seien für 2006 und 2007 Aufzeichnungen vorgelegt worden. Genauere Auskünfte, wie die Angabe von Straße und Hausnummer könne und werde er aus Datenschutzgründen nicht erteilen. Zu den Fahrtkosten wendete er ein, die Aufzeichnung der tatsächlich zurückgelegten Kilometer sei in der vom Finanzamt vorgeschlagenen Weise erfolgt. Die Ermittlung an Hand eines Routenplaners führe zu Abweichungen.

8. Zu den vorgelegten Aufzeichnungen hielt das Finanzamt sinngemäß fest, dass für Fahrten zu einem Ort immer exakt dieselbe und höchstmögliche Kilometerzahl angegeben sei, unabhängig davon, ob auch immer dieselbe Route gewählt und dieselben Kunden aufgesucht wurden (s. Berufungsvorentscheidung). Das Finanzamt hält daher die

Kilometerangaben in den vorgelegten Aufzeichnungen für eine (zu hohe) Schätzung und ermittelte die abzugsfähigen Fahrten an Hand eines Routenplaners und kürzte die geltend gemachten Fahrtkosten um 153,07 € im Jahr 2006 und um 695,23 € im Jahr 2007 (das entspricht einer Kürzung um 10 % bzw. 39 % der Aufwendungen laut Steuererklärung).

9. In den vorgelegten Aufzeichnungen sind auch Fahrten in größere Ortschaften (z.B. Innsbruck, Imst, Reutte) ausgewiesen. Es ist naheliegend, dass dort mehrere Kunden betreut wurden. Angaben des Beschwerdeführers, wonach für Fahrten zu diesen Kunden fast immer dieselbe Route gewählt und exakt dieselbe Kilometerzahl zurückgelegt wurde, hat das Finanzamt zu Recht hinterfragt. Es müsste für den Beschwerdeführer ohne nennenswerten Aufwand möglich sein, die vom Finanzamt geäußerten Zweifel durch Angabe der genauen Zieladresse (und nicht nur den Namen des Ortes oder der Stadt) zu entkräften. Der Beschwerdeführer lehnt es aber - aus Gründen des Datenschutzes - ab, genauere Angaben als sie in den vorgelegten Aufzeichnungen enthalten sind, zu erteilen. Der Hinweis auf den Datenschutz geht dabei insofern ins Leere, als die Behörde an Amtsverschwiegenheit und Steuergeheimnis gebunden ist. Die fehlende Möglichkeit, die Angaben in den vorgelegten Aufzeichnungen zu überprüfen, geht daher zu Lasten des Beschwerdeführers. Die vom Finanzamt vorgenommene Berechnung an Hand eines Routenplaners erfolgte zu Recht.

10. Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für den Büroraum im Keller ist entscheidend, ob dieser den Mittelpunkt der Tätigkeit darstellte, wobei auf das zeitliche Überwiegen der Tätigkeit im Büro gegenüber der Tätigkeit im Außendienst abzustellen ist. Für das Jahr 2005 hat der Beschwerdeführer einen entsprechenden Nachweis nicht erbracht. Die im Innendienst verbrachte Arbeitszeit musste daher geschätzt werden. Für die Jahre 2006 und 2007 wurden die bereits erwähnten Aufzeichnungen vorgelegt. Im Jahr 2006 stehen demnach 219,5 Stunden im Außendienst 791 Stunden im Büro gegenüber. Im Jahr 2007 war er 256 Stunden im Außendienst und 706 Stunden im Innendienst tätig. Der Beschwerdeführer hätte im Jahr 2006 somit (gerundet) 22% der Arbeitszeit im Außendienst und 78% im Innendienst verbracht. Im Jahr 2007 würden 27% der Arbeitszeit auf Außendienst und 73% auf Innendienst entfallen.

11. Dass der gegenständliche Kellerraum ausschließlich für die nebenberufliche Tätigkeit, aus der der Beschwerdeführer Einkünfte erklärt, verwendet wird, ist unbestritten (vgl. den Bericht des Finanzamtes über den Lokalaugenschein). Das Finanzamt hält aber das vom Beschwerdeführer ermittelte Zeitverhältnis von Innen- zu Außendienst für unglaubwürdig und begründet dies - neben den als mangelhaft bezeichneten Fahraufzeichnungen - mit einem Rückgang der Umsätze im Jahr 2007 um mehr als die Hälfte. Dadurch sei für die Vor- und Nachbearbeitung weniger, für die Anwerbung neuer Kunden im Außendienst ("*um den Umsatzrückgang wieder aufzuholen*") dagegen mehr Zeit aufzuwenden.

Diese Begründung lässt zum einen nicht erkennen, dass ein Überwiegen der Außendienste auch schon im Jahr 2006 der Fall gewesen sein könnte. Darüber hinaus ist kein Hinweis ersichtlich, dass die Zeitangaben des Beschwerdeführers von den

tatsächlichen Gegebenheiten abweichen, noch dazu in einem Ausmaß, das eine Verkehrung seiner Angaben ins Gegenteil (Überwiegen des Außendienstes) untermauern könnte. Auch die vorgenommene Kürzung des Kfz-Aufwandes vermag ein Überwiegen der Tätigkeit im Außendienst nicht aufzuzeigen. Der Beschwerde war daher in diesem Punkt Folge zu geben. Hinsichtlich der Aufwendungen für Telefon, GWG und AfA wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung verwiesen, die insofern als Bestandteil dieser Entscheidung zu sehen ist.

12. Die Einkünfte aus der gewerblichen Tätigkeit waren daher wie folgt zu berechnen:

	2006	2007
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BVE	1.410,08	120,24
Büro, Strom, Heizung	-796,44	-814,40
Büroeinrichtung	-168,13	-168,13
AfA	-178,17	-263,36
Einkünfte aus Gewerbebetrieb lt. BFG	267,34	-1.125,65

Die Ermittlung des Einkommens und die darauf entfallende Abgabe ist den beiliegenden Berechnungsblättern zu entnehmen.

Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Diese Voraussetzungen liegen nicht vor. Die Frage, ob der Beschwerdeführer überwiegend im Innen- oder im Außendienst tätig war und ob seine Fahrtaufzeichnungen den Tatsachen entsprechen, ist eine Tatfrage, die ausgehend von entsprechenden Erhebungen in freier Beweiswürdigung zu lösen ist.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 1. Juni 2017

