

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Markus Knechtl LL.M. in der Beschwerdesache Bf, Adr, vertreten durch CTS Steuerberatung GmbH, Börseplatz 4, 1010 Wien, über die Beschwerde vom 08.02.2013 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Baden Mödling betreffend Einkommensteuer 2007 vom 8.1.2013, Einkommensteuer 2008 vom 14.1.2013 und Einkommensteuer 2009 vom 14.1.2013 zur Steuernummer ***** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

Verfahrensablauf / Sachverhaltsdarstellung

In den elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärungen der Jahre 2007 und 2008 wurden als Werbungskosten Reisekosten und sonstige Werbungskosten beantragt und erklärungskonform berücksichtigt. In der elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung für 2009 wurden überhaupt keine Werbungskosten eingetragen; die Veranlagung erfolgte erklärungskonform.

Am 11.2.2013 langte beim Finanzamt Baden Mödling (belangte Behörde) eine Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2007 bis 2009 ein. Darin heißt es:

"I. Angefochtener Bescheid

Mit Bescheid vom 08. Jänner 2013 bei uns eingelangt am 15. Jänner 2013, wurde die Einkommensteuer 2007 festgesetzt. Mit Bescheid vom 14. Jänner 2013 bei uns eingelangt am 21. Jänner 2013 wurde die Einkommensteuer 2008 und 2009 festgesetzt.

BERUFUNG

II. Begründung

Namens und auftrags unserer obgenannten Mandantschaft erheben wir gegen die Festsetzung innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung und begründen dies damit, daß wir erst kürzlich die Berechnung des Arbeitszimmers erhalten haben. Eine Aufstellung sowie Kopien der Kosten finden Sie beiliegend.

Die Berufungswerberin stellt sohin den

ANTRAG

die Besteuerungsgrundlagen der Jahre 2007 bis 2009 auf Grund der mit gleicher Post übersandten Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2007 bis 2019 festzusetzen.

Mit der Bitte um Kenntnisnahme und stattgebender Erledigung unserer Eingabe verbleiben wir mit vorzüglicher Hochachtung "

Beigelegt war der Berufung die erwähnten Einkommensteuererklärungen 2007 bis 2009. Unter der Kennzahl 719 (Arbeitsmittel) war nun jeweils ein Afa-Betrag in Höhe von € 325,92 für Arbeitszimmereinrichtung und unter der Kennzahl 724 (sonstige Werbungskosten) wurden auch die auf ein Arbeitszimmer entfallenden aliquoten Betriebskosten (2007: € 299,67; 2008: € 345,54; 2009: € 376,08) geltend gemacht.

Berufungsvorentscheidung

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 19.1.2013 wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Begründend wurde angeführt:

"Werbungskosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung liegen nur dann vor, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Antragstellers bildet. Diese Voraussetzungen sind in Ihrem Fall nicht gegeben, daher konnten die diesbezüglich als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen nicht berücksichtigt werden."

Vorlageantrag

Mit Vorlageantrag vom 13.3.2013, eingelangt bei der belangte Behörde am 14.3.2013 wurde der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz gestellt. Die Begründung lautet wie folgt:

"Namens und auftrags unserer obgenannten Mandantschaft stellen wir den Antrag auf Entscheidung über die Berufung vom 11.02.2013 durch die Abgabenbehörde II. Instanz und erlauben uns in Ergänzung in der Beilage den Dienstvertrag zwischen der AG2 und Frau Bf zu übermitteln woraus unter Punkt 4 ersichtlich ist, daß sich der Arbeitsort unserer Mandantschaft in ihrem Haus in Adr befindet.

Weiters finden Sie in der Beilage die erste Seite des Dienstvertrages zwischen AG1 und Frau Bf sowie ein Bestätigungsschreiben worin festgehalten wird, daß Frau Bf

(Mädchenname: Name_alt) von zuhause aus (im Jahr 2002 noch in der Adr2) gearbeitet hat."

Ergänzungersuchen

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 22.5.2013 teilte die belangte Behörde der Beschwerdeführerin mit, dass die Kosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nur dann abzugsfähig seien, wenn aufgrund der Tätigkeit eine Notwendigkeit für das häusliche Arbeitszimmer besteht und das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit darstellt. Die Beschwerdeführerin wurde ersucht, die Notwendigkeit sowie den Tätigkeitsmittelpunkt nachzuweisen.

Bis Dezember 2012 wurden fünf Fristverlängerungersuchen für die Beantwortung des Ergänzungersuchens gestellt.

Vorlagebericht

Mit Vorlagebericht vom 2.12.2013 wurden die Beschwerdeakten dem Bundesfinanzgericht vorgelegt und vom Finanzamt als belanger Behörde im Vorlagebericht angeführt, dass nach Ansicht der belangten Behörde die Notwendigkeit für ein häusliches Arbeitszimmer nicht gegeben sei und das Ergänzungersuchen vom 22.5.2013 nicht beantwortet wurde.

Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 21.2.2018 wurde die gegenständliche Beschwerde der Gerichtsabteilung 1059 zugewiesen.

Beschluss vom 27.8.2018

Mit Beschluss vom 27.8.2018 wurde die Beschwerdeführerin vom Bundesfinanzgericht aufgefordert, bekannt zu geben, ob ihr von ihren Arbeitgebern ein geeigneter Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wurde. Darüber hinaus wurde sie ersucht, die Tätigkeit eines "Product Manager Medi Tech Europe" bzw. "Senior Marketing Manager Europe" zu beschreiben und dazu Stellung zu nehmen, dass nach dem typischen Berufsbild von Vertriebsmitarbeitern der Mittelpunkt der Tätigkeit nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt.

Das Antwortschreiben der steuerlichen Vertretung der Beschwerdeführerin vom 10.9.2018, beim Bundesfinanzgericht eingelangt am 17.9.2018, lautet wie folgt:

"Frau Bf war im Jahr 2007 als ProduktmanagerIn (Headquarter Manager) Europe beschäftigt. Der "Duden" listet als Synonyme/ Bedeutungsübersicht zu der Tätigkeit eines Produktmanagers auf: Besonders in der Konsumgüterindustrie übliche Betreuung eines Produkts von der Entwicklung über die Herstellung bis zur Einführung im Markt.

Um die strategischen Ausarbeitungen im Zusammenhang mit der Entwicklung und Einführung der verschiedensten Produkte zu erledigen hat Frau Bf über 85 % Ihrer Arbeits- und Betreuungszeit vor Ihrem Computer in Ihrem Arbeitszimmer verbracht und

das Zimmer zu 100% als Bürozimmer genutzt. Verrechnungstechnisch war zwar der Dienstsitz bei der Firma AG1 Wien, jedoch wollte die österreichische Niederlassung weder einen Arbeitsplatz zur Verfügung stellen noch bewilligten diese, dass Frau Bf ihr eigenes Büro in ihren Gebäude anmietet, da Sie Teammitglied der europäischen Muttergesellschaft war. Daher hatte Sie keine andere Möglichkeit als ein Home Office bei Ihr Zuhause einzurichten.

In der Position als Produktmanagerin war Frau Bf für die Erstellung von produkttechnischen Unterlagen in Zusammenarbeit mit den anderen Headquarter Abteilungen verantwortlich. Sie entwickelte neue Produkte und hat diese bis hin zur Marktführerschaft betreut. Frau Bf musste zahlreiche Tage vor Ihrem Computer im Bürozimmer verbringen und führte auch mehrstündige Telefonkonferenzen mit den HQ Abteilungen von Ihrem Büro aus.

Es handelt sich hierbei um Produkte im Bereich der Implantate in der Gefäß- und Herzchirurgie. Dies sind technisch hochentwickelte und erklärungsintensive Produkte für Spezialisten.

Für die Entwicklung dieser Produkte wurde ein Literaturstudium von medizinischer Fachliteratur vorausgesetzt, welches sich Frau Bf in ihrem Bürozimmer durch Recherchen angeeignet hat.

Eine weitere Tätigkeit war die Entwicklung von Verkaufsstrategien, die Erstellung von Marktanalysen und die Beobachtung beim Einsatz und Feedback der besuchten Schlüsselkunden. Medizinische Kongresse zu besuchen war ebenfalls eine Voraussetzung sowie das Reporting über diese Kongresse und die Evaluierung der neuesten Studien und die Analyse potenzieller Mitbewerber. Ein Teil dieser Tätigkeit war mit Dienstreisen in die europäischen Niederlassungen und in die Hauptzentrale nach Ort1 verbunden um auch vor Ort Präsentationen, Konferenzen und Schulungen abzuhalten. Auch zu dieser Zeit hatten die Niederlassungen Frau Bf kein Büro oder einen Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt. Lediglich ein Sessel im Besprechungszimmer in der Zeit der Besprechung und Präsentation, wo Sie Ihre Arbeit präsentiert und besprochen hat wurde genutzt.

Von März 2008 bis 2009 war Frau Bf als Marketing Manager Europe bei AG2 in Ort2, Deutschland beschäftigt. Das war die Konzernzentrale der Firma XY die eine zusätzliche Sparte von AG1 übernommen hat. In dieser Funktion war Frau Bf zusammen mit dem Vertrieb für den kompletten Aufbau dieser neuen Sparte/ Abteilung, für Produkteinführungen, für interne und externe Schulungen und das strategische Marketing für EMEA (Europe, Middle East, Africa) in Abstimmung mit den amerikanischen Partnern zuständig. Des Weiteren war das Aufgabenfeld dem des Produktmanagers ähnlich und zusätzlich musste Frau Bf das ganze Produktfeld in die bereits vorhandene Produktpalette integrieren und auch die technischen Voraussetzungen für die logistische Integration sowie das supply chain management schaffen sodass diese Produktintegration für die Kunden der Firmen reibungsfrei verliefen.

Frau Bf bekam in Ort2 zu keiner Zeit einen Arbeitsplatz oder ein eigenes Büro zur ihrer Verfügung gestellt. Sie musste von Zuhause aus in Ihrem Bürozimmer arbeiten.

Auch für die Tätigkeit als Marketing Manager Europe musste Fr. Bf in die EMEA Länder bzw. nach Amerika reisen.

[...]"

Dieses Antwortschreiben mit der Darstellung der beruflichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin wurde der belangten Behörde zur Kenntnisnahme und Stellungnahme übermittelt. Die belangte Behörde hat dazu keine Stellungnahme abgegeben.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin war im Jahr 2007 bei der AG1 als "Product Manager Medi Tech Europe" beschäftigt. Von März 2008 und im Jahr 2009 war die Beschwerdeführerin bei AG2 beschäftigt. Dort hatte sie die Position "Senior Marketing Manager Europe" inne.

Keiner der Arbeitgeber hat der Beschwerdeführerin ein Büro zur Verfügung gestellt. Die Beschwerdeführerin musste von ihrem Wohnort aus arbeiten. Dazu hat sie im Wohnungsverband ein Arbeitszimmer eingerichtet und verbrachte mehr als die Hälfte ihrer Arbeitszeit in diesem häuslichen Arbeitszimmer.

Beweiswürdigung

Aus der ersten Seite des Dienstvertrages zwischen der AG1, der dem Vorlageantrag beigelegt war, mit dem Betreff "RE: Reassignment Ort1 HQ", geht hervor, dass die Beschwerdeführerin seit 4. März 2002 "Product Manager Medi Tech Europe" war. In einem ebenfalls von der Beschwerdeführerin vorgelegten (deutschsprachigen) Schreiben ihres Arbeitgebers vom 27. August 2002 wird bestätigt, dass ab 1.9.2002 der Dienstsitz für die Tätigkeit als "Product Manager Medi Tech Europe" der Firmensitz der AG1 in 1*** Wien ist. Mit dem ergänzenden Vorbringen vom 15.1.2014 war auch ein (englischsprachiges) nicht datiertes Schreiben beigelegt, in dem der "International Marketing Director" der AG1 bestätigt, dass die Beschwerdeführerin von ihrem "home office" gearbeitet hat.

Aus dem vorgelegten Anstellungsvertrag mit der AG2 vom 26.2.2008 geht hervor, dass die Beschwerdeführerin ab 1.3.2008 bei diesem Arbeitgeber als "Senior Marketing Manager Europe" tätig war. Als Arbeitsort war "grundsätzlich Adr", somit der Wohnort der Beschwerdeführerin vereinbart, wobei sich der Arbeitgeber eine Veränderung

des Tätigkeitsbereiches vorbehielt und aufgabenbedingt im Rahmen der Tätigkeit ein Standortwechsel möglich war.

Aus der Beantwortung der vom Bundesfinanzgericht aufgeworfenen Fragen vom 10.9.2018 geht auch hervor, dass die inländischen Konzernunternehmen der Arbeitgeber der Beschwerdeführerin keinen Arbeitsplatz zur Verfügung stellen wollten und die Beschwerdeführerin deshalb ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband eingerichtet hat. Nach den unwidersprochenen Angaben der Beschwerdeführerin verbrachte sie über 85% ihrer Arbeitszeit vor dem Computer im häuslichen Arbeitszimmer. Es ist auch glaubwürdig, dass die Erstellung von Unterlagen (Verkaufsstrategien, Marktanalysen) oder von Präsentationen in einem Arbeitszimmer erfolgte.

Die Beantwortung der Beschwerdeführerin wurde der belangten Behörde nachweislich zur Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht. Gemäß § 167 Abs. 2 BAO ist unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes genügt es, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (VwGH 31.5.2017, Ro 2014/13/0025). Somit war sachverhaltsmäßig davon auszugehen, dass kein Arbeitsplatz von den Arbeitgebern zur Verfügung gestellt wurde und eine berufliche Tätigkeit vorlag, die überwiegend im Arbeitszimmer ausgeübt wurde.

Rechtsgrundlagen

§ 16 Abs 1 EStG 1988 lautet auszugsweise:

§ 16. (1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

§ 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 lautet:

*§ 20. (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:
2.d) Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. 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.*

Rechtliche Erwägungen

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO, in der Fassung BGBl. I Nr. 14/2013, sind die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer sind ungeachtet der tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 20 Abs 1 Z 1 und Z 2 lit b EStG 1988 nur dann abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen auch notwendig ist und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt wird (*Krafft in Wiesner/Grabner/Knechtl/Wanke*, EStG § 20 Anm 36).

Bei den Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer handelt es sich um Aufwendungen, bei denen die Schwierigkeit der Abgrenzung gegenüber den Kosten der privaten Lebensführung zur Erörterung von Gesichtspunkten der Notwendigkeit des Aufwands als Indiz für dessen berufliche Veranlassung führt. Das Kriterium der Notwendigkeit ist dabei in zwei voneinander unterscheidbaren Ausprägungen zu beachten. Einerseits unter dem Gesichtspunkt der Art der Tätigkeit und der Auslastung des dafür verwendeten Raumes, und andererseits im Hinblick auf die Frage, ob dem Steuerpflichtigen nicht schon an seiner Dienststelle ein geeigneter Arbeitsplatz zur Verfügung steht (VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0028). Beim Gesichtspunkt des Fehlens eines geeigneten Arbeitsplatzes an der Dienststelle handelt es sich um ein Indiz für die berufliche Veranlassung des Aufwandes.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 muss das Arbeitszimmer im Wohnungsverband den Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit bilden, damit die Kosten nicht unter das Abzugsverbot fallen. Für die Bestimmung des Mittelpunktes einer Tätigkeit ist nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ihr materieller Schwerpunkt maßgebend (VwGH 18.10.2012, 2008/15/0236) ; in Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (VwGH 25.7.2013, 2011/15/0104). Der Mittelpunkt der Tätigkeit im ist dabei aus der Sicht der Einkunftsquelle zu bestimmen und das Tatbestandsmerkmal der gesamten (betrieblichen/beruflichen) Tätigkeit auf die gesamte Betätigung im Rahmen dieser einen konkreten Einkunftsquelle abzustellen. Zu den Tätigkeiten, deren Mittelpunkt innerhalb eines Arbeitszimmers erfolgen, kann auch die Tätigkeit als Handelsvertreter oder als Key Account Manager zählen (Jakom/Peyerl, EStG 2018, § 20 Tz 53).

Für den Beschwerdefall ist von Bedeutung, dass die Beschwerdeführerin einerseits keinen Arbeitsplatz von ihren Arbeitgebern zugewiesen bekommen hatte und andererseits, dass die Tätigkeit zu einem Großteil aus Arbeiten bestand, die typischerweise in einem

Arbeitszimmer durchgeführt werden (zB Abhalten von Telefonkonferenzen, Erstellen von Unterlagen, Literaturstudium). In zeitlicher Hinsicht hat die Beschwerdeführerin mehr als die Hälfte der Zeit im Arbeitszimmer im Wohnungsverband verbracht und dieses Arbeitszimmer für die konkrete Einkunftsquelle benutzt. Der Beschwerde war daher Folge zu geben und die angefochtenen Bescheide waren abzuändern.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Das Bundesfinanzgericht folgt der dargestellten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, es liegt daher kein Grund für eine Revisionszulassung vor.

Wien, am 2. Jänner 2019