

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***3*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 14. September 2017 gegen die Bescheide des Finanzamtes Braunau Ried Schärading vom 21. August 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2015 und 2016, zu Recht erkannt:

- Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 BAO im Umfang der Beschwerdevoentscheidungen vom 07.08.2018 abgeändert.
- Bezüglich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der festgesetzten Abgaben wird auf diese Beschwerdevoentscheidungen verwiesen.
- Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung

In seinen am 27.01.2017 bei der belangten Behörde eingebrachten Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2015 und 2016 machte der Beschwerdeführer (in der Folge kurz: Bf.) Aufwendungen für Fachliteratur (2015: 216 €) sowie für das häusliche Arbeitszimmer (2015: 1.240 €, 2016: 1.390 €) als Werbungskosten geltend.

Vorhalteverfahren Nr. 1

Mit **Schreiben vom 05.07.2017** wurde der Bf. ersucht, folgende Unterlagen nachzureichen:

Belege zu den sonstigen Werbungskosten (KZ 724) sowie eine genaue Aufstellung der beantragten Kosten, eine Aufstellung mit Firmenstempel über erhaltene Ersätze des Arbeitgebers sowie Belege zur Fachliteratur.

Im **Antwortschreiben vom 21.07.2017** übermittelte der Bf. u.a. eine Home-Office Bestätigung des Arbeitgebers vom 19.10.2016, Rechnungen über die Fachliteratur und das Handy, Heizölrechnungen, Versicherungsvorschreibungen sowie Rechnungen über Internet-Ladebons. Er habe zwar ein Firmenhandy zur Verfügung gestellt bekommen, aber auch zusätzlich sein privates Handy benutzt.

Vorhalteverfahren Nr. 2

Im **Schreiben vom 27.07.2017** ersuchte die belangte Behörde um Beantwortung folgender Fragen:

„Es sind bitte ordnungsgemäße Werbungskostenaufstellungen - sortiert nach Jahren - vorzulegen. Ebenso ist Ihr Dienstvertrag vorzulegen. Offensichtlich verfügen Sie über einen Firmen-PKW. Weshalb wurde der Wildschaden nicht zur Gänze von der Versicherung bzw. Firma bezahlt? Bestätigung Ihres Arbeitgebers ist vorzulegen. Ebenso soll aus der Bestätigung hervorgehen, dass die Akontozahlungen den Wildschaden betreffen. Wie berechnen sich die Aufwendungen für Ihr Arbeitszimmer? Ebenso ist Ihr Bauplan vorzulegen (mit Kennzeichnung des Arbeitszimmers).“

Im **Antwortschreiben vom 16.08.2017** stellte der Bf. in einer Aufstellung dar, wie die Aufwendungen betreffend das häusliche Arbeitszimmer ermittelt wurden und legte die Versicherungspolize des Firmenfahrzeuges vor.

Einkommensteuerbescheide 2015 und 2016 vom 21.08.2017

Mit Bescheiden vom 21.08.2017 setzte die belangte Behörde Einkommensteuer 2015 in Höhe von 503 € (Gutschrift) und Einkommensteuer 2016 in Höhe von 530 € (Gutschrift) fest. Begründend führte sie aus.

Die geltend gemachten Aufwendungen seien unter Wahrung des Parteigehörs hinterfragt worden. Da trotzdem die benötigten Unterlagen (zum Teil) nicht beigebracht wurden, seien die Aufwendungen in freier Beweiswürdigung nur in Höhe der nachgewiesenen Aufwendungen berücksichtigt worden. Die Aufwendungen für das Arbeitszimmer seien nicht berücksichtigt worden, weil der Bf. trotz Aufforderung den Bauplan (mit Kennzeichnung des Arbeitszimmers) nicht vorgelegt habe. Aufwendungen für Bremsverschleiß und Scheibenwaschanlagenverunreinigungen würden keine Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 darstellen. Die Aufladebons seien teilweise nachgewiesen und nach Abzug von einem Privatanteil von 20 % berücksichtigt worden. Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, seien nicht berücksichtigt worden, da sie den Selbstbehalt nicht überstiegen hätten.

Als Werbungskosten wurden folgende Aufwendungen anerkannt:

2015: 80% der Internetkosten (112 €), Fachliteratur (216 €) sowie die Abschreibung Handy (90 €), in Summe 418 €.

2016: 80% der Internetkosten (88 €) und Abschreibung Handy (90€), in Summe 178 €.

Beschwerde vom 14.09.2017

In seiner Beschwerde führte der Bf. aus, weshalb die Aufwendungen für das Arbeitszimmer und die Kaskoschäden am Firmenfahrzeug als Werbungskosten zu berücksichtigen seien.

Vorhalteverfahren Nr. 3

Mit **Schreiben vom 03.01.2018** wurde der Bf. ersucht, Kilometerabrechnungen und Servicebelege des Dienstfahrzeuges für die Jahre 2015 und 2016 vorzulegen.

Mit **Antwortschreiben vom 29.01.2018** legte der Bf. die Kilometergeldabrechnungen vor und gab bekannt, dass er die Servicebelege für das Fahrzeug nicht mehr finde.

Auskunftsersuchen

Mit **Schriftsatz vom 03.01.2018** ersuchte die belangte Behörde den Arbeitgeber des Bf. um Beantwortung folgender Fragen:

- a.) Dienstvertrag, aus dem die Tätigkeitsbeschreibung des Bf. ersichtlich ist.*
- b.) Homeofficevereinbarung c.) Werden dem Bf. gewisse Kosten für das Homeofficezimmer von der Firma rückerstattet? Wenn ja, was und wieviel? d.) Werden ihm Telefon und Internet zur Verfügung gestellt? Wenn ja, welche Kosten hat der Bf. zu tragen? e.) Hat der Bf. einen eigenen Arbeitsplatz am Dienstort in ***1*** am Pillersee?*

Im **Antwortschreiben vom 25.01.2018** gab der Arbeitgeber bekannt, dass es einen Dienstzettel gegeben habe, der eingescannt wurde, aber mittlerweile gelöscht worden sei. Eine offizielle Homeofficevereinbarung habe es nicht gegeben. Die Kosten für das Homeoffice seien nicht erstattet worden. Telefon und Internet seien dem Bf. zur Verfügung gestellt worden, er habe privat keine Kosten zahlen müssen. Der Bf. habe einen eigenen Schreibtisch am Dienstort.

Vorhalteverfahren Nr. 4

Mit **Schreiben vom 17.04.2018** wurde der Bf. aufgefordert, noch folgende Unterlagen vorzulegen:

„Genaue Tätigkeitsbeschreibung Ihrer Arbeit.

Sind Sie auch im Außendienst tätig? Wenn ja, wie oft? Eine Aufstellung ist vorzulegen.

Fotos von Ihrem Arbeitszimmer

Genaue Arbeitsaufzeichnungen, aus denen ersichtlich ist, wann Sie im Außendienst tätig sind, wann im Büro und wann Sie Home Office machen.“

Mit **Antwortschreiben vom 18.05.2018** übermittelte der Bf. ein Mail des Dienstgebers vom 30.09.2014 an alle Mitarbeiter, worin festgehalten wird, dass es Aufgabe des Bf. gewesen sei, bei den Behörden die Gewerberechts- und Bauverfahren in *****1***** und in den Filialen (zwei in *****2***** und in Wien) durchzuführen.

Darüber hinaus legte der Bf. eine händische Skizze über zwei als Arbeitszimmer verwendete und im ersten Stock gelegene Räume (Raum 1: 14,75 m², Raum 2: 13,25 m²) vor. Darin eingezeichnet waren je ein Arbeitstisch sowie ein Tisch als Planauflage.

Beschwerdevorentscheidungen vom 07.08.2018

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 07.08.2018 änderte die belangte Behörde die Einkommensteuerbescheide vom 21.08.2017 ab und setzte Einkommensteuer in Höhe von 429 € (2015, Gutschrift) und 573 € (2016, Gutschrift) fest. Begründend führte sie für das Jahr 2015 folgendes aus:

„Laut Auskunft Ihres ehemaligen Arbeitgebers wurden Ihnen Telefon und Internet zur Verfügung gestellt, sodass keine diesbezüglichen Werbungskosten anerkannt werden können. Die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer setzt voraus, dass der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird (VwGH 31.10.2000, 95/15/0186). Da Sie trotz Aufforderung keine Fotos oder sonstige zweckdienliche Unterlagen vorgelegt haben, konnte vom Finanzamt nicht geprüft werden, ob diese Voraussetzung erfüllt ist. Die vorgelegte Skizze ist dazu keinesfalls geeignet. Darüber hinaus wird darauf hingewiesen, dass im Fall des Vorliegens der Voraussetzungen für ein steuerlich anzuerkennendes Arbeitszimmer die anteiligen Kosten im Verhältnis der Fläche des Arbeitszimmers zur Gesamtnutzfläche berücksichtigt werden können. Entgegen dieser Regelung haben Sie von den Heizölkosten im 1. Halbjahr 44 %, im 2. Halbjahr 41,2 % angesetzt, von den Kosten für Gebäudeversicherung im 1. Halbjahr 25,4 %, im 2. Halbjahr 25,6 %. Derart unterschiedlich hohe Anteile sind jedoch nicht möglich. Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen haben wir nicht berücksichtigt. Der Grund: Die Aufwendungen sind niedriger als der für Sie gültige Selbstbehalt in Höhe von 2.500,58 €.“

In der Beschwerdevorentscheidung 2016 wurde auf die Begründung des Jahres 2015 verwiesen. Darüber hinaus wurden die Kosten für den Wildschaden berücksichtigt, da diese – anders als die Kosten für Bremsklotzverschleiß – entsprechend belegt worden seien.

Als Werbungskosten wurden im Jahr 2015 die Kosten für die Fachliteratur (216 €) und im Jahr 2016 der Selbstbehalt für den Wildschaden (300 €) anerkannt.

Vorlageantrag vom 27.08.2018

Im Vorlageantrag stellte der Bf. seine Ansicht zu den unterschiedlichen Prozentsätzen bezüglich Aufteilung der Versicherungs- und Heizaufwendungen dar. Einer dieser strittigen Räume sei das ehemalige Kinderzimmer, welches er ausschließlich als Arbeitszimmer genutzt habe (Notebook, Handy, Ordnerlagerung, Lagerung Pläne und Flächen für reale Planauflage). Den anderen Raum habe er nahezu ausschließlich als Arbeitszimmer genutzt. Fotos hätten nicht erstellt werden können, weil er seine berufliche Tätigkeit zwischenzeitig beendet habe und die Räume verändert worden seien. Er habe zwar Internet im Datenvolumen von 5 GB vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt bekommen, jedoch sei dieses für die Datenmenge zu wenig gewesen.

Vorlagebericht vom 12.09.2018

Mit Vorlagebericht vom 12.09.2018 legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte deren Abweisung.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. erzielte in den beschwerdegegenständlichen Jahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Bautechniker und Jurist. Sein Tätigkeitsbereich umfasste die Durchführung der behördlichen Gewerberechts- und Bauverfahren in ***1*** und in den Filialen (zwei in ***2*** sowie in Wien).

Für sein häusliches Arbeitszimmer machte der Bf. folgende Aufwendungen (2015: 1.240 €, 2016: 1.390 €) als Werbungskosten geltend:

- Abschreibung für Abnutzung privates Handy (Nutzungsdauer drei Jahre, abzüglich 40% Privatanteil)
- Heizölkosten, anteilig
- Reparaturkosten Heizung, anteilig
- Gebäudeversicherung, anteilig
- Kosten für Internet, Ladebons
- Kosten für Wildschaden sowie für vorzeitigen Bremsverschleiß

Dem Bf. wurde gestattet, seinen Dienst bis zu vier Tage in der Woche von zu Hause aus zu verrichten. Es gab weder eine dienstliche Verpflichtung zur häuslichen Arbeitsverrichtung noch eine offizielle Home-Office Vereinbarung. Die Kosten für das häusliche Arbeitszimmer wurden vom Arbeitgeber nicht erstattet. Telefon und Internet wurden dem Bf. vom Arbeitgeber zur

Verfügung gestellt. Er hatte daher laut den Angaben seines Dienstgebers diesbezüglich keine Kosten zu tragen. Am Dienstort in ***1*** verfügte der Bf. über einen eigenen Arbeitsplatz (Schreibtisch).

Der Bf. wohnt laut Grundbuch auf einem landwirtschaftlichen Anwesen und ist Alleineigentümer dieser Liegenschaft. Der Bf. nutzte zwei im ersten Stock gelegene Räume beruflich. Ein Bauplan konnte auf Grund des Alters des Gebäudes nicht vorgelegt werden. Aufnahmen der strittigen Räume, aus denen deren Einrichtung und konkrete Lage im Wohnungsverband hervorgehen, wurden - trotz Aufforderung der belangten Behörde – nicht beigebracht. Für die Behauptung einer ausschließlichen oder nahezu ausschließlichen Nutzung der Räume fehlt jeglicher Beweis. Auch wie diese Räume tatsächlich eingerichtet waren, lässt sich nicht feststellen.

Dem Bf. wurde ein Firmenfahrzeug mit der Vereinbarung zur Verfügung gestellt, dass bei Kaskoschäden ein Selbstbehalt von 300 € vom Bf. zu tragen ist. Im Jahr 2015 erfolgte daher bei der Gehaltsabrechnung ein Abzug von 300 € (Unfall Haarwild). Belege für die Reparatur der Bremsen und der Scheibenwaschanlage wurden nicht vorgelegt. Es ist folglich nicht erwiesen, dass der als „*Akontozahlung*“ bezeichnete Gehaltsabzug von 200 € damit in Verbindung steht, zumal es sich dabei um keinen Kaskoschaden gehandelt hat.

Im Jahr 2015 fielen dem Bf. Kosten für Fachliteratur in Höhe von 216 € an, welche unstrittig Werbungskosten darstellen.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen beruhen auf den elektronisch vorgelegten Unterlagen.

Aus der Bestätigung des Arbeitgebers des Bf., wonach der Bf. bis zu vier Tage in der Woche im Home-Office ist und seinen Dienst über das Notebook bzw Handy verrichten kann, ergibt sich lediglich die Erlaubnis zur häuslichen Arbeitsverrichtung, nicht aber eine dienstliche Verpflichtung.

Die Behauptung des Bf., es habe keinen schriftlichen, sondern lediglich einen mündlichen Dienstvertrag gegeben, wurde durch die Aussage des Arbeitgebers des Bf. widerlegt.

Nach § 138 Abs 1 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde, in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Der rechtskundige Bf. konnte daher bei Erstellung seiner Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung davon ausgehen, dass die Behörde Nachweise zum geltend gemachten häuslichen Arbeitszimmer abverlangen wird und ihn dadurch eine Beweisvorsorgepflicht trifft. Es wäre ihm als Jurist zumutbar gewesen, sich rechtzeitig über die

einschlägigen steuerlichen Vorschriften zu erkundigen. Warum er es daher unterlassen hat, Fotos von den in Streit stehenden Räumen anzufertigen, ist unverständlich.

Dem Bf. ist somit der Nachweis einer ausschließlichen oder nahezu ausschließlichen beruflichen Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers nicht gelungen. Händische Skizzen oder die unbestrittene Tatsache, dass der Bf. in diesen Räumen gearbeitet hat, machen diese nicht zum steuerlich abzugsfähigen Arbeitszimmer.

Die Tatsache, dass dem Bf. Internet vom Dienstgeber zur Verfügung gestellt wurde, konnte erst durch ein Auskunftersuchen festgestellt werden. Die Behauptung, zusätzliche Gigabytes zur Arbeitsverrichtung gebraucht zu haben, konnte weder ausreichend konkret nachgewiesen noch glaubhaft gemacht werden. Fest steht, dass der Bf. an seinem Arbeitsplatz unbeschränkten Zugang zum Internet hatte.

Bezüglich Wildschaden am Fahrzeug legte der Bf. die Schadensmeldung an die Versicherung vor. Für die Reparatur der Bremsanlagen konnte keinen Nachweis erbracht werden.

3. Gesetzliche Grundlagen

Werbungskosten

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

Nach **Ziffer 7** dieser Norm sind Ausgaben für Arbeitsmittel auch Werbungskosten.

Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

§ 20 Abs 1 EStG 1988 lautet auszugsweise:

(1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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.

(.....)

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.*

Litera d wurde durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 eingefügt und engt die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer erheblich ein.

Die Erläuternden Bemerkungen begründeten die Änderung damit, dass die Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nach der Lebenserfahrung ohnehin „*einen unter das steuerliche Aufteilungsverbot fallenden Mischaufwand darstellen würden.*“

4. Erwägungen

§ 20 Abs 1 Z 2 lit d leg. cit. erfordert eine mehrstufige Prüfung, unter besonderer Beachtung der einzelnen vom Gesetz vorgegebenen und durch die Judikatur interpretierten Tatbestandsmerkmale. Die aus **Abs 1 Z 1 und Z 2 lit a** leg. cit. abgeleiteten Anforderungen bestehen neben den in Z 2 lit d formulierten Voraussetzungen weiter (VwGH 25.05.2011, 2007/13/0119).

Bildet ein „Arbeitszimmer“, das „**im Wohnungsverband**“ gelegen ist, den „**Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit**“ des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung – entsprechend den von der Judikatur aufgestellten Kriterien – auch nur dann abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen **unbedingt notwendig** ist und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich **ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt** wird. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, so sind die Aufwendungen für im Wohnungsverband gelegene Arbeitsräume – einschließlich jener für Einrichtungsgegenstände – nicht abzugsfähig, selbst wenn im Wohnungsverband umfangreiche berufliche Tätigkeiten durchgeführt werden (VwGH 25.09.2002, 97/13/0098; *Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²¹ § 20).

Dass der Bf. zu Hause gearbeitet hat, ist unstrittig. Dieser Umstand allein führt jedoch nicht zur steuerlichen Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers, sondern erst die Erfüllung der oben genannten Voraussetzungen. Die Problematik des häuslichen Arbeitszimmers liegt nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes (18.0.2007, 2004/13/0025) nämlich darin, dass seine (Mit)Nutzung im Rahmen der Lebensführung vielfach naheliegt, der Nachweis seiner Nutzung für die Lebensführung von der Behörde aber nur schwer zu erbringen ist. Daher bestehen auch von Seiten des Verfassungsgerichtshofes (26.02.2008, B 91/08; VwGH 25.09.2012, 2008/13/0233) keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988. Dieser hat ausgesprochen (05.06.2014, B 109/2014), dass es dem Gesetzgeber freistehe, „*im Bereich möglicher privater Mitverwendung die Anerkennung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten an strenge Voraussetzungen zu binden.*“

Arbeitszimmer

Unter dem gesetzlich nicht definierten Begriff „*Arbeitszimmer*“ ist ein Raum zu verstehen, dem – so wie im Beschwerdefall - der Charakter eines Wohn- oder Büroraums zukommt (VwGH 18.10.2012, 2008/15/0236), nicht aber ein Raum, der auf Grund seiner funktionellen Zweckbestimmung und Ausstattung „*von vornherein*“ der betrieblichen oder beruflichen Sphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnen ist (VwGH 29.07.2010, 2006/15/0006; Peyerl in Jakom¹⁴, § 20), wie etwa Ordinationsräumlichkeiten, Fotostudios, Labore, etc (siehe auch Erläuternde Bemerkungen zum Strukturanpassungsgesetz 1996).

Im Wohnungsverband gelegen

Der Wohnungsverband im Sinne des § 20 Abs 1 Z 2 lit d umfasst Räumlichkeiten, die ein dauerndes Wohnbedürfnis befriedigen. Ein Arbeitszimmer liegt im Wohnungsverband, wenn es nach der Verkehrsauffassung einen Teil der Wohnung bzw des Eigenheims darstellt und über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumen verfügt (VwGH 29.07.2010, 2006/15/0006; 13.10.1999, 99/13/0093). Im Wohnungsverband ist es auch dann gelegen, wenn das Arbeitszimmer ohne Betreten des Wohnbereichs (etwa über einen gemeinsamen Flur) unmittelbar vom Eingang her erreicht werden kann (VwGH 22.01.2004, 2001/14/0004).

Die in Streit stehenden Räume liegen im ersten Stock des Eigenheimes des Bf. und somit zweifelsfrei im Wohnungsverband. Da es sich bei einem dieser Zimmer um das ehemalige Kinderzimmer des Sohnes gehandelt hat, ist davon auszugehen, dass es über keinen eigenen Eingang verfügt.

Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit

Für die Begründung der Abzugsfähigkeit muss das Arbeitszimmer den „*Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen*“ darstellen. Die Judikatur orientiert sich dabei an der Verkehrsauffassung und dem typischen Berufsbild bzw nach dem materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit.

Nach den Erläuterungen zum Strukturanpassungsgesetz 1996 liegt ein Mittelpunkt im Sinne der Bestimmung nur vor, wenn der „*weitaus überwiegende Teil der Erwerbstätigkeit im Hinblick auf die erzielten Einkünfte und in zeitlicher Hinsicht im Arbeitszimmer ausgeübt wird.*“ Davon kann nach den Erläuterungen jedoch **nicht** ausgegangen werden, wenn vom Arbeitgeber ein entsprechender **Arbeitsplatz zur Verfügung** gestellt wird oder die berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird. Liegt der materielle Schwerpunkt schon auf Grund des typischen Berufsbildes nicht im Arbeitszimmer, so wird die Abzugsfähigkeit auch **nicht** durch die **überwiegende zeitliche Nutzung** begründet (VwGH 19.04.2006, 2002/13/0202), unabhängig davon, wie geringfügig die zeitliche Komponente

außerhalb des Arbeitszimmers ist (UFS 10.03.2005, RV/0304-L/03; 30.06.20016, RV/0297-G/04). Stellt das Arbeitszimmer nicht den Tätigkeitsmittelpunkt dar, so sind die Aufwendungen auch dann nicht abzugsfähig, wenn es vollkommen als solches ausgestattet ist (VwGH 26.05.2004, 2001/14/0040; 02.06.2004, 2003/13/0166). Liegt ein typisches Berufsbild nicht vor, sind Sachverhaltsfeststellungen zum typischen Ablauf der Tätigkeit erforderlich (VwGH 24.03.2009, 2006/13/0137; 27.07.2013, 2011/15/0104).

Anderes gilt für Steuerpflichtige, die als nichtselbständige Teleworker oder Heimbuchhalter verpflichtet sind, für ein Arbeitszimmer an einem bestimmten Standort zu sorgen und die Tätigkeit auch überwiegend dort ausüben (VwGH 21.06.2007, 2004/15/0060; BFG 28.09.2015, RV/7104966/2014).

Der Bf. war für die Durchführung gewerberechtlicher und baubehördlicher Angelegenheit zuständig und daher oftmals an den Standorten ***1*** und ***2*** beruflich tätig. Darüber hinaus verfügte er über einen Arbeitsplatz bei seinem Dienstgeber, von dort er jederzeit seinen Aufgaben nachgehen konnte. Der materielle Schwerpunkt seiner beruflichen Tätigkeit lag daher zweifelsfrei nicht im häuslichen Arbeitszimmer, sondern außerhalb desselben und zwar unabhängig von dessen zeitlicher Nutzung. Wenn der Bf. also vorbringt, vier Tage in der Woche von zu Hause aus gearbeitet zu haben, ist dies unbeachtlich, weil der Mittelpunkt seiner Tätigkeit nicht im häuslichen Arbeitszimmer lag.

Notwendigkeit

Zusätzlich zu den ausdrücklichen Tatbestandsmerkmalen des § 20 Abs 1 Z 2 lit d sind außerdem die von der Rechtsprechung zu § 20 Abs 1 Z 1 und Z 2 lit a entwickelten Kriterien zu beachten (VwGH 30.06.2015, 2013/15/0165; 25.05.2011, 2007/13/0119). Dazu zählt das Erfordernis der Notwendigkeit. Demnach sind Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nur dann anzuerkennen, wenn es nach der **Art der Tätigkeit** des Steuerpflichtigen **notwendig** ist. Das Arbeitszimmer muss der Verkehrsauffassung entsprechend sowohl nach der Art der Tätigkeit als auch auslastungsbedingt notwendig sein. Die Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers ist hingegen **nicht** gegeben, wenn dem Steuerpflichtigen ein **Arbeitsplatz an seiner Dienststelle zur Verfügung** steht (VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0028; 30.06.2015, 2013/15/0165; 08.05.2003, 2000/15/0176.). Auch der **freiwillige Verzicht** auf die Nutzung eines Büros beim Arbeitgeber führt nicht zu einer Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers (VwGH 30.06.2015, 2013/15/0165; BFG 30.06.2017, RV/71002215/2011; 28.09.2015, RV/7104966/2014).

Dem Bf. stand an seiner Dienststelle ein Arbeitsplatz zur Verfügung. Der Bf. hätte daher seine beruflichen Aufgaben auch von diesem aus erfüllen können. Da eine Verpflichtung zum Homeoffice nicht vorlag, verzichtete der Bf. freiwillig auf die durchgehende Nutzung seines

Arbeitsplatzes. Eine Notwendigkeit zur Arbeitsverrichtung im häuslichen Arbeitszimmers war somit nicht gegeben.

Nahezu ausschließliche berufliche Nutzung

Ebenfalls zu den höchstgerichtlich entwickelten Voraussetzungen für ein steuerlich anzuerkennendes Arbeitszimmer gehört das Vorliegen einer zumindest nahezu ausschließlich beruflichen Nutzung und einer entsprechenden Einrichtung. Eine private Nutzung des – wenn auch notwendigen – Arbeitszimmers ist entsprechend dem Aufteilungsverbot des § 20 Abs 1 Z 2 lit a nur dann unschädlich, wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist und daher eine nahezu ausschließliche berufliche Nutzung des Arbeitszimmers besteht (VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0068; 28.05.2009, 2006/15/0299). Die Judikatur leitet Indizien für eine nicht untergeordnete private Nutzung u.a. auch aus der **Ausstattung des Arbeitszimmers** ab (VwGH 27.05.1999, 97/15/0142). So liegt beispielsweise keine (nahezu) ausschließliche berufliche Nutzung vor, wenn die Hälfte der im Raum vorhandenen Schränke zur Aufbewahrung privater Gegenstände genutzt wird (VwGH 25.09.2001, 97/14/0061; 14.09.1994, 91/13/0233). Das Höchstgericht thematisierte darüber hinaus auch eine Stereoanlage mit umfangreicher Tonträgersammlung (VwGH 24.06.1999, 97/15/0070), umfangreiche Privatliteratur (VwGH 24.06.1999, 97/15/0070) und das wohnliche Ambiente eines Arbeitszimmers (VwGH 12.09.1996, 94/15/0073; 24.03.2004, 2001/14/0177).

Der Bf. legte außer einer händischen Skizze keine Nachweise für eine ausschließliche oder nahezu ausschließliche berufliche Nutzung der strittigen Räume vor. Dass diese nur untergeordnet privat genutzt worden sind, keinen wohnlichen Charakter aufgewiesen haben und darin auch keine privaten Gegenstände aufbewahrt worden sind, konnte der Bf. weder glaubhaft machen noch beweisen.

Zusammenfassung

Vor dem Hintergrund obiger Ausführung ist zusammenfassend festzuhalten, dass die Voraussetzungen für ein steuerlich abzugsfähiges Arbeitszimmer nicht vorliegen. Damit erübrigt sich ein Eingehen auf die Höhe der beantragten Kosten.

Zu den Kosten für Internet und Handy

Der Bf. machte Aufwendungen für die Anschaffung eines privaten Handys sowie Ladebons für Internet als Werbungskosten geltend, obwohl ihm sein Dienstgeber sowohl Internet als auch ein Handy zur Verfügung gestellt hatte. Diese Tatsache legte der Bf. zunächst nicht offen und wurde erst durch ein Auskunftersuchen bekannt. Der Bf. behauptete, zusätzliche Gigabytes zur Arbeitsverrichtung gebraucht zu haben. Ob dies der Wirklichkeit entspricht, konnte weder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit glaubhaft gemacht noch nachgewiesen

werden, zumal dem Bf. auch am Arbeitsplatz des Dienstgebers Internet zur Verfügung gestanden wäre.

Dem Beschwerdebegehren war daher in diesem Punkt nicht stattzugeben.

Zu den Kosten für das Fahrzeug

Der Bf. machte Kosten für vorzeitigen Bremsverschleiß und Scheibenwaschanlagenverunreinigung für das Firmenfahrzeug geltend, welche nicht nachgewiesen werden konnten. Wie sachverhältnismäßig festgestellt, ist es nicht erwiesen, dass der als „Akontozahlung“ bezeichnete Gehaltsabzug von 200 € tatsächlich damit in Verbindung steht, zumal es sich dabei um keinen Kaskoschaden gehandelt hat.

Der Beschwerde war auch in diesem Punkt kein Erfolg beschieden.

5. Zur 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.

Die Entscheidung folgte der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, weshalb die Unzulässigkeit einer ordentlichen Revision auszusprechen war.

Linz, am 23. Juni 2021