

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***RR*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 17. August 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 22. Juli 2021 betreffend Einkommensteuer 2020, Steuernummer ***StNr***, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) bezieht als Softwareentwickler Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.
2. In seiner **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2020 vom 05.07.2021** machte er neben dem sog. Homeoffice-Pauschale unter anderem sonstige Werbungskosten (381,85 €) geltend.
3. Über Ersuchen des Finanzamtes gliederte er in seiner **Antwort vom 20.07.2021** den Posten „**Sonstige Werbungskosten**“ folgendermaßen auf und machte zusätzlich zu den bereits beantragten Aufwendungen für das Arbeitszimmer laufende Kosten hierfür geltend:
 - Betriebsratsumlage = 86,80 €
 - Arbeitszimmer: AfA 365,89 € + laufende anteilige Kosten für 9,27 m² (Strom, Wasser, Versicherung, Grundsteuer, Müll, Kanal, Kreditkosten) 309,67 €In Summe ergaben sich daraus beantragte sonstige Werbungskosten iHv **762,36 €**.
Der Antwort waren entsprechende Belege wie Zahlungsbelege über Betriebskosten sowie ein Bauplan (Einreichplan) betreffend sein Wohnhaus beigelegt, aus dem hervorgeht, dass sich ein

als „Gästezimmer“ bezeichneter Raum von 9,27 m² im Erdgeschoß des Hauses befindet. Beigeschlossen war insbesondere eine Bestätigung des Dienstgebers (***AG***) vom 15.07.2021, in der festgehalten war, *dass der Bf laut Zeitaufzeichnungen des Dienstgebers im Jahr 2020 141 Tage im Homeoffice gewesen sei, den Rest des Jahres (5 Tage/Woche/38,5 Stunden) sei er am Dienstort ***AdrAG***, ***PLZ*** ***Stadt*** anwesend gewesen.* Der Bf merkte an, *dass es für das Jahr 2020 keine betriebliche Homeofficevereinbarung gegeben habe*, und verwies auf die Dienstzeitbestätigung des Arbeitgebers.

4. Im Einkommensteuerbescheid 2020 vom 22.07.2021 wurde vom Finanzamt von den beantragten sonstigen Werbungskosten lediglich die Betriebsratsumlage anerkannt. Begründet wurde dies im Wesentlichen damit, *dass Arbeitnehmer in der Regel über einen Arbeitsplatz am Dienstort verfügen würden, weshalb die „Betriebskosten“ für ein Arbeitszimmer (Strom, Wasser etc.) nicht absetzbar seien.* *Aufgrund einer rückwirkenden Gesetzesänderung sei es möglich, ergonomisch geeignetes Mobiliar, welches im Jahr 2020 für berufliches Arbeiten zu Hause angeschafft worden sei, als Werbungskosten abzusetzen. Da kein Mobiliar angeschafft worden sei, habe die Homeoffice-Pauschale nicht berücksichtigt werden können.*

5. In seiner gegen diesen Bescheid gerichteten Beschwerde vom 17.08.2021 hielt der Bf im Wesentlichen Folgendes fest:

Das Finanzamt habe völlig außer Acht gelassen, dass er – wie aus seiner Arbeitgeberbestätigung ersichtlich – die überwiegende Mehrzahl der Arbeitstage im Jahr 2020 im Homeoffice gearbeitet habe. Damit sei eindeutig nachgewiesen, dass dieser Arbeitsraum in seinem Wohnhaus den Mittelpunkt seiner gesamten beruflichen Tätigkeit darstelle, wie dies bei Teleworkern der Fall sei (Verweis auf das Schlagwort Arbeitszimmer beim ABC der Werbungskosten/Homepage der Finanzverwaltung).

Sein Arbeitszimmer erfülle auch die Anforderungen, die die Finanzverwaltung an ein Arbeitszimmer stelle:

- *Das Zimmer befinde sich in seinem privaten Wohnhaus und sei klar von den übrigen Räumen abgetrennt.*
- *Es handle es sich dabei um einen separaten Raum (kein Durchgangszimmer).*
- *Im Arbeitszimmer befänden sich ein Arbeitsplatz und Arbeitsmaterialien (Schreibtisch, Computer, Akten, Bücher,...).*
- *Der berufliche Mittelpunkt des Zimmers sei an der Einrichtung erkennbar.*
- *Der Raum werde (fast) ausschließlich für die berufliche Tätigkeit genutzt. Er benötige das Arbeitszimmer für die meisten seiner beruflichen Tätigkeiten.*
- *Auch ohne das Arbeitszimmer biete die restliche Wohnung ausreichend Wohnraum für den Haushalt.*

Auch der VwGH habe in seinem Erkenntnis vom 25.07.2013, 2011/15/0104, festgestellt: Bilde das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer jedoch den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, seien die darauf entfallenden Aufwendungen und

*Ausgaben abziehbar. Für die Bestimmung des Mittelpunktes einer Tätigkeit sei nach ständiger Rechtsprechung ihr materieller Schwerpunkt maßgebend. In Zweifelsfällen **sei darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der vorhandenen Einkunftsquellen benutzt werde.***

Die Corona-Pandemie habe die gesamte Arbeitswelt überrascht und zu zum Teil unkonventionellen Maßnahmen gezwungen. Die Auslagerung von Arbeitsplätzen vom Betriebsstandort sei nur eine Maßnahme, wie die Unternehmen darauf reagiert hätten, um die Ansteckungsgefahr zu minimieren. Auch sein Arbeitgeber habe die Mitarbeiter ersucht, die Arbeit vom Homeoffice aus zu erledigen, sofern dies möglich sei (siehe beigelegte Vorstandsmitteilung vom 16.03.2020).

Er arbeite als Softwareentwickler im Unternehmen und seit dem Vorjahr – mit Ausnahme von Besprechungen am Betriebsstandort – ständig von seinem Homeoffice aus. Er ersuche daher um Anerkennung der Homeofficekosten als Werbungskosten.

*Der Beschwerde war die angesprochene Vorstandsmitteilung (= „Interne Mitteilung“) beigelegt, in der mit Bezug auf das Corona-Virus ab Montag, 16.03.2020 unter anderem folgende Regelung festgehalten war: *Alle Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter, die über eine Möglichkeit zur Heimarbeit verfügen, sollen ab Montag 16.3.2020 von zu Hause aus arbeiten.**

6. Über Ersuchen des Finanzamtes vom 16.09.2021 um Vorlage des Arbeitsvertrages und einer genauen Tätigkeitsbeschreibung legte der Bf seine Dienstvertrag mit der ***AG*** vom 17.04.2019 und eine Stellenbeschreibung vor.

Laut Punkt 2 des Dienstvertrages („Vorgesehene Verwendung“) wurde er als Anwendungsentwickler im Bereich IT eingesetzt. Sein gewöhnlicher Arbeitsort befand sich zufolge Punkt 3 des Dienstvertrages in der Generaldirektion in ***PLZ*** ***Stadt***, ***AdrAG***. Festgehalten ist in Punkt 3 des Dienstvertrages auch, dass die Geschäftsleitung berechtigt ist, eine dauernde oder vorübergehende Versetzung an jeden Ort vorzunehmen, an dem die „***AGAbk***“ Geschäftsstelle unterhält. Der Mitarbeiter kann daher in der Generaldirektion oder in den Geschäftsstellen eingesetzt werden.

Aus der Stellenbeschreibung geht hervor, dass das Tätigkeitsfeld des Bf's als Anwendungsentwickler das „Entwickeln, Warten und Pflegen von Software zur optimalen Unterstützung der Geschäftsprozesse in Zusammenarbeit mit den Fachbereichen und in Übereinstimmung mit der IT-Strategie“ umfasste.

7. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 12.11.2021 wurde die Beschwerde vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass *abzugsfähige Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nur dann vorlägen, wenn das Arbeitszimmer (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt werde und den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bilde (Rz 324 LStR).*

*Laut Dienstvertrag (Punkt 3) sei der Arbeitsort des Bf's die Generaldirektion in ***PLZ*** ***Stadt***, ***AdrAG***. Die Geschäftsleitung sei jedoch zu einer dauernden oder vorübergehenden Versetzung an eine ihrer Geschäftsstellen berechtigt.*

Aufgrund der vom Bf übermittelten Unterlagen (Dienstvertrag und Stellenbeschreibung) sei die Notwendigkeit für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nicht gegeben.

8. Mit Schriftsatz vom 30.11.2021 stellte der Bf den Antrag auf Vorlage seiner Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht (**Vorlageantrag**) und begründete diesen im Wesentlichen, wie folgt:

Das Finanzamt habe – ohne auf seine in der Beschwerde angeführten Argumente einzugehen – seinen Antrag auf Anerkennung der Aufwendungen für das in seinem Haus gelegene Homeoffice mit der lapidaren Begründung abgelehnt, dass die „Notwendigkeit für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nicht gegeben“ sei.

Es sei dabei außer Acht gelassen worden, dass der Dienstvertrag und die Stellenbeschreibung aus einer Zeit stammten, wo SARS-COV-2 noch nicht bekannt und die Arbeitswelt noch in Ordnung gewesen sei. Diese Umstände hätten somit nicht in den Dienstvertrag bzw. die Stellenbeschreibung aufgenommen werden können.

Aber nicht erst durch die Pandemie sei die Diskussion bezüglich Homearbeitsplätzen intensiviert worden (siehe Andreas Mitterlehner in SWK 13/2020 vom 01.05.2020, S. 715ff). Schon davor habe der Finanzminister in seinem Vortrag vom 26.02.2020 Erleichterungen bei der Absetzbarkeit von Arbeitszimmer im Wohnungsverband angekündigt (siehe Mayr, Arbeitszimmer künftig leichter absetzbar, RdW 2020, S. 195f).

Die Corona-Pandemie habe die gesamte Arbeitswelt überrascht und zu zum Teil unkonventionellen Maßnahmen gezwungen. Die Auslagerung von Arbeitsplätzen vom Betriebsstandort sei nur eine Maßnahme, wie die Unternehmen darauf reagiert hätten, um die Ansteckungsgefahr zu minimieren. Auch sein Arbeitgeber habe die Mitarbeiter ersucht, die Arbeit vom Homeoffice aus zu erledigen, sofern dies möglich sei.

Er arbeite als Softwareentwickler im Unternehmen und seit dem Vorjahr – mit Ausnahme von Besprechungen am Betriebsstandort – ständig von seinem Homeoffice aus.

Gerade die EDV-Branche habe in den letzten Jahren eine gravierende Veränderung der Arbeitsweise erfahren. Die Mitarbeiter bräuchten nicht mehr ständig am Betriebsstandort sein, sie seien über gesicherte Datenleitungen mit dem EDV-System verbunden und könnten somit ihre Arbeit an jedem beliebigen Ort erbringen. Das erspare unnötige Fahrten zum Arbeitsort und sei somit klimafreundlich.

*Es werde nochmals auf das richtungsweisende Erkenntnis VwGH 25.07.2013, 2011/15/0104, hingewiesen, wonach nicht subjektive Ansichten für die Beurteilung des Mittelpunktes der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit maßgeblich seien, sondern ihr materieller Schwerpunkt. In Zweifelsfällen sei **darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der vorhandenen Einkunftsquelle benutzt werde**, was bei ihm der Fall sei. Er ersuche daher um Anerkennung der Homeofficekosten.*

9. Mit Vorlagebericht vom 03.01.2022 legte das Finanzamt die gegenständliche Beschwerde dem Bundesfinanzgericht mit dem Antrag auf Abweisung zur Entscheidung vor. Es wurde

darauf hingewiesen, dass Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit für ein Arbeitszimmer sei, dass die Art der Tätigkeit den Aufwand unbedingt notwendig mache und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt werde. Der Bf verfüge über einen Arbeitsplatz am Dienort, an dem er seine Arbeit ausüben könne. Dass vorübergehend die Arbeitstätigkeit von zuhause aus erbracht worden sei, vermöge noch keine Notwendigkeit zu begründen. Der Bf hätte seine Arbeit auch ohne ein entsprechendes Arbeitszimmer ausüben können.

*Im Vorlageantrag sei vom Bf selbst darauf aufmerksam gemacht worden, dass die Mitarbeiter vom Arbeitgeber lediglich ersucht worden seien, die Tätigkeit zuhause auszuüben, „sofern dies möglich sei“. Auch in der Vorstandsmitteilung vom 19.03.2020 sei keine Verpflichtung zur dauerhaften Tätigkeitsverrichtung in Heimarbeit vorgesehen gewesen, der Arbeitsplatz am Dienort sei bestehen geblieben. Dem Bf sei es daher möglich gewesen, auch am Arbeitsplatz in ***Stadt*** zu arbeiten. Die Empfehlung des Arbeitgebers, aufgrund der Pandemie Arbeiten nicht am gewöhnlichen Dienort zu verrichten, stelle für sich alleine noch keine Notwendigkeit eines eigenen Arbeitszimmers dar. Eine weitere Prüfung des Tätigkeitsmittelpunktes sei mangels Notwendigkeit eines eigenen Arbeitszimmers entbehrlich.*

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

I. Sachverhalt:

Der Bf ist als Softwareentwickler nichtselbständig tätig. Sein gewöhnlicher Arbeitsplatz befindet sich laut Dienstvertrag vom 17.04.2019 am Sitz seines Arbeitgebers in ***Stadt***. Infolge des Ausbruchs der Corona-Pandemie empfahl der Dienstgeber in einer „Internen Mitteilung“ allen seinen Mitarbeitern und Mitarbeiterinnen, die über eine Möglichkeit zur Heimarbeit verfügten, ab Montag, 16.03.2020 von zu Hause aus zu arbeiten. Eine eigene Homeoffice-Vereinbarung zwischen Bf (= Dienstnehmer) und Dienstgeber lag nicht vor. Ein pandemiebedingtes, gesetzliches Verbot des Betretens des Arbeitsplatzes gab es im Jahr 2020 auch während der verhängten Lockdowns zwischen 16. März und Anfang Mai, vom 17. November bis 06. Dezember und ab 26. Dezember nicht.

Der Bf verrichtete seine Tätigkeit im Jahr 2020 aufgrund der Empfehlung des Dienstgebers an 141 Arbeitstagen im Homeoffice, wobei er in einem mit Schreibtisch, Computer etc. eingerichteten Raum seines privaten Wohnhauses arbeitete, der laut Bauplan als Gästezimmer vorgesehen gewesen war. Mobiliar für seine nichtselbständige Tätigkeit schaffte er im Jahr 2020 nicht an.

In seiner Einkommensteuererklärung 2020 begehrte der Bf die Berücksichtigung der auf sein Arbeitszimmer (9,27 m² von insgesamt 136,13 m²) entfallenden anteiligen Aufwendungen für Strom, Wasser, Versicherungen, Grundsteuer, Müll, Kanal und Kreditfinanzierung in Höhe von

insgesamt 762,36 € als Werbungskosten. Er habe im Jahr 2020 überwiegend zu Hause von seinem Homeoffice aus gearbeitet, weshalb der Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit in diesem Jahr in seinem häuslichen Arbeitszimmer gelegen sei.

II. Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt basiert auf den vom Finanzamt elektronisch vorgelegten Aktenteilen, darunter vor allem die unter dem Punkt „Verfahrensgang“ angeführten Bescheide und Eingaben des Bf's samt Beilagen.

Dass es sich bei der vom Bf vorgelegten „Internen Mitteilung“ lediglich um eine Empfehlung des Dienstgebers an alle Mitarbeiter und Mitarbeiter handelte, ab 16.03.2020 ihre Arbeit, sofern dies möglich war, von zu Hause aus zu verrichten, ergibt sich aus deren Wortlaut und wurde dies auch vom Bf selbst in seiner Beschwerde und seinem Vorlageantrag bestätigt, wenn er darauf hinwies, dass *sein Arbeitgeber die Mitarbeiter ersucht habe, die Arbeit vom Homeoffice aus zu erledigen, sofern dies möglich sei*. Eine diesbezügliche konkrete betriebliche Homeoffice-Vereinbarung lag, wie der Bf in seiner Antwort vom 20.07.2021 auf das Ergänzungsersuchen des Finanzamtes ausführte, nicht vor.

Dass der Zutritt zum Arbeitsplatz im Büro durch den Dienstgeber verwehrt worden wäre, ergibt sich aus der vom Bf vorgelegten „Internen Mitteilung“ nicht. Ebenso kann als allgemein bekannt vorausgesetzt werden, dass aufgrund der im Jahr 2020 bestehenden – durch Corona-Bestimmungen ergänzten – Gesetzeslage auch kein gesetzliches Verbot des Betretens des Arbeitsplatzes bestand (siehe hierzu *Bräumann* in SWK 13/2020, S 700ff). Nach der Verordnung des Bundesministers für Soziales, Gesundheit, Pflege und Konsumentenschutz vom 19.03.2020, mit der die Verordnung gemäß § 2 Z 1 des COVID-19- Maßnahmengesetzes geändert wurde, sollte lediglich darauf geachtet werden, *„dass eine berufliche Tätigkeit vorzugsweise außerhalb der Arbeitsstätte erfolgen soll, sofern dies möglich ist und Arbeitgeber und Arbeitnehmer darüber ein Einvernehmen finden“* (siehe BGBl II 108/2020).

Der gewöhnliche Arbeitsort des Bf's in *****Stadt*****, *****AdrAG***** ergibt sich aus Punkt 3 des von ihm über Ersuchen des Finanzamtes vorgelegten Dienstvertrages vom 17.04.2019.

Die Anzahl der vom Bf im Jahr 2020 absolvierten Heimarbeitstage (141) ist der Bestätigung des Dienstgebers vom 15.07.2021, die der Bf mit seiner Antwort vom 20.07.2021 dem Finanzamt vorgelegt hat, zu entnehmen.

Die Feststellung, dass der Bf als Werbungskosten im Zusammenhang mit seinem im Wohnverband gelegenen Arbeitszimmer lediglich die anteiligen Aufwendungen für Strom, Wasser, Versicherungen, Kanal, Müll und Kreditfinanzierung geltend gemacht hat, ergibt sich aus den von ihm mit Antwort-Mail vom 20.07.2021 aufgegliederten Beträgen.

Die Einrichtung des Arbeitsraumes stellte der Bf in seiner Beschwerde vom 17.08.2021 dar. Dass er im Jahr 2020 kein Mobiliar für seinen Arbeitsplatz im privaten Wohnhaus angeschafft hat, lässt sich einerseits aus der Beschreibung seiner im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer beantragten Aufwendungen erschließen. Andererseits wendete sich der Bf in seiner Beschwerde auch in keiner Weise gegen die Feststellung des Finanzamtes in der Begründung des angefochtenen Einkommensteuerbescheides, dass 2020 kein Mobiliar angeschafft worden sei.

III. Rechtliche Beurteilung

III.1. Rechtsgrundlagen:

Gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988** sind bei den einzelnen Einkünften unter anderem **nicht abzugsfähig** „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.“

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

In den folgenden Ziffern sind Aufwendungen aufgezählt, die jedenfalls Werbungskosten darstellen.

Mit **BGBI I 52/2021** wurde dieser Aufzählung **§ 16 Abs. 1 Z 7a EStG 1988** angefügt, die folgendermaßen lautet:

„Ausgaben und Beträge eines Arbeitnehmers, der seine berufliche Tätigkeit in der Wohnung (im Homeoffice) erbringt und bei dem keine Ausgaben für ein Arbeitszimmer gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d berücksichtigt werden:

a) Ausgaben für ergonomisch geeignetes Mobiliar (insbesondere Schreibtisch, Drehstuhl, Beleuchtung) eines in der Wohnung eingerichteten Arbeitsplatzes bis zu insgesamt 300 Euro (Höchstbetrag pro Kalenderjahr), wenn der Arbeitnehmer zumindest 26 Homeoffice-Tage gemäß § 26 Z 9 lit. a im Kalenderjahr geleistet hat. Übersteigen die Anschaffungs- und Herstellungskosten insgesamt den Höchstbetrag, kann der Überschreibungsbetrag innerhalb des Höchstbetrages jeweils ab dem Folgejahr bis zum Kalenderjahr 2023 geltend gemacht werden. Z 8 ist nicht anzuwenden. ...“

§ 16 Abs. 3 EStG 1988 wurde ebenfalls ergänzt, indem dort die unter § 16 Abs. 1 Z 7a angeführte Werbungskosten in die Aufzählung jener Werbungskosten aufgenommen wurde, die ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag abzugsfähig sind.

Gemäß **§ 124b Z 374 EStG 1988** sind § 16 Abs. 1 Z 7a lit. a und § 16 Abs. 3 idF BGBl I 52/2021 erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2020 anzuwenden. Abweichend davon gilt für die Veranlagung der Kalenderjahre 2020 und 2021 Folgendes:

- Ausgaben iSd § 16 Abs. 1 Z 7a lit. a, die im Kalenderjahr 2020 getätigt wurden, sind zu berücksichtigen, wenn der Arbeitnehmer seine berufliche Tätigkeit für den Arbeitgeber an zumindest 26 Tagen im Jahr 2020 ausschließlich in der Wohnung ausgeübt hat. Der Höchstbetrag beträgt für das Kalenderjahr 2020 150 Euro. Der Antrag auf Berücksichtigung dieser Kosten stellt ein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar.
- Der Höchstbetrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 7a lit. a beträgt für das Kalenderjahr 2021 300 Euro. Er vermindert sich um den Betrag, der im Kalenderjahr 2020 für Ausgaben im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 7a lit. a berücksichtigt worden ist.

III.2. Erwägungen:

Der Bf begehrt die Anerkennung von anteiligen Aufwendungen (Strom, Wasser, Versicherungen, Kanal, Müll, Kreditfinanzierung) für ein in seinem Haus gelegenes Arbeitszimmer, da er dort im Jahr 2020 pandemiebedingt überwiegend gearbeitet und insofern den Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit begründet habe.

Hierzu war Folgendes zu erwägen:

III.2.1. Wie sich aus der oben zitierten Bestimmung des **§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988** ergibt, sind Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer grundsätzlich nicht bei den Einkünften abzugsfähig. Sie können nur dann abgezogen werden, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet.

Der Bf führte ins Treffen, dass sich durch die zeitmäßig überwiegende Nutzung seines Arbeitszimmers, die durch die pandemiebedingten Maßnahmen erforderlich geworden war, der **Mittelpunkt seiner Tätigkeit** vom Arbeitsplatz im Büro in ***Stadt*** in sein häusliches Arbeitszimmer verlagert habe.

Hierzu ist zunächst festzustellen, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes für die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer neben der in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 normierten Voraussetzung des Tätigkeitsmittelpunktes noch **weitere Kriterien** erfüllt sein müssen. Demnach muss ein Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen **notwendig** sein und muss der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder **nahezu ausschließlich beruflich genutzt** sowie entsprechend eingerichtet sein (siehe zB VwGH 16.12.2003, 2001/15/0197; VwGH 24.04.2002, 98/13/0193).

III.2.2. Zur Notwendigkeit:

Eines der wesentlichen Kriterien, das für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein Arbeitszimmer unbedingt erfüllt sein muss, ist die **Notwendigkeit**, dh die Erforderlichkeit eines eigenen Raumes für die Ausübung der beruflichen Tätigkeit (siehe hierzu zB auch Jakom/Peyerl, EStG¹⁴, § 20 Rz 41). Diese Voraussetzung ergibt sich aus dem Umstand, dass es sich bei den Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer um Aufwendungen handelt, bei denen die Schwierigkeit der Abgrenzung gegenüber den Kosten der privaten Lebensführung gegeben ist. In diesen Fällen wird die Notwendigkeit der Aufwendungen als verlässliches Indiz für die berufliche Veranlassung herangezogen. Es ist zu prüfen, inwieweit nach der hierfür maßgeblichen Verkehrsauffassung Art und Ausmaß des durch die Einkünfteerzielung zu erwartenden Arbeitsanfalles einen eigenen Büroraum erforderlich machen (VwGH 12.09.1996, 94/15/0073). Laut VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0028, muss dieses Kriterium in zwei Ausprägungen erfüllt sein: Erstens muss das Arbeitszimmer der Verkehrsauffassung entsprechend sowohl nach der Art der Tätigkeit als auch auslastungsbedingt notwendig sein. Zweitens entfällt die Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers, wenn dem Steuerpflichtigen ein Arbeitsplatz an seiner Dienststelle zur Verfügung steht (siehe Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰ [2018], § 20 Rz 104/9 mwN). Verfügt ein Steuerpflichtiger als Arbeitnehmer über ein jederzeit zugängliches Arbeitszimmer an der Arbeitsstätte, steht dies der Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers grundsätzlich entgegen (VwGH 16.12.2003, 2001/15/0197; BFG 28.02.2022, RV/7100584/2022). Gegen die Notwendigkeit spricht auch, wenn der Dienstnehmer auf die Nutzung eines Büros beim Arbeitgeber freiwillig verzichtet (VwGH 30.6.2015, 2013/15/0165; VwGH 08.05.2003, 2000/15/0176; BFG 28.05.2021, RV/2100921/2020; Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰ [2018], § 20 Rz 104/9).

Der Bf bezog sich nun in seiner Argumentation darauf, dass er infolge der Corona-Pandemie von seinem Arbeitgeber ersucht worden sei, seine Arbeit nach Möglichkeit vom Homeoffice aus zu erledigen. Es gab in diesem Zusammenhang keine betriebliche Homeoffice-Vereinbarung. Vielmehr wurde eine „Interne Mitteilung“ vorgelegt, wonach alle Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen, die über eine Möglichkeit zur Heimarbeit verfügten, ab Montag 16.03.2020 von zu Hause aus arbeiten sollten.

Aus dieser Mitteilung ergibt sich, wie der Bf auch selbst in seiner Beschwerde und seinem Vorlageantrag ausgeführt hat, eine Empfehlung des Dienstgebers, nach Möglichkeit zu Hause zu arbeiten. Es ist jedoch nicht ersichtlich und wird dies auch nicht behauptet, dass ihm der Arbeitsplatz in seinem Büro am Sitz seines Arbeitgebers (= gewöhnlicher Arbeitsplatz laut Dienstvertrag) nicht mehr zugänglich gewesen wäre. Auch ein gesetzliches Verbot des Betretens von Arbeitsplätzen existierte nicht. Vielmehr sollte nach der entsprechenden Verordnung des Gesundheitsministers vom 19.03.2020 die berufliche Tätigkeit vorzugsweise außerhalb der Arbeitsstätte erfolgen, sofern dies möglich sei und Arbeitgeber und Arbeitnehmer darüber ein Einvernehmen fänden (siehe hierzu näher oben unter Punkt II/

Beweiswürdigung).

Wenn der Bf die Möglichkeit, seine nichtselbständige Tätigkeit im Homeoffice auszuüben, ergriff, so tat er dies zwar über Empfehlung und im Einvernehmen mit dem Dienstgeber, vor allem aber auch freiwillig im Interesse des Schutzes der eigenen Gesundheit und jener seiner Angehörigen. Diese Intention entspricht typischerweise einer (zumindest teilweise) in der Lebenshaltung begründeten Motivation (siehe *Bräumann* in SWK 13/2020, S. 706 unter Verweis auf VwGH 17.09.1990, 89/14/0277). Der (vorübergehend) freiwillige Verzicht, den Arbeitsplatz an der Arbeitsstätte zu nutzen, spricht jedoch, wie oben dargelegt, gegen die Notwendigkeit der Einrichtung eines häuslichen Arbeitszimmers (so auch BFG 28.02.2022, RV/7100584/2022, wonach die pandemiebedingte Nutzung des Arbeitszimmers Folge einer freiwilligen, auch im Interesse der Beschwerdeführerin stehenden Willenserklärung gewesen sei).

Die Notwendigkeit ergibt sich auch nicht im Hinblick auf das vom Bf ins Treffen geführte Erkenntnis VwGH 25.07.2013, 2011/15/0104. Laut VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0028, stellt die Notwendigkeit keine rechtliche Voraussetzung, sondern lediglich ein Indiz für die berufliche Veranlassung dar. Die Indizwirkung ergibt sich jeweils aus den konkreten Umständen des Einzelfalls. In seinem zuletzt genannten Erkenntnis wies der Gerichtshof unter Bezugnahme auf das vom Bf zitierte Judikat vom 25.07.2013 darauf hin, dass insbesondere auf die Intensität der Notwendigkeit der Einrichtung eines häuslichen Arbeitszimmers Bedacht zu nehmen sei. Laut dem Erkenntnis vom 25.07.2013 zugrundeliegendem Sachverhalt hatte der damalige Beschwerdeführer aufgrund seiner schweren Erkrankung das Dienstverhältnis überhaupt nur unter Vereinbarung der Möglichkeit der Heimarbeit eingehen können, woraus sich eine Notwendigkeit ergab (siehe hierzu auch *Kofler/Wurm* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰ [2018], § 20 Rz 104/9). Abgesehen davon, dass es im gegenständlichen Fall schon an einer konkreten Vereinbarung zwischen Bf und Dienstgeber mangelte, war eine vergleichbare Intensität im gegenständlichen Fall nicht gegeben.

Dem Bf ist darin jedenfalls beizupflichten, dass die Corona-Pandemie – wie er ausführte – die gesamte Arbeitswelt auf den Kopf gestellt und zu zum Teil unkonventionellen Maßnahmen wie eben der Auslagerung von Arbeitsplätzen zwecks Minimierung der Ansteckungsgefahr gezwungen hat. Diese Maßnahmen haben einen nicht unerheblichen Anteil an Dienstnehmern betroffen, die nunmehr entgegen früheren Gewohnheiten in ihrer Wohnung oder in ihrem Haus ihren Dienst verrichten mussten bzw. durften (laut Umfrage 44% - siehe <https://de.statista.com/statistik/1109394/umfrage/moeglichkeit-von-homeoffice-waehrend-der-corona-krise-in-oesterreich/> - siehe *Bräumann* in SWK 13/2020, S 700).

Es steht allerdings ebenso fest, dass einer Vielzahl von betroffenen Dienstnehmern die Einrichtung eines eigenen Arbeitszimmers wegen der räumlichen Verhältnisse in ihrer Wohnung gar nicht möglich gewesen wäre. Darüber hinaus ist davon auszugehen, dass angesichts des Umstandes, dass die Homeoffice-Empfehlung vorerst nur als vorübergehende (eben nur für die Dauer der Pandemie dauernde) Maßnahme eingeschätzt werden musste,

eine mit Kosten und Aufwand verbundene bloß vorübergehende Umwidmung eines Raumes (soweit überhaupt vorhanden) in ein eigenes Arbeitszimmer für einen Großteil der Betroffenen nicht zumutbar gewesen wäre. Unter diesen Gesichtspunkten erschien die Einrichtung eines eigenen, ausschließlich für die berufliche Nutzung vorgesehenen Arbeitszimmers weder angemessen noch notwendig. Insofern konnte nach der Verkehrsauffassung auch nicht von einer auslastungsbedingten Notwendigkeit eines eigenen häuslichen Arbeitszimmers gesprochen werden. Als notwendig war vielmehr nur die Einrichtung eines (vorübergehenden) Arbeitsplatzes in der Privatwohnung zu erachten.

Der Notwendigkeit der Einrichtung eines solchen **häuslichen Arbeitsplatzes** trug der Gesetzgeber insofern Rechnung, als er mit BGBl I 52/2021 mit **§ 16 Abs. 1 Z 7a EStG 1988** eine eigene Bestimmung schuf, die auf die steuerliche Entlastung von COVID-19-bedingter beruflicher Tätigkeit im privaten Wohnbereich abzielte. So sind – gemäß § 124b Z 374 EStG 1988 – Ausgaben für ergonomisch geeignetes Mobiliar ab 2020 unter den dort angeführten Voraussetzungen als Werbungskosten abzugsfähig (ErläutRV 669 BlgNR 27. GP 4f; siehe hierzu auch BFG 28.02.2022, RV/7100584/2022).

Durch diese Bestimmung sollte gewährleistet werden, dass Aufwendungen für geeignete Einrichtung eines häuslichen Arbeitsplatzes auch abzugsfähig sind, wenn sie sich nicht in einem steuerrechtlich anerkannten Arbeitszimmer befindet. Bezüglich der Anerkennung als Arbeitszimmer selbst sollten aber die oben angeführten Anforderungen – darauf wird sowohl in § 16 Abs. 1 Z 7a EStG 1988 selbst und den Erläuternden Bemerkungen ErläutRV 669 BlgNR 27. GP hingewiesen – unabhängig von der nunmehrigen Bestimmung weiter Geltung haben. Daraus ist abzuleiten, dass sich der Gesetzgeber der Problematik der nunmehr vermehrt in Anspruch genommenen Homeoffice-Tätigkeit durchaus bewusst war. Er nahm diese aber nicht zum Anlass, die Anforderungen an das Vorliegen eines steuerlichen Arbeitszimmers neu zu definieren, sondern begnügte sich mit der Erleichterung der Absetzbarkeit von Aufwendungen für die Einrichtung eines Homeoffice-Arbeitsplatzes.

Entsprechendes Mobiliar wurde – das ist unbestritten – vom Bf im Jahr 2020 nicht angeschafft. Hingewiesen sei an dieser Stelle auch darauf, dass sich der vom Bf in seinem Vorlageantrag angesprochene Ministerratsvortrag vom 26.02.2020 auf die Situation der Absetzbarkeit von Arbeitszimmern im betrieblichen Bereich, insbesondere im Zusammenhang mit Erleichterungen bei Start-up- bzw. Ein-Personen-Unternehmen, bezog (siehe *Mayr* in RdW 3/2020 v. 18.3.2020, 195), nicht jedoch auf nichtselbständig Tätige.

Insgesamt kam das Bundesfinanzgericht aufgrund obiger Erwägungen zum Schluss, dass die Einrichtung eines eigenen Arbeitszimmers im gegenständlichen Fall **nicht als notwendig** erachtet werden konnte.

III.2.3. Zum Mittelpunkt der Tätigkeit:

Da nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes die für die Anerkennung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer geforderten Kriterien in ihrer Gesamtheit erfüllt sein

müssen, sprach schon die Verneinung der Notwendigkeit des Arbeitszimmers gegen eine Anerkennung. Die Prüfung der übrigen Anforderungen, insbesondere jene der vom Bf angesprochenen nach dem Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit, konnte daher grundsätzlich dahingestellt bleiben.

Zur Argumentation des Bf's in Bezug auf den **Mittelpunkt seiner Tätigkeit** wird aber ergänzend Folgendes festgehalten:

Wie von ihm unter Hinweis auf VwGH 25.07.2013, 2011/15/0104, richtig ausgeführt wurde, bestimmt sich der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen laut Rechtsprechung nach deren materiellem Schwerpunkt, wobei sich dieser aus dem typischen Berufsbild der Tätigkeit ergibt. Nur wenn der materielle Schwerpunkt nach der Verkehrsauffassung nicht eindeutig bestimmt werden kann, ist im Zweifel auf das zeitliche Überwiegen abzustellen. Dieses lag – darin ist dem Bf zuzustimmen und gibt es keinen Grund, an der vorgelegten Bestätigung zu zweifeln – im Jahr 2020 mit 141 bestätigten Homeoffice-Tagen im häuslichen Arbeitsraum.

Allerdings bestehen seitens des Bundesfinanzgerichtes Bedenken, allein wegen der pandemiebedingt vermehrten Heimarbeit bereits im Jahr 2020 von einer grundsätzlichen Verlagerung des materiellen Schwerpunktes auszugehen.

Der Bf ist nichtselbständiger Softwareentwickler mit einem sich aus dem Dienstvertrag ergebenden gewöhnlichen Arbeitsort am Standort seines Arbeitgebers. Daraus ergibt sich ein typisches Berufsbild mit einem eindeutigen materiellen Tätigkeitsschwerpunkt außerhalb eines häuslichen Arbeitszimmers, da bei Nichtselbständigen die berufliche Tätigkeit in der Regel, dh typischerweise am vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Arbeitsplatz ausgeübt wird (Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁰ [2018], § 20 Rz 104/4).

Wenn der Arbeitgeber bedingt durch ein außergewöhnliches, unvorhersehbares Ereignis wie dem der Pandemie zwecks Minimierung der Ansteckungsgefahr dem Dienstnehmer empfiehlt bzw. es ihm erlaubt, seine Tätigkeit in seinem privaten Wohnbereich auszuüben, so kann aus dem Blickwinkel eines objektiven Betrachters keine unmittelbare Änderung des typischen Berufsbildes mit seinem materiellen Schwerpunkt abgeleitet werden. Die vom Arbeitgeber empfohlene Maßnahme musste vielmehr als eine von vielen vorübergehenden Maßnahmen bis zur Klärung der Auswirkungen der Pandemie angesehen werden. Daraus bereits im ersten Jahr eine grundlegende Änderung des typischen Berufsbildes bzw. des materiellen Tätigkeitsschwerpunktes abzuleiten, entspräche nicht der Verkehrsauffassung. Eine Änderung des Tätigkeitsschwerpunktes würde zumindest eine entsprechende, konkrete Vereinbarung zwischen Dienstgeber und Dienstnehmer (abweichend von der Vereinbarung laut Dienstvertrag vor der COVID-19-Pandemie), die auf eine länger angelegte Dauer abzielt, erfordern. Eine solche lag aber hier im Jahr 2020 nicht vor. Darin liegt auch der Unterschied zu dem vom Bf zitierten Erkenntnis VwGH 25.07.2013, 2011/15/0104. Laut do. Sachverhalt war die Anstellung überhaupt nur nach einer Sondervereinbarung mit dem Arbeitgeber möglich, die Tätigkeit aufgrund massiver gesundheitlicher Beeinträchtigung vorwiegend am

Heim Arbeitsplatz ausüben zu können, was auch tatsächlich so geschah. Eine solche dauernde, konkrete Vereinbarung, die einen möglichen Tätigkeitsschwerpunkt am Heim Arbeitsplatz und die Notwendigkeit eines solchen als Grundlage des Dienstverhältnisses von vornherein festlegte, lag im hier zu entscheidenden Beschwerdefall nicht vor. Mangels Änderung des materiellen Schwerpunktes aufgrund des typischen Berufsbildes hatte hier eine für Zweifelsfälle nach zeitlichen Kriterien vorzunehmende Bestimmung des Mittelpunktes der Tätigkeit daher nicht zu erfolgen.

III.2.4. Ergebnis:

Aufgrund obiger Erwägungen konnte dem Beschwerdebegehren mangels Annahme der Notwendigkeit eines eigenen häuslichen Arbeitszimmers, aber auch mangels Annahme der Verlagerung des Mittelpunktes der Tätigkeit im Jahr 2020 kein Erfolg beschieden sein. Die Beschwerde war daher abzuweisen.

IV. Zum Abspruch über die 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 (**Art. 133 Abs. 4 B-VG**).

Das Bundesfinanzgericht orientierte sich in seiner Entscheidung an der umfangreichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu den für die Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers erforderlichen Voraussetzungen. Ob die einzelnen Kriterien, insbesondere jene der Notwendigkeit oder des Mittelpunktes der Tätigkeit erfüllt sind, ist jeweils im Einzelfall bezogen auf das konkret vorliegende sachliche Geschehen zu beurteilen. Das Erkenntnis war daher nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig.

Linz, am 24. März 2022