

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerden vom 13. November 2019 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf (nun Finanzamt Österreich) vom 14. Oktober 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 und 2018 Steuernummer ***BF1StNr1***

zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2017 und 2018 wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden im Umfang der Beschwerdeentscheidungen vom 27.11.2020 abgeändert.

Die Einkommensteuer 2017 wird in Höhe von 14.473,83 € festgesetzt. Unter Anrechnung der bereits abgeführten Lohnsteuer in Höhe von 14.633,48 € ergibt das eine Gutschrift in Höhe von 160,00 €.

Die Einkommensteuer 2018 wird in Höhe von 13.004,95 € festgesetzt. Unter Anrechnung der bereits abgeführten Lohnsteuer in Höhe von 13.246,79 € ergibt das eine Gutschrift in Höhe von 242,00 €.

Bezüglich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der festgesetzten Abgaben wird auf diese Beschwerdeentscheidungen verwiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) beantragte am 29.07.2019 in ihrer **Arbeitnehmerveranlagung** für das Jahr 2017 Werbungskosten in Höhe von 2.415,28 € und für das Jahr 2018 in Höhe von 2.456,98 €.

Mit **Ersuchen um Ergänzung** vom 21.08.2019 wurde der Bf. aufgetragen, die beantragten Werbungskosten zu präzisieren, eine Kostenaufstellung und Belege nachzureichen, sowie den beruflichen Zusammenhang darzulegen.

In Beantwortung dieses Ersuchens vom 02.09.2019 legte die Bf. eine Tabelle mit den beantragten Werbungskosten vor:

Einkommensteuer 2017:

Arbeitsmittel	
Tablet	199,99 €
Handy	179,00 €
sonstiges	378,99 €
Schuhe	30,30 €
Schuhe	22,90 €
Stiefel	34,98 €
Stiefel	17,99 €
Infrarotpanel	59,85 €
Infrarotpanel	112,80 €
Strom anteilig	570,81 €
Betriebskosten anteilig	517,13 €
Wohnung anteilig	1.009,36 €
Internet (50% beruflich)	119,40 €

Summe	2.495,52 €
-------	-------------------

Einkommensteuer 2018:

Fahrradreparatur	78,30 €
Friseur	10,00 €
Passfotos (CSC ***1***)	9,90 €
Sandalen	25,98 €
Schuhe und Akkus	25,98 €
Schuhe	22,90 €
Impfstoff (CSC)	69,25 €
Nobite (CSC)	28,60 €
Hose (CSC)	10,50 €
Impfungen (CSC)	106,00 €
Pass (CSC)	75,90 €
Akkuladegerät	11,80 €
DVD-Laufwerk	39,07 €
Garmin (= Fitnessuhr)	180,50 €
Spusu (Handytarif inklusive Datenroaming)	47,40 €
Wasserfilter (CSC)	28,38 €
Internet (50% beruflich)	119,40 €
Wohnung anteilig	1.009,37 €
Strom anteilig	278,22 €
Betriebskosten anteilig	517,13 €
Schuhe	11,70 €

Kamin	474,80 €
Summe	3.180,57 €

In den **Einkommensteuerbescheiden 2017 und 2018**, jeweils vom 14.10.2019 wurde mangels Vorlage der abverlangten Belege lediglich das Werbungskostenpauschale in Höhe von 132 € berücksichtigt.

Mit Eingabe vom 13.11.2019 erhob die Bf. innerhalb offener Rechtsmittelfrist **Beschwerde** und legte die abverlangten Belege vor. Begründend wurde ausgeführt, dass die Kosten für ein Arbeitszimmer anteilig angesetzt worden seien, und dass die Kleidung für Kundenbesuche sowie die zusätzlichen Arbeitsmittel beruflich benötigt worden seien. Der Arbeitgeber habe einen Laptop zur Verfügung gestellt.

CSC bedeute ein beruflicher Aufenthalt in *****1*****, für den ein neuer Pass benötigt worden sei, sowie diverse Impfungen, Anti-Mückenschutz, Wasserfilter, ...

Mit einem weiteren **Ersuchen um Ergänzung vom 21.09.2020** wurde die Bf. aufgefordert, eine Kopie des Dienstvertrages bzw Zusatzvereinbarungen bezüglich Telearbeit sowie eine Bestätigung des Dienstgebers nachzureichen, dass in dessen Räumlichkeiten kein entsprechender Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt werde. Weiters wurde die Bf. ersucht, bekanntzugeben, in welchem prozentuellen Ausmaß (gesehen auf die Gesamtarbeitszeit) die Tätigkeit im Außendienst verrichtet werde.

Die Bf. legte eine Vereinbarung über die Einrichtung einer außerbetrieblichen Arbeitsstätte in Privaträumen von Arbeitnehmer/innen mit ihrem Dienstgeber vom 23.1.2013 vor.

Mit **Beschwerdevorentscheidungen, jeweils vom 27.11.2020** wurden im Jahr 2017 Werbungskosten in Höhe von 245,90 € und im Jahr 2018 in Höhe von 346,30 € berücksichtigt.

2017 wurden folgende Ausgaben anerkannt:

Handy (50% beruflich)	89,50 €
Internet (50% beruflich)	119,40 €
Tablet (20% beruflich)	37,00 €
Summe	245,90 €

2018 wurden folgende Ausgaben anerkannt:

Akku, Spusu Handytarif, DVD-Laufwerk (50% beruflich)	51,65 €
--	---------

Internet (50% beruflich)	119,40 €
Impfkosten	175,25 €
Summe	346,30 €

Mit Eingabe über FinanzOnline vom 21.12.2020 stellte die Bf. einen **Vorlageantrag** und reichte per Post die abverlangten Belege mit Eingabe nach. Der Vorlageantrag richtet sich ausschließlich gegen die Nichtanerkennung der Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer. Die Bf. habe keinen fixen Arbeitsplatz bei ihrem Dienstgeber, es gebe lediglich Shared Desks und die Arbeitnehmer hätten keine Garantie, dass ein Arbeitsplatz frei sei.

Nachgereicht wurde eine Bestätigung des Arbeitgebers über eine teilweise Erbringung der Arbeitsleistung außerhalb des Firmensitzes der X- GmbH, ausgestellt jeweils für das Jahr 2017 und 2018. Diese Bestätigungen beinhalten, dass Mehraufwendungen aufgrund der Erbringung der Arbeitsleistung außerhalb des Firmensitzes laut Betriebsvereinbarung mit einer monatlichen Energiepauschale von 46 € im Jahr 2017 und 47,75 € ab Juli 2018 und einem pauschalen Kostenersatz für die Nutzung des privaten Datenanschlusses von 25 € für die Jahre 2017 und 2018 ersetzt werden. Die Errichtung eines Telearbeitsplatzes im Wohnungsverband der Arbeitnehmerin geschehe freiwillig. Die Benützung dieses Telearbeitsplatzes werde zwischen der Arbeitnehmerin und Arbeitgeber individuell vertraglich vereinbart. Für die je nach Tätigkeit individuell mit dem Vorgesetzten vereinbarten Anwesenheitszeiten in einem X Büro stehe im Rahmen des Desk-Sharings die notwendige Infrastruktur, unter anderem auch ein Arbeitsplatz, zur Verfügung. Der Bf. werde jedoch kein eigener fixer, ihr zugeordneter Arbeitsplatz in einem X Büro zur Verfügung gestellt.

Diese Beschwerden wurden dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 03.03.2021 zur Entscheidung vorgelegt und richten sich lediglich gegen die Nichtanerkennung der beantragten Aufwendungen (anteilige Wohnungskosten, Betriebskosten und Energiekosten) hinsichtlich des im Wohnungsverband gelegenen Arbeitsplatzes als Werbungskosten.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. war in den verfahrensgegenständlichen Jahren bei der Fa. X- GmbH als IT-Spezialistin angestellt. Die Bf. hat in den verfahrensgegenständlichen Jahren ihre Arbeit zum Teil in einem im Wohnungsverband eingerichteten Raum verrichtet. Der Arbeitgeber stellte der Bf. für die Verrichtung ihrer Arbeit im Wohnungsverband ein Notebook und die für die Tätigkeit erforderliche Software zur Verfügung.

Für die Nutzung des privaten Datenanschlusses oder der privaten Datenkarte für Firmenzwecke erhielt die Bf. in den verfahrensgegenständlichen Jahren von ihrem Dienstgeber einen monatlichen pauschalen Kostenersatz in Höhe von 25 €, sowie eine Abgeltung für Energiekosten und für die Bereitstellung eines Raumes eine monatliche Energiepauschale von 46 € (ab Juli 2018: 47,75 €), die mit dem laufenden Bezug versteuert wurden.

Der Dienstgeber stellt als Telefonvarianten die Verwendung von Softphone und/oder eines Firmenmobiltelefons zur Verfügung. Kosten für geschäftliche Gespräche über einen privaten Telefonprovider können nach den firmenmäßigen Richtlinien für Spesenrechnung abgerechnet werden. (Anteilige) Grundgebühren für privaten Telefonanschlüsse werden nicht vergütet.

Die Errichtung des Telearbeitsplatzes im Wohnungsverband der Bf. geschah laut Vereinbarung freiwillig. Für die Anwesenheitszeiten in einem Büro des Dienstgebers steht im Rahmen des Desk-Sharings die notwendige Infrastruktur, unter anderem auch ein Arbeitsplatz, zur Verfügung. Der Bf. ist jedoch kein eigener fixer, ihr zugeordneter Arbeitsplatz in einem Büro der X- GmbH zugeordnet. Die Bf. konnte zu Hause arbeiten, wenn es die Art der Tätigkeit erlaubte. Dies stand im freien Ermessen der Bf. und war nicht zwingend.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich aus der Aktenlage, den Schriftsätzen, den vorliegenden Belegen und den Bestätigungen des Dienstgebers über die teilweise Erbringung der Arbeitsleistung außerhalb des Firmensitzes der X- GmbH, ausgestellt jeweils für das Jahr 2017 und 2018, der Vereinbarung über die Einrichtung einer außerbetrieblichen Arbeitsstätte in Privaträumen von Arbeitnehmer/innen abgeschlossen zwischen der X- GmbH und der Bf. sowie aus den Einkommensteuerbescheiden 2017 und 2018, jeweils vom 14.10.2019 und erweisen sich als unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung/Abänderung/Stattdabe)

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

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

Z 1: die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

Z 2 lit. 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.

...

Z 2 lit. d: Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie die 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.

Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes (dh häusliches) Arbeitszimmer und dessen Einrichtung können nur abgezogen werden, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt „der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit“ bildet. Die von der Rechtsprechung schon vor 1996 aus Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a abgeleiteten Anforderungen wurden durch die Einfügung der lit d nicht beseitigt. Sie bestehen neben den in Z 2 lit d formulierten Voraussetzungen weiter (VwGH 25.5.2011, 2007/13/0119). Die berufliche Nutzung eines Arbeitszimmers muss daher weiterhin nach der Art der Tätigkeit erforderlich, dh notwendig sein. Der Raum muss weiters tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt und entsprechend eingerichtet sein.

Notwendig ist ein im Wohnungsverband liegendes Arbeitszimmer unter anderem dann, wenn dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber kein Büro zur Verfügung gestellt wird.

So entfällt die **Notwendigkeit** des häuslichen Arbeitszimmers, wenn dem Steuerpflichtigen ein Arbeitsplatz an seiner Dienststelle zur Verfügung steht; hierfür genügt es z.B. bei Lehrern, wenn Vorbereitungs- und Korrekturarbeiten in einem Lehrerzimmer, einem Konferenzzimmer oder leer stehenden Klassenzimmern verrichtet werden können, selbst wenn kein fixer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Der freiwillige Verzicht auf die Nutzung eines Büros beim Arbeitgeber führt hingegen nicht zu einer Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers (Kofler/Wurm in Doralt, EStG, § 20, Rz 104/9 mit Hinweis auf VwGH 30.06.2015, 2013/15/0165; VwGH 08.05.2003, 2000/15/0176; BFG 28.09.2015, RV/7104966/2014; BFG 30.06.2017, RV/7102215/2011).

Im gegenständlichen Fall wurde eine "Vereinbarung über die Einrichtung einer außerbetrieblichen Arbeitsstätte in Privaträumen von Arbeitnehmer/inne/n zwischen der Bf. und ihrem Arbeitgeber abgeschlossen.

Unter Punkt 3.3. erster Absatz dieser Vereinbarung wurde zwischen der Bf. und ihrem Arbeitgeber vereinbart, dass bei entsprechenden Erfordernissen die/der Arbeitnehmer/in auch zur ausschließlichen Arbeitsleistung in der betrieblichen Arbeitsstätte angehalten werden.

Unter Punkt 7 dieser Vereinbarung wird festgehalten, dass von jedem Vertragspartner mit einer Ankündigungsfrist von drei Monaten zum Monatsletzten die außerbetriebliche Arbeitsstätte aufgegeben werden kann bzw durch X- GmbH (den Dienstgeber) beendet werden kann.

Die Bestätigung über die teilweise Erbringung der Arbeitsleistung außerhalb des Firmensitzes beinhaltet die Freiwilligkeit der Errichtung eines Telearbeitsplatzes im Wohnungsverband der Bf. Dieses Prinzip der Freiwilligkeit ergibt sich auch aus der oben angeführten Vereinbarung, wonach der Telearbeitsplatz in der Wohnung des Dienstnehmers jederzeit von beiden Seiten unter Einhaltung einer Ankündigungsfrist von einem Monat schriftlich aufgegeben werden kann. Nach Aufgabe des Telearbeitsplatzes wird die Tätigkeit in der betrieblichen Arbeitsstätte fortgesetzt.

Nach Aktenlage war der Bf. zwar kein fixer Arbeitsplatz zugewiesen, konnte sich beim Arbeitgeber im Büro jedoch einen freien Arbeitsplatz aussuchen.

Wenn die Einrichtung eines häuslichen Arbeitszimmers auf Freiwilligkeit beruht, besteht nach der Judikatur des BFG und VwGH keine Notwendigkeit eines beruflich verwendeten Arbeitszimmers (vgl. BFG 30.6.2017, RV/7102215/2011). Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung. Tätigkeiten, für die ein Arbeitszimmer nicht notwendig ist, sind für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit jedenfalls unbeachtlich. Diese Freiwilligkeit steht der erforderlichen Notwendigkeit der Tätigkeit in einem häuslichen Arbeitszimmer jedenfalls entgegen, was zur Folge hat, dass die Aufwendungen der Bf. für ihr häusliches Arbeitszimmer aus diesem Grund nicht als Werbungskosten anerkannt werden können.

Hinzu kommt, dass die Bf. die Möglichkeit hat, einen Arbeitsplatz, wenn auch nach Rücksprache mit anderen Dienstnehmern ihres Arbeitgebers, zu nutzen. Die Möglichkeit der Nutzung eines Büros beim Arbeitgeber steht der Notwendigkeit eines Arbeitszimmers jedenfalls entgegen (vgl. VwGH 30.6.2015, 2013/15/0165; BFG 19.9.2015, RV/7102267/2015).

Nachdem die vom Bf. beantragten Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer schon nach den bisherigen Ausführungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden können, erübrigt es sich auf die weitere Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit, nämlich, dass der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird und auch entsprechend eingerichtet ist, näher einzugehen.

Im Fall des Einrichtens eines Desk-Sharings durch den Dienstgeber im Büro und in weiterer Folge der Möglichkeit der auf Freiwilligkeit basierten Erbringung der Arbeitsleistung an einem Arbeitsplatz außerhalb des Unternehmens sind die beantragten Aufwendungen nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Die Errichtung des Arbeitsplatzes dient in diesem Fall nicht der Erhaltung oder Sicherung der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Aus der Vergütung einer Energiepauschale lässt sich nicht ableiten, dass die Mitarbeiterin/der Mitarbeiter keinen Arbeitsplatz in der Firma hat und einen Arbeitsplatz außerhalb der Firma anschaffen muss, sondern nur dass auf Grund einer individuellen Vereinbarung der Arbeitnehmer – hier die Bf. - auch außerhalb der Firma ihre Arbeitsleistung erbringen kann. Die Benützung eines Telearbeitsplatzes und die Anwesenheitszeiten werden individuell vereinbart. Wenn sich ein Arbeitnehmer nicht für Teleworking entscheidet, wird ihm im Rahmen des Desk-Sharings die notwendige Infrastruktur, unter anderem auch ein Arbeitsplatz im Firmenbüro zur Verfügung gestellt. So obliegt der Bf. die Wahl ihre Arbeitsleistung im Firmenbüro oder im häuslichen Arbeitszimmer zu erbringen.

Der VfGH bestätigt im Übrigen diese strenge Vorgangsweise (vgl. Entscheidung des VfGH vom 05.06.2014, B 109/2014), indem dort ausgeführt wird, dass es dem Gesetzgeber freisteht, im Bereich möglicher privater Mitverwendung die Anerkennung von Betriebsausgaben oder Werbungskosten an strenge Voraussetzungen zu binden (VfGH 05.06.2014, B 109/2014).

Die beantragten Ausgaben für ein Arbeitszimmer und der damit in Zusammenhang stehenden Ausgaben (Miete, Strom, Heizung, ...) waren nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Es waren folglich Werbungskosten in Höhe von 245,00 € für das Jahr 2017 und in Höhe von 346,30 € für das Jahr 2018 zu berücksichtigen.

Den Beschwerden war im Umfang der Beschwerdevorentscheidungen, jeweils vom 27.11.2020, teilweise Folge zu gegeben.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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.

Da im gegenständlichen Verfahren die entscheidungsrelevanten Rechtsfragen bereits ausreichend durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt sind, und die Entscheidung von dieser Rechtsprechung nicht abweicht, ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig.

Wien, am 4. April 2022