

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 21.06.2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 25.05.2021, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020, zu Recht erkannt:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Die Fälligkeit des mit diesem Erkenntnis festgesetzten Mehrbetrages der Abgabe ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

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) erklärte in ihrem elektronisch eingelangten Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung 2020 vom 28.02.2021 neben Sonderausgaben, Arbeitsmittel in Höhe von 1.352,90 € und sonstige Werbungskosten in Höhe von 1.549,78 € und bezeichnete ihre berufliche Tätigkeit als „IT-Organisator“.

Mit Vorhalt vom 03.05.2021 wurde die Bf von der Abgabenbehörde ersucht, jene Belege zu übermitteln, die mit den als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben in Zusammenhang stünden, den beruflichen Arbeitsbereich mitzuteilen und darzulegen, wie die Ausgaben mit ihrem Beruf zusammenhängen.

Mit Schreiben vom 08.05.2021 teilte die Bf mit, dass sie als „Business Analyst“ bei ***A*** beschäftigt und seit Mitte März fast durchgängig coronabedingt im Homeoffice (vom Arbeitgeber angeordnet) tätig sei. Um ihre Augen zu schonen und Bandscheibenvorfälle zu vermeiden habe sich die Bf zuhause einen professionellen Arbeitsplatz eingerichtet, da sie den ganzen Arbeitstag am Laptop arbeite. Die Bf verwies darauf, dass eine Erstattung durch ihren Arbeitgeber oder Förderstellen für 2020 nicht erfolgt sei und übermittelte die folgenden Unterlagen:

- eine „Kostenzusammensetzung“ aus der unter anderem hervorgeht, dass sich die als Werbungskosten geltend gemachten „Arbeitsmittel“ in Höhe von 1.352,90 € aus Ausgaben für eine Docking-Station (142,97 €), Bildschirme (419,24 €), einen Schreibtischsessel (710,79 €) und eine Webcam (79,90 €) zusammensetzten und unter der Bezeichnung „sonstige Werbungskosten“ in Höhe von 1.549,78 € neben der Betriebsratsumlage (138,87 €) die folgenden Ausgaben für „Homeoffice“ (1.410,91 €) zusammengefasst worden seien: „Miete“ (1.122,28 €), „Haushaltsversicherung“ (18,77 €), „Strom“ (72,03 €), „Heizung und Wasser“ (85,30 €) sowie „Internet“ (112,54 €),
- eine Aufstellung, derzufolge die Gesamtfläche der Wohnung 104,84 m² und die Fläche des Arbeitszimmers 13,56 m² betrage,
- Aufstellungen der Gesamtkosten und Berechnung der anteiligen, auf das Arbeitszimmer entfallenden Kosten für die folgenden Ausgaben: „Miete samt Betriebskosten“, „Haushaltsversicherung“, „Heizung und Wasser“ und „Strom“,
- eine Aufstellung aus der hervorgeht, dass die Bf im Jahr 2020 an 150 Arbeitstagen im Homeoffice und an 89 Arbeitstagen im „Büro plus Dienstgänge“ gearbeitet habe,
- eine Schätzung der im Zusammenhang mit Homeoffice entstandenen Kosten für „Internet“ im Ausmaß von 40 % der Ausgaben für die Monate März bis August und Oktober bis Dezember 2020,
- eine Rechnung von „***C***“, ***Adr2***, vom 12.06.2020 bezüglich einer Docking Station in Höhe von 142,97 €,
- eine Rechnung von „***C***“, ***Adr2***, vom 22.06.2020 bezüglich zweier Bildschirme (LG 27BK750Y-B-schwarz) in Höhe von 419,24 €,
- eine Rechnung von „***D***“, ***Adr3***, vom 23.10.2020 bezüglich eines Drehstuhls in Höhe von 710,79 €,
- eine Rechnung von „***E***“, ***Adr4***, vom 07.12.2020 bezüglich einer Webcam in Höhe von 79,90 €,
- Entgeltnachweise von ***A*** für die Monate Jänner bis Dezember 2020,
- zwei Zahlungspläne der „Uniqa Versicherungen AG“ bezüglich Krankenversicherung in Gesamthöhe von 639,88 €,
- 10 Rechnungen von „A1“, ***Adr***, für die Monate März bis Dezember 2020,
- 12 Rechnungen von ***F***, bezüglich Hauptmietzins und Betriebskosten in Höhe von jeweils 913,37 €,
- eine Abrechnung von „Verbund“, für den Zeitraum 01.06.2019 bis 27.05.2020 bezüglich

Energiekosten und Netzgebühren in Höhe von 447,61 € sowie

– 12 Zeitnachweise für die Monate Jänner bis Dezember 2020, aus denen hervorgeht, an welchen Arbeitstagen die Bf im Homeoffice („Remote Working“) bzw im Büro gearbeitet habe:

Monat	Gesamtanzahl der Arbeitstage	Homeoffice	Büro plus Dienstgänge
Jänner	21	0	21
Februar	20	0	20
März	17	7	10
April	21	21	21, richtig: 0
Mai	17	17	0
Juni	16	16	0
Juli	24	23	1
August	11	7	4
September	16	9	7
Oktober	18	13	5
November	21	21	0
Dezember	16	16	0
Σ	218	150	89, richtig: 68

Im Einkommensteuerbescheid 2020 vom 25.05.2021 wurden neben „Werbungskosten für ergonomisch geeignetes Mobiliar für Homeoffice“ in Höhe von 150 € auch „Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte“ in Höhe von 893,52 € in Abzug gebracht. In der Bescheidbegründung wurde unter anderem darauf hingewiesen, dass Ausgaben für ergonomisch geeignetes Mobiliar für Homeoffice nur in Höhe des für die Veranlagung 2020 geltenden Höchstbetrages von 150 € berücksichtigt werden könnten, wobei der Überschreibungsbetrag in den Veranlagungen 2021 bis 2023 weiter abzugsfähig bleibe, wenn zumindest für 26 Tage im Homeoffice gearbeitet werde. Bezüglich eines steuerlich anerkannten Arbeitszimmers verwies die Abgabenbehörde, dass ein solches nur dann vorliege, wenn dieses ausschließlich beruflich genutzt werde und den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit darstelle. Für den Fall, dass der Arbeitgeber bzw die Arbeitgeberin

grundsätzlich ein Büro zur Verfügung stelle und dieses nur vorübergehend wegen Corona nicht genutzt werden könne, seien die Kosten des Arbeitszimmers und die damit zusammenhängenden Mehraufwendungen (Miete, Strom, ...) nicht absetzbar.

Mit Schriftsatz vom 21.06.2021 erhob die Bf Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 vom 25.05.2021 und begründete diese damit, dass ihr Arbeitszimmer seit Mitte März 2020 ausschließlich beruflich genutzt werde. Nachdem die Bf im September 2019 bei „***A***“ begonnen habe und für 6,5 Monate im Büro in der ***Adr5*** gearbeitet habe und sie seit Mitte März 2020 von zuhause aus arbeite (das seien jetzt schon mehr als 15 Monate), stelle dies den Mittelpunkt ihrer gesamten beruflichen Tätigkeit bei „***A***“ dar. Die Bf habe zwar grundsätzlich noch einen Arbeitsplatz im Büro in der ***Adr5***, allerdings sei es nicht absehbar, wann sie wieder dort arbeiten werde. Die Bf verwies darauf, dass sie seit über 15 Monaten gezwungen sei, fast durchgängig von zu Hause aus zu arbeiten. Es würden gerade Desk-Sharing-Konzepte bei „***A***“ ausgearbeitet. Höchstwahrscheinlich werde die Bf in Zukunft nicht einmal mehr einen fixen Schreibtisch im Büro haben und keine 5 Tage pro Woche im Büro arbeiten können, da es weniger Schreibtische als Mitarbeiter geben werde. Fürs Homeoffice sei der Bf lediglich ein Laptop, eine Maus, ein Smartphone und ein wesentlich langsames Internet zur Verfügung gestellt worden, welches die Bf nicht verwende, da die Arbeit ansonsten um einiges länger dauern würde. Die Bf habe sich privat ein schnelleres Internet zugelegt. Die Mitnahme von einem oder zwei Bildschirmen aus dem Büro sei nicht gestattet worden. Ein Arbeiten zuhause stelle ohne zusätzliche Bildschirme eine erhebliche Erschwernis dar. Das Arbeiten auf nur einem, kleinen Laptopbildschirm dauere viel länger als auf zwei großen Bildschirmen. Folglich hätte die Bf ihre Arbeit wahrscheinlich nicht vollständig ausüben können, da man nicht länger als 12 Stunden am Tag arbeiten dürfe. Die Bf versicherte, dass die beiden Bildschirme und der ergonomische Schreibtischsessel unbedingt notwendig seien und ersucht, zumindest diese für 2020 in voller Höhe (1.130,03 €) bei den Werbungskosten zu berücksichtigen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 09.07.2021 wurden von der Abgabenbehörde – wie bereits im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2020 vom 25.05.2021 – die Ausgaben für den Schreibtischsessel (710,79 €) in Höhe von 150 € als „Werbungskosten für ergonomisch geeignetes Mobiliar für Homeoffice“ berücksichtigt, während die von der Bf im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer anteilig als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben für Miete, Haushaltsversicherung, Strom und Heizung unberücksichtigt blieben. In der Bescheidbegründung führte die Abgabenbehörde dazu aus, dass ein steuerlich anerkanntes Arbeitszimmer nur dann vorliege, wenn das Arbeitszimmer ausschließlich beruflich genutzt werde und den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit darstelle. Für den Fall, dass der Arbeitgeber oder die Arbeitgeberin grundsätzlich ein Büro zur Verfügung stelle (was auch bei Desk-sharing-Modellen gelte) und dass dieses nur vorübergehend wegen Corona nicht genutzt werden könne, seien die Kosten des Arbeitszimmers und die damit zusammenhängenden Mehraufwendungen (Miete, Strom, ...) nicht absetzbar. Die von der Bf als Werbungskosten

geltend gemachten Arbeitsmittel in Höhe von 642,11 €, nämlich eine Dockingstation (142,97 €), zwei Bildschirme (419,24 €) und eine Webcam (79,90 €), wurden im Rahmen der Beschwerdeentscheidung von der Abgabenbehörde um einen 40 %igen Privatanteil gekürzt und somit in Höhe von nunmehr 385,27 € in Abzug gebracht. Die als sonstige Werbungskosten geltend gemachte Betriebsratsumlage (138,87 €) und die Ausgaben für Internet (112,54 €) wurden in erklärter Höhe berücksichtigt.

Mit Schreiben vom 25.07.2021 stellte die Bf den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Bundesfinanzgericht und führte darin aus, dass sie ca. 40 Stunden pro Woche arbeite. Die Bf gab zu bedenken, dass sie bei einem Privatanteil von 40 Prozent zusätzlich ca. 26 Stunden pro Woche privat am Laptop verbringen müsste, was aber nicht der Fall sei. Die Bf beteuerte, dass sie ihren privaten Laptop ca. eine Stunde pro Woche und das auf der Couch verwende, damit sie nebenbei fernsehen könne. Daher ersuchte die Bf um Streichung des Privatanteils. Die Bf brachte vor, dass sie in der Arbeitnehmerveranlagung vergessen habe, die Lautsprecher in Höhe von 22,99 € als Arbeitsmittel in Ansatz zu bringen und ersuchte, diese nunmehr in Höhe von 665,10 € (= 642,11 € + 22,99 €) zu berücksichtigen. Bezüglich des Arbeitszimmers verwies die Bf darauf, dass dieses aufgrund des Teleworkens den Mittelpunkt ihrer beruflichen Tätigkeit darstelle und zitierte die folgende WKO-Definition : „Tätigkeit (Berufsbilder), deren Mittelpunkt in einem Arbeitszimmer liegt: Die Tätigkeit wird ausschließlich oder nahezu ausschließlich im Arbeitszimmer ausgeübt oder die Tätigkeitskomponenten, die auf das Arbeitszimmer entfallen, sind typischerweise für das Berufsbild wesentlich. Beispiele: Gutachter, Schriftsteller, Dichter, Teleworker, Maler, Komponist, Heimbuchhalter.“ Die Bf führte weiter aus, dass der Schreibtischsessel daher ebenfalls voll für 2020 angerechnet werden müsste, ebenso die anteiligen Ausgaben für Miete, Haftpflichtversicherung, Strom, Heizung und Wasser.

Mit Vorlagebericht vom 29.07.2021 legte die Abgabenbehörde die Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vor und nahm zu den einzelnen als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben dahingehend Stellung, dass die Ausgaben für die Betriebsratsumlage (138,87 €), die Dockingstation (142,97 €) und das Internet (112,54 €) in erklärter Höhe, die Ausgaben für die beiden Bildschirme (419,24 €), die Webcam (79,90 €) und die Lautsprecher (22,99 €) abzüglich eines Privatanteils von 40 % und der Schreibtischsessel in Höhe von 150 €, somit insgesamt in Höhe von 857,67 € als Werbungskosten zu berücksichtigen seien. Bezüglich des Arbeitszimmers im Wohnungsverband verwies die Abgabenbehörde darauf, dass der Bf grundsätzlich ein Arbeitsplatz des Arbeitgebers zur Verfügung stehe, weshalb die Nutzung eines Raumes in der Wohnung während des Lockdowns nicht zu einem abzugsfähigen Arbeitszimmer führe. Wenn dem Arbeitnehmer in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers ein Arbeitszimmer zur Nutzung überlassen werde, sei die steuerliche Anerkennung des privaten Arbeitszimmers grundsätzlich ausgeschlossen (vgl. VwGH 30.06.2015, 2013/15/0165; 18.10.2017, Ra 2016/13/0028; BFG 28.09.2015, RV/7104966/2014). Auch wenn in der Literatur durchaus die Meinung vertreten werde, dass

bei Desk-Sharing-Modellen (im Fall der Bf irrelevant, weil dies erst für die Zukunft geplant sei) die Voraussetzungen für ein Arbeitszimmer gegeben seien, vertrete die Finanzverwaltung weiterhin die Rechtsansicht, dass nur bei gänzlichem Entfall eines Arbeitszimmers beim Arbeitgeber die Verwendung eines eigenen Arbeitszimmers im Wohnungsverband als notwendig zu erachten sei. Die anteiligen Kosten des Arbeitszimmers könnten somit nicht in Abzug gebracht werden.

Mit Beschluss vom 12.10.2021 wurde die Bf aufgefordert, jene Vereinbarung mit ihrem Dienstgeber zu übermitteln, aus der hervorgehe, ob sie im Jahr 2020 verpflichtet gewesen sei oder ob es ihr freigestellt gewesen sei, im Homeoffice zu arbeiten, die Dauer einer etwaigen, vom Dienstgeber ausgesprochenen „Homeoffice-Anordnung“ nachzuweisen, ihre berufliche Tätigkeit als „Business Analyst“ näher zu beschreiben und die Angaben durch Unterlagen zu belegen, eine Kopie des Grundrisses ihrer Wohnung zu übermitteln und den Raum zu kennzeichnen, der im Jahr 2020 als Homeoffice-Räumlichkeit genutzt worden sei, anhand von mehreren Fotos die Einrichtung des für Homeoffice verwendeten Raumes zu dokumentieren und Auskunft darüber zu geben, wie viele Erwachsene und wie viele Kinder im Jahr 2020 in der Wohnung, ***Bf1-Adr*** gewohnt haben.

Mit Schreiben vom 09.11.2021 übermittelte die Bf eine Bestätigung von „***A***“, als Arbeitgeber der Bf, wonach im Jahr 2020 aufgrund der COVID-19-Pandemie und Lockdown-Situation „Remote Working“ und „Home-Office“ forciert worden sei. Als Arbeitgeber habe „***A***“ grundsätzlich immer ein Büro zur Verfügung gestellt und der primäre Dienstort sei auch das Bürogebäude in ***Adr5***, gewesen. In Einklang mit den behördlichen und regulatorischen Maßnahmen habe „***A***“ stets auch ihre Regelungen zu Präsenz im Büro vs. Home-Office angepasst. In den „harten Lockdown“-Phasen im Jahr 2020 seien alle Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter angewiesen worden, im Home-Office zu arbeiten, sofern keine massiven betrieblichen oder privaten Gründe dagegensprächen. Abseits der „harten Lockdown“-Phasen habe man die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter unter Einhaltung des maximalen Belegungsgrades im Büro von 50 % teilweise im Büro und teilweise im Home-Office arbeiten lassen. Die diesbezügliche Regelung sei individuell in den Teams in Abstimmung mit der Führungskraft festgelegt worden.

Bezüglich ihrer beruflichen Tätigkeit führte die Bf aus, dass sie als „Business Analyst“ im Bereich ICT & Process Management (im Jahr 2020 Organisation/IT genannt) in der Gruppe Service Delivery ***G*** tätig gewesen sei. Grundsätzlich sei die Bf dafür zuständig, die technischen Anforderungen aus dem Fachbereich sowie IT-Projekte im Kernsystem ***G*** umzusetzen. Konkrete Beispiele seien die technische Implementierungen im ***G***, damit neue Partnerbanken Kreditkarten der ***A*** ausgeben können, die technische Umsetzung bzw Koordination von Bankfusionen sowie die Leitung des Teilprojekts Softwareentwicklung, bei dem Coding Guidelines und Coding Reviews, Non Functional Requirements sowie die Anonymisierung von Echtdaten im Testsystem implementiert wurden. Des Weiteren setze die Bf gerade das Berechtigungskonzept für das Kernsystem ***G*** um. Bei ihrer Tätigkeit

arbeite die Bf eng mit den Entwicklern, aber auch mit dem externen Partner ***H*** (ehemals ***I***) und den internen Fachbereichen in der ***A*** zusammen – die Kommunikation erfolge vorwiegend per E-Mail, Telefon und Videokonferenzen.

Die Bf übermittelte weiters einen Grundriss der von ihr bewohnten Wohnung aus dem hervorgeht, dass die Wohnung über eine Wohnfläche von 102,14 m² (Gesamtfläche 104,84 m²) verfüge und das als „Homeoffice-Räumlichkeit“ gekennzeichnete Zimmer eine Fläche von 13,36 m² aufweise sowie sieben Fotos der „Homeoffice-Räumlichkeit“: die Fotos zeigen aus verschiedenen Perspektiven einen als Büro eingerichteten Raum mit einem Schreibtisch, einem Bürosessel und drei verschiedenen große Schränke. Auf dem Schreibtisch befinden sich im Wesentlichen neben zwei Bildschirmen, eine Tastatur, eine Maus und ein Kopfhörer. Die Bf verwies darauf, dass im Jahr 2020 in der Wohnung neben ihr, eine erwachsene Person und keine Kinder gewohnt hätten.

Mit E-Mail vom 09.11.2021 leitete das Bundesfinanzgericht der Abgabenbehörde die von der Bf übermittelten Unterlagen weiter.

Mit E-Mail vom 10.11.2021 teilte die Abgabenbehörde zu den übermittelten Unterlagen der Bf mit, dass die Notwendigkeit des im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers nicht durch eine bloße Anordnung des Arbeitgebers geschaffen werden könne, wenn weiterhin grundsätzlich ein Büro am Arbeitsort genutzt werden könne. Lediglich wenn die Nutzung der Büroräumlichkeiten tatsächlich unmöglich werde (etwa, wenn ein behördliches Betretungsverbot ausgesprochen werde), könne dies die Notwendigkeit eines Arbeitszimmers für den Zeitraum der Unmöglichkeit begründen. Nach Ansicht der Abgabenbehörde fehle es im vorliegenden Fall an der Notwendigkeit eines Arbeitszimmers im Wohnungsverband. Die Angabe, dass an der Wohnungsadresse der Bf keine Kinder wohnhaft seien, könne aufgrund der Aktenlage bestätigt werden.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bf ist als „Business Analyst“ bei der „***A***“ beschäftigt und arbeitete im Jahr 2020 ab Mitte März an 150 Tagen im Homeoffice. An 68 Tagen im Jahr 2020 arbeitete die Bf in ihrem Büro in ***Adr5*** (siehe Tabelle Seite 3).

In den „harten Lockdown“-Phasen war die Bf von ihrem Arbeitgeber angewiesen im Home-Office zu arbeiten, sofern keine massiven betrieblichen oder privaten Gründe dagegensprechen. Abseits der „harten Lockdown“-Phasen wurde von Seiten des Arbeitgebers ein maximaler Belegungsgrad im Büro von 50 % vorgegeben, wobei die diesbezügliche Regelung individuell in den Teams in Abstimmung mit der Führungskraft festgelegt wurde.

Der Arbeitgeber hat grundsätzlich immer ein Büro zur Verfügung gestellt.

Die Bf machte Ausgaben für ein häusliches Arbeitszimmer in Höhe von 1.298,38 € (= Miete iHv 1.122,28 €, Haushaltsversicherung iHv 18,77 €, Strom iHv 72,03 € sowie Heizung und Wasser iHv 85,30 €) als Werbungskosten geltend. Die Notwendigkeit der beruflichen Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers war im Streitjahr 2020 nicht gegeben.

Die Bf erwarb im Zusammenhang mit ihrer beruflichen Tätigkeit im Jahr 2020 einen Schreibtischsessel (710,79 €), eine Dockingstation (142,97 €), zwei Bildschirme (419,24 €), eine Webcam (79,90 €) und Lautsprecher (22,99 €). Von drei Letztgenannten war ein Privatanteil von 40 % abzuziehen.

Außer Streit steht die Berücksichtigung von Ausgaben für die Betriebsratsumlage iHv 138,87 € und für Internet iHv 112,54 € als Werbungskosten.

In Streit stehen die Berücksichtigung von Ausgaben für ein häusliches Arbeitszimmer und einen Schreibtischsessel sowie der Abzug eines 40 %igen Privatanteils von den Anschaffungskosten für die Dockingstation, die beiden Bildschirme, die Webcam und den Lautsprechern als Werbungskosten.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den dem Bundesfinanzgericht von der Abgabenbehörde vorlegten Unterlagen, der E-Mail der Bf vom 09.11.2021 und der folgenden Beweiswürdigung:

2. Beweiswürdigung

Im Rahmen der Beschwerdeentscheidung wurden die als Arbeitsmittel geltend gemachten Ausgaben für eine Dockingstation (142,97 €), zwei Bildschirme (419,24 €) und eine Webcam (79,90 €) in Höhe von insgesamt 642,11 € um einen Privatanteil von 40 % vermindert, als Werbungskosten berücksichtigt.

Im Vorlageantrag führte die Bf ua aus, dass wenn sie einen Privatanteil von 40 % hätte, müsste sie zusätzlich ca 26 h pro Woche privat am Laptop verbringen, was nicht der Fall sei. Ihren privaten Laptop verwende sie ca 1 h pro Woche und das auf der Couch, damit sie nebenbei fernsehen könne. Im Hinblick darauf, dass einer Beschwerdeentscheidung Vorhaltscharakter zukommt, wäre es an der Bf gelegen gewesen, begründete Überlegungen, die für eine ausschließlich berufliche Nutzung der beiden Bildschirme und der Webcam sprechen, vorzubringen. Da somit ein niedriger Privatanteil als 40 % von den Ausgaben für die beiden Bildschirme und die Webcam nicht glaubhaft gemacht wurde, wird davon ausgegangen, dass auch die Lautsprecher – deren Anschaffungskosten in Höhe von 22,99 € erst im Zuge des Vorlageantrages als Arbeitsmittel geltend gemachten wurden – in einem Ausmaß von 40 % privat genutzt wurden.

Da Dockingstationen im Normalfall nur mit Laptops bestimmter Marken kompatibel sind, erscheint es nicht unwahrscheinlich, dass die Nutzung dieses Arbeitsmittels mit dem privaten Laptop der Bf nicht möglich ist. Unter Berücksichtigung dieses Umstandes, aber auch des

Vorbringens der Bf bezüglich der Verwendung ihres privaten und ihres beruflich verwendeten Laptops, ist vom Abzug eines Privatanteils von den Anschaffungskosten der Dockingstation abzusehen.

Mit Beschluss vom 12.10.2021 wurde die Bf unter anderem aufgefordert, ihre berufliche Tätigkeit als „Business Analyst“ näher zu beschreiben, woraufhin die Bf ausführte, dass sie als „Business Analyst“ im Bereich ICT & Process Management (im Jahr 2020 Organisation/IT genannt) in der Gruppe Service Delivery ***G*** tätig gewesen sei. Grundsätzlich sei die Bf dafür zuständig, die technischen Anforderungen aus dem Fachbereich sowie IT-Projekte im Kernsystem ***G*** umzusetzen. Konkrete Beispiele seien die technische Implementierungen im ***G***, damit neue Partnerbanken Kreditkarten der ***A*** ausgeben können, die technische Umsetzung bzw Koordination von Bankfusionen sowie die Leitung des Teilprojekts Softwareentwicklung, bei dem Coding Guidelines und Coding Reviews, Non Functional Requirements sowie die Anonymisierung von Echtdaten im Testsystem implementiert würden. Des Weiteren setze die Bf gerade das Berechtigungskonzept für das Kernsystem ***G*** um. Bei ihrer Tätigkeit arbeite die Bf eng mit den Entwicklern, aber auch mit dem externen Partner ***H*** (ehemals ***I***) und den internen Fachbereichen in der ***A*** zusammen – die Kommunikation erfolge vorwiegend per E-Mail, Telefon und Videokonferenzen.

Im Rahmen ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 08.05.2021 übermittelte die Bf unter anderem eine Tabelle, in der in der ersten Spalte die „Arbeitstage zuhause“ und in der zweiten Spalte die „Arbeitstage im Büro plus Dienstgänge“ aufgelistet sind, wobei für den Monat April in beiden Spalten „21 Tage“ und als Summe für alle zwölf Monate „150 Tage“ und „89 Tage“ ausgewiesen werden. Diesbezüglich übermittelte die Bf auch zwölf Zeitnachweise für die Monate Jänner bis Dezember 2020, aus denen hervorgeht, an welchen Arbeitstagen die Bf im Homeoffice („Remote Working“) bzw im Büro gearbeitet hat. Da der Zeitnachweis für April 2020 – außer für Ostermontag, den 13. April 2020 – ausschließlich „Remote Working“ ausweist, ist davon auszugehen, dass in der erwähnten Tabelle in der Spalte „Arbeitstage im Büro plus Dienstgänge“ für den Monat April – nicht wie ausgewiesen, 21 Tage, sondern – „0“ Tage in Ansatz zu bringen sind und als Summe – nicht wie ausgewiesen, 89 Tage, sondern – „68“ Tage gemeint sind. Die Gesamtanzahl der Arbeitstage im Jahr 2020 betrug somit 218 Tage (= 150 Tage Homeoffice + 68 Tage Büro plus Dienstgänge).

Die Lockdown-daten für das Jahr 2020 waren wie folgt:

1. Lockdown: 16.03.2020 – 30.04.2020
2. Lockdown: 17.11.2020 – 06.12.2020
3. Lockdown: 26.12.2020 – 07.02.2021

Aus den Zeitnachweisen und den Lockdown-daten ergibt sich, dass die Bf in den drei Lockdown-Zeiträumen im Streitjahr 2020 an insgesamt 44 Tagen (= 7 Tage im März + 21 Tage im April + 10 Tage im November + 6 Tage im Dezember) im Homeoffice tätig war. Daraus resultiert, dass die Bf im Jahr 2020 nicht mehr als die Hälfte ihrer Tätigkeit (44 von 218 Tagen) „Lockdown-bedingt“ von zu Hause aus erbracht hat.

Aus der Bestätigung des Arbeitgebers der Bf geht hervor, dass grundsätzlich immer ein Büro zur Verfügung gestellt worden sei und der primäre Dienstort auch das Bürogebäude in ***Adr5*** sei.

In den „harten Lockdown“-Phasen im Jahr 2020 seien alle Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter angewiesen worden, im Home-Office zu arbeiten, sofern keine massiven betrieblichen oder privaten Gründe dagegengesprochen hätten. Daraus folgt, dass der Bf grundsätzlich ein Arbeitsplatz am Dienstort zur Verfügung gestanden ist und die Einschränkung der Nutzung als Gesundheitsmaßnahme in der Zeit der „harten Lockdown“-Phasen auf eine Anweisung zurückzuführen ist, deren Nichtbefolgung vom Vorliegen massiver betrieblicher oder privater, dagegensprechender Gründe abhing. Eine darüber hinaus gehende rechtliche Pflicht – wie etwa aufgrund von Gesetz oder Verordnung – einer Beschäftigung aus Gründen der COVID-19-Krise im privaten Bereich nachzugehen, bestand zu keiner Zeit.

Wenn die Bf in ihrer Beschwerde unter anderem darauf verweis, dass sie seit über 15 Monaten gezwungen sei, fast durchgängig von zu Hause aus zu arbeiten, so stehen diesem Vorbringen die Ausführungen in der erwähnten Bestätigung des Arbeitgebers der Bf entgegen, in denen weiters festgehalten wird, dass man abseits der „harten Lockdown“-Phasen die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter unter Einhaltung des maximalen Belegungsgrades im Büro von 50 %, teilweise im Büro und teilweise im Home-Office habe arbeiten lassen, wobei diese Regelung individuell in den Teams, in Abstimmung mit der Führungskraft festgelegt worden sei. Dass die Bf gezwungen gewesen sei, seit über 15 Monaten fast durchgängig von zu Hause aus zu arbeiten, ist der Bestätigung ihres Arbeitgebers nicht zu entnehmen, vielmehr lassen die Ausführungen des Arbeitgebers – dass die Regelung individuell in den Teams, in Abstimmung mit der Führungskraft festgelegt worden sei – darauf schließen, dass die Umsetzung dieser Vorgabe Folge einer freiwilligen, auch im Interesse der Bf stehenden Willenserklärung ist. Die Nutzung des Arbeitszimmers ist daher nicht als notwendig anzusehen.

3.1. Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

3.1.1. Arbeitsmittel

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

7. Ausgaben für Arbeitsmittel (z.B. Werkzeug und Berufskleidung). [...]

Unter Berücksichtigung der oben dargelegten Beweiswürdigung sind die von der Bf als Arbeitsmittel geltend gemachten Ausgaben für zwei Bildschirme (419,24 €), eine Webcam (79,90 €) und Lautsprecher (22,99 €) abzüglich eines Privatanteils von 40 %, somit in Höhe von 313,28 € (= 60 % von 419,24 € + 79,90 € + 22,99 €) sowie die Ausgaben für die Dockingstation (142,97 €) zur Gänze als Werbungskosten abzugsfähig.

3.1.2. Arbeitszimmer

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden 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.

Für die Bestimmung des Mittelpunktes einer Tätigkeit ist ihr materieller Schwerpunkt maßgebend; in Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (vgl VwGH vom 18.10.2012, 2008/15/0236; vom 25.07.2013, 2011/15/0104; vom 30.06.2015, 2013/15/0165).

Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist – gegebenenfalls im Rahmen einer „wertenden Gewichtung“ – nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen, somit nach „dem typischen Berufsbild“, nicht nach den Gegebenheiten im Einzelfall (vgl Jakom/Peyerl EStG, 2018, § 20 Rz 51). Das „typische Berufsbild“ einer Tätigkeit bedarf eines unerlässlichen Mindestmaßes an Sachverhaltsfeststellungen über den „typischen“ Ablauf der beruflichen Tätigkeit, ohne welche der Stellenwert, den das Arbeitszimmer für diese Berufstätigkeit hat, nicht ausreichend verlässlich beurteilt werden kann (vgl VwGH 24.10.2005, 2001/13/0272).

Im Hinblick darauf, dass anhand der von der Bf übermittelten Beschreibung ihrer Tätigkeit aber nicht sichergestellt werden kann, dass diese „dem typischen Berufsbild“ eines „Business Analyst“ entspricht, ist zunächst davon auszugehen ist, dass es sich bei der beschriebenen Tätigkeit der Bf um eine Tätigkeit mit nicht eindeutig festlegbarem materiellen Schwerpunkt handelt und somit darauf abzustellen ist, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wurde.

Unter Berücksichtigung der oben dargelegten Beweiswürdigung, wonach die Bf im Jahr 2020 ihre Tätigkeit lediglich an 44 Tagen (von 218 Tagen) „Lockdown-bedingt“ von zu Hause aus erbracht hat, hat die Dauer der vom Dienstgeber ausgesprochenen COVID-19-bedingten „Homeoffice-Anordnung“ nicht ein solches Ausmaß erreicht, dass die Bf mehr als die Hälfte ihrer Tätigkeit von zu Hause aus erbracht hat, weshalb von einer Tätigkeit der Bf mit Mittelpunkt außerhalb eines Arbeitszimmers auszugehen ist.

Die Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer, ein sogenanntes häusliches Arbeitszimmer, sind – zusätzlich zu den in § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 normierten Voraussetzungen – nach den von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien weiters nur dann anzuerkennen, wenn ein Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen notwendig ist, der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu

ausschließlich beruflich genutzt und auch entsprechend eingerichtet ist (vgl VwGH vom 19.12.2013, 2010/15/0124, vom 30.06.2015, 2013/15/0165).

Die berufliche Nutzung eines Arbeitszimmers muss nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erforderlich, das heißt notwendig sein (vgl Jakom/*Peyer*/ EStG, 2021, § 20 Rz 41).

Verfügt der Steuerpflichtige als Arbeitnehmer über ein jederzeit zugängliches Arbeitszimmer an der Arbeitsstätte, steht dies der Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers entgegen (vgl VwGH vom 16.12.2003, 2001/15/0197, vom 07.10.2003, 99/15/0203).

Der Bf stand laut Bestätigung ihres Dienstgebers „grundsätzlich immer ein Büro zur Verfügung“. Obwohl die Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der ***A*** in den „harten Lockdown“-Phasen angewiesen wurden, im Home-Office zu arbeiten, war der Bf der Zutritt zum Büro-Arbeitsplatz weiterhin möglich. Da im Streitjahr 2020 kein gesetzliches Verbot des Betretens von Arbeitsplätzen verhängt wurde und die Notwendigkeit der beruflichen Nutzung eines im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers nicht durch eine Anordnung des Arbeitgebers geschaffen werden kann, wenn weiterhin grundsätzlich ein Büro am Dienort zur Verfügung steht, ist – unter Einbeziehung der oben dargelegten Beweiswürdigung (Punkt 2) – die Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers nicht als notwendig anzusehen.

Auf die weiteren Kriterien eines steuerlich anzuerkennenden häuslichen Arbeitszimmers, insbesondere die nahezu ausschließliche berufliche Nutzung, war folglich nicht mehr einzugehen, da die Voraussetzungen kumulativ vorliegen müssen.

Ein steuerlich abzugsfähiges Arbeitszimmer liegt daher nicht vor. Der beantragte anteilige Abzug von Ausgaben für Miete, Haushaltsversicherung, Strom, Heizung und Wasser war daher gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 zu versagen.

3.1.3. Ergonomisch geeignetes Mobiliar

§ 16 Abs 1 Z 7a EStG 1988 idF BGBl I 2021/52 lautet auszugsweise:

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- oder 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.

[...]

§ 124b Z 374 EStG 1988 lautet:

§ 16 Abs 1 Z 7a lit a und § 16 Abs 3 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl I Nr 52/2021 sind erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2020 anzuwenden. Abweichend davon gilt für die Veranlagung der Kalenderjahre 2020 und 2021 folgendes:

– Ausgaben im Sinne des § 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 mindestens 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 im Sinne des § 295a BAO dar.

[...]

Laut Rechnung der Firma „***D***“, ***Adr3***, vom 23.10.2020 erwarb die Bf einen Drehstuhl mit der Artikelbezeichnung „174/7 ON Drehstuhl (QS)“ um 710,79 €.

Aus den Zeitrachweisen geht hervor, dass die Bf im Streitjahr 2020 an 150 Tagen ihre berufliche Tätigkeit für den Arbeitgeber ausschließlich in der Wohnung ausgeübt hat.

Unter der Annahme, dass es sich bei dem von der Bf erworbenen Drehstuhl um ein ergonomisch geeignetes Mobiliar iSd § 16 Abs 1 Z 7a lit a EStG 1988 handelt und unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Bf ihre berufliche Tätigkeit für den Arbeitgeber an mindestens 26 Tagen im Jahr 2020 ausschließlich in der Wohnung ausgeübt hat, sind die Ausgaben der Bf für den erwähnten Drehstuhl in Höhe von 710,79 € gemäß § 16 Abs 1 Z 7a lit a iVm § 124b Z 374 EStG 1988 im Streitjahr 2020 mit 150 € als Werbungskosten abzugsfähig.

Die von der Bf im Streitjahr 2020 als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben sind daher insgesamt in Höhe von 857,57 € (= 707,67 € + 150 €) zu berücksichtigen:

Dockingstation	142,97 €
2 Bildschirme	251,56 €
Webcam	47,94 €
Lautsprecher	13,79 €
Betriebsratsumlage	138,87 €
Internet	112,54 €
	707,67 €
Drehstuhl	150,00 €
	857,67 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: Berechnungsblatt

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.

Das Bundesfinanzgericht folgt der unter Punkt 3.1.2. (Arbeitszimmer) benannten einheitlichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt diesbezüglich nicht vor.

Im Übrigen war bezüglich der Frage der Berücksichtigung von Arbeitsmitteln (Punkt 3.1.1.) und eines ergonomisch geeigneten Mobiliars (Punkt 3.1.3.) als Werbungskosten ein der freien Beweiswürdigung unterliegender Sachverhalt zu beurteilen, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Wien, am 11. Mai 2022