

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter_A in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin, Anschrift_A, über die Beschwerde vom 28. Februar 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 1. Februar 2023 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2021, Steuernummer Zahl_1, zu Recht erkannt:

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

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

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

Entscheidungsgründe

1.) Verfahrensgang:

1.a) Das Finanzamt Österreich veranlagte die Abgabepflichtige mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2021 (mit Ausfertigungsdatum 7. Oktober 2022) wegen Nichtabgabe der Steuererklärung gemäß § 184 BAO im Schätzungswege. Die hiergegen fristgerecht eingereichte Beschwerde vom 27. Oktober 2022 wies das Finanzamt Österreich mit Beschwerdevorentscheidung vom 15. Dezember 2022 als unbegründet ab.

Zeitlich überschneidend reichte die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 14. Dezember 2022, beim Finanzamt Österreich eingelangt am 16. Dezember 2022, die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2021 nach, in welcher ua. die Aufwendungen für ein Arbeitszimmer (monatliche Kosten von 100,00 €, sohin jährlich 1.200,00 €) und für Büromöbel im Arbeitszimmer (in Höhe von 535,98 €) als Werbungskosten geltend gemacht wurden.

1.b) Über Anträge der Beschwerdeführerin vom 21. Dezember 2022 hob das Finanzamt Österreich den Einkommensteuerbescheid 2021 (mit Ausfertigungsdatum 7. Oktober 2022) gemäß

§ 299 BAO auf und erließ einen neuen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2021 (beide Bescheide mit Ausfertigungsdatum 1. Februar 2023), in welchem erklärungskgemäß die geltend gemachten Aufwendungen für Fortbildungskosten (im ungekürzten Ausmaß) als Werbungskosten sowie der Freibetrag wegen eigener Behinderung (unter Ansatz eines Behinderungsgrades von 50%) steuerliche Anerkennung fanden. Die beantragten Werbungskosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer samt Einrichtung wurden hingegen mit der Begründung nicht berücksichtigt, dass dieses nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit der Abgabepflichtigen bilde und nicht (nahezu) ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt werde. Die begehrten Werbungskosten für digitale Arbeitsmittel seien um ein vom Arbeitgeber bereits beim Lohnsteuerabzug berücksichtigtes Homeoffice-Pauschale und Werbungskosten für das Homeoffice-Pauschale zu kürzen, weshalb im vorliegenden Fall daher nur der Betrag von 721,62 Euro zu berücksichtigen wäre.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid fristgerecht erhobenen Beschwerde vom 28. Februar 2023 brachte die Abgabepflichtige ua. vor, der Grad der Behinderung sei nicht auf 60% und gleichzeitig die Höhe des Absetzbetrages auf 486,00 € angepasst worden. Außerdem seien die geltend gemachten Werbungskosten nicht vollständig berücksichtigt worden. Die Berechnung sei nicht nachvollziehbar. Die berufliche Tätigkeit im Marketing werde vom Büro in der Privatwohnung ausgeübt. Das Büro werde ausschließlich beruflich genutzt und sei Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit. Dieses Büro ermögliche es, trotz der Behinderung sowie mehrerer akuter und wiederkehrender Beschwerden in einer Vollzeitstelle tätig zu sein. Aktuell leide die Beschwerdeführerin z.B. an einer akuten Schleimbeutelentzündung in der Hüfte im Zusammenhang mit einem Bandscheibenvorfall in der Lendenwirbelsäule sowie an einem Impingementsyndrom in der Schulter. An diesen Beschwerden leide die Abgabepflichtige zusätzlich zu den anerkannten Beschwerden im Rahmen der 60%-igen Behinderung. Wenn gewünscht, könne ein Foto von dem voll eingerichteten Arbeitszimmer zugesendet werden.

Das Finanzamt Österreich gewährte in der Beschwerdeentscheidung (mit Ausfertigungsdatum 30. März 2023) die Werbungskosten für ergonomisch geeignetes Mobiliar für Homeoffice in Höhe von 150,00 € sowie antragsgemäß den Freibetrag wegen eigener Behinderung mit einem Behinderungsgrad von 60 Prozent, versagte im Übrigen den weiters begehrten Kosten für Arbeitszimmer die steuerliche Anerkennung.

Die Beschwerdeführerin beantragte mit Schreiben vom 28. April 2023 die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führte hierin ergänzend aus, für das ergonomische Büromobiliar sei nur 150,00 € anstatt 300,00 € berücksichtigt worden; insgesamt würden sich die Aufwendungen für Büromöbel auf 535,98 € belaufen (ein Drehstuhl sowie ein höhenverstellbarer Schreibtisch). Im Jahr 2021 habe sie 218 Tage vom Arbeitszimmer in der Privatwohnung ausgearbeitet. Das geltend gemachte Arbeitszimmer sei darin begründet, dass die berufliche Tätigkeit im Marketing (ausschließlich Büroarbeit) von dem Büro in der Privatwohnung

ausgeübt werde. Das Büro werde ausschließlich beruflich genutzt und sei Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit. Dieses Büro ermögliche, trotz der Behinderung sowie mehrerer akuter und wiederkehrender Beschwerden in einer Vollzeitstelle tätig sein zu können. Aktuell leide die Beschwerdeführerin z.B. an einer akuten Schleimbeutelentzündung in der Hüfte im Zusammenhang mit einem Bandscheibenvorfall in der Lendenwirbelsäule sowie an einem Impingementsyndrom in der Schulter. An diesen Beschwerden leide die Abgabepflichtige zusätzlich zu den anerkannten Beschwerden im Rahmen der 60%-igen Behinderung. Aus dem Plan der Wohnung sei ersichtlich, dass das Büro ein separater Raum sei, der ausschließlich für die berufliche Tätigkeit genutzt werde.

1.c) Der Vorhalt des Bundesfinanzgerichtes vom 21. Juni 2023 ua. auf Darlegung der beruflichen Tätigkeit(en) im Büro, auf Nachweis einer (nahezu) ausschließlichen beruflichen Nutzung des Arbeitszimmers sowie um Aufgliederung und Nachweis der geltend gemachten Kosten für das Arbeitszimmer, blieb – trotz Fristerstreckung – von der Beschwerdeführerin unbeantwortet.

2.) Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin ist in Österreich wohnhaft. Sie war im strittigen Jahr 2021 bei der Unternehmen_A nichtselbständig beschäftigt und bezog des weiteren Bezüge von der Unternehmen_B, Schweiz (ohne inländischem Steuerabzug; siehe den bekämpften Einkommensteuerbescheid). Der Grad ihrer Behinderung beträgt 60% (siehe den Behindertenpass der Republik Österreich vom 19. August 2020).

Die Beschwerdeführerin übte ihre berufliche Tätigkeit im Jahr 2021 ua. im Rahmen von Home-Office (an 218 Arbeitstagen) aus. Sie erwarb hierfür ua. einen Drehstuhl (199,00 €) sowie einen höhenverstellbaren Schreibtisch (229,00 €; siehe die Rechnungen vom 22. März 2021 und das von der Abgabenbehörde unwidersprochene Beschwerdevorbringen vom 28. April 2023).

Das Bundesfinanzgericht konnte auf Basis der gegebenen Aktenlage keine Feststellung treffen, dass das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer

- a) den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit der Steuerpflichtigen bildet und
- b) zumindest nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird und auch entsprechend eingerichtet ist.

3.) Beweiswürdigung:

Der streitgegenständliche Sachverhalt ergibt sich im Wesentlichen aus der vorliegenden Aktenlage, insbesondere aus den oben näher bezeichneten Unterlagen.

Die Beschwerdeführerin ließ den Vorhalt vom 21. Juni 2023 – trotz Fristerstreckung – unbeantwortet, sodass für das Bundesfinanzgericht weder das Berufsbild bzw. die ausgeübte berufliche Tätigkeit der Abgabepflichtigen im Bereich Marketing bekannt noch der behauptete Umstand,

dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit bildet, nachvollziehbar ist. Mangels entsprechender Vorbringen und Mitwirkung (ua. fehlende Vorlage des Dienstvertrages, der Fotos, eines Wohnungsplanes oder verschiedener angeforderter Aufstellungen) konnte nicht ermittelt werden, ob die berufliche Nutzung des Arbeitszimmers nach der Art der Tätigkeit der Steuerpflichtigen notwendig ist, der Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird und auch entsprechend eingerichtet ist.

4.) Rechtslage:

4.a) Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgendem ausdrücklich zugelassen ist.

Werbungskosten sind ua. gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG Ausgaben für Arbeitsmittel. Ausgaben für digitale Arbeitsmittel zur Verwendung eines in der Wohnung eingerichteten Arbeitsplatzes sind um ein Homeoffice-Pauschale gemäß § 26 Z 9 EStG und Werbungskosten gemäß Z 7a lit. b leg.cit. zu kürzen.

Nach § 16 Abs. 1 Z 7a EStG 1988 sind Werbungskosten die 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 EStG 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 leg.cit. 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.

b) Soweit das Homeoffice-Pauschale gemäß § 26 Z 9 lit. a leg.cit. den Höchstbetrag von drei Euro pro Homeoffice-Tag nicht erreicht, die Differenz auf drei Euro.

Durch den steuerrechtlichen Teil des sogenannten „Homeoffice-Pakets“ (BGBl I 52/20212, COVID-19-StMG) wird im neu eingefügten Abs. 7a die Möglichkeit des Werbungskosten-Abzugs für ergonomisch geeignetes Mobiliar für einen in der Wohnung eingerichteten Arbeitsplatz, ohne dass die strengen Voraussetzungen für ein steuerliches Arbeitszimmer erfüllt sein müssen, eröffnet. Der Abzug setzt voraus, dass im Kalenderjahr des Werbungskosten-Abzugs mindestens 26 Homeoffice-Tage nach Vereinbarung mit dem Arbeitgeber (iSd § 26 Z 9 lit a) geleistet werden (BFG 18.11.2022, RV/5100309/2022). Als Homeoffice-Tage gelten nur jene Tage, an denen die gesamte berufliche Tätigkeit ausschließlich in der Wohnung ausgeübt wird. Der Begriff „ergonomisch“ bezieht sich auf die arbeitnehmerschutz-rechtlichen Vorgaben des ArbeitnehmerInnenschutzgesetz (ASchG). Nach Ansicht der Finanzverwaltung bestehen keine Bedenken, im Handel erworbenes Büromobiliar als ergonomisch zu qualifizieren (BFG 1.9.2022,

RV/7100328/2022). Ausgaben für digitale Arbeitsmittel zur Verwendung eines in der Wohnung eingerichteten Arbeitsplatzes sind um ein Homeoffice-Pauschale gemäß § 26 Z 9 EStG und Werbungskosten gemäß Z 7a lit b leg.cit. zu kürzen. Digitale Arbeitsmittel sind solche, die mit digitaler Datenverarbeitung im unmittelbaren Zusammenhang stehen (zB Computer, Bildschirme, Tastaturen, Drucker, Mobiltelefone sowie die erforderlichen Datenanbindungen; Jakom/Ebner, EStG, 2023, § 16, Rz 33).

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nach § 26 Z 9 EStG nicht der Wert der digitalen Arbeitsmittel, die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für seine berufliche Tätigkeit unentgeltlich überlässt, und ein Homeoffice-Pauschale nach Maßgabe folgender Bestimmungen:

a) Das Homeoffice-Pauschale beträgt bis zu drei Euro pro Tag, an dem der Arbeitnehmer seine berufliche Tätigkeit auf Grund einer mit dem Arbeitgeber getroffenen Vereinbarung ausschließlich in der Wohnung ausübt (Homeoffice-Tag); es steht für höchstens 100 Tage im Kalenderjahr zu.

4.b) Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abgezogen werden. 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“ des Steuerpflichtigen bildet. Die betriebliche/berufliche Nutzung eines Arbeitszimmers muss daher weiterhin nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erforderlich, dh notwendig sein; der Raum muss weiters tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich/beruflich genutzt und auch entsprechend eingerichtet sein (VwGH 28.5.2009, 2006/15/0299; Jakom/Peyerl, EStG, 2023, § 20 Rz 41)

Erforderlich ist eine entsprechende Auslastung des Raumes (VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0028). Eine bloß gelegentliche betriebliche/berufliche Nutzung reicht nicht aus (zB VwGH 12.9.1996, 94/15/0073). Verfügt der Steuerpflichtige als Arbeitnehmer über ein jederzeit zugängliches Arbeitszimmer an der Arbeitsstätte, steht dies der Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers entgegen (VwGH 16.12.2003, 2001/15/0197; VwGH 7.10.2003, 99/15/0203; Jakom/Peyerl, EStG, 2023, § 20 Rz 42).

Der Arbeitsraum muss zusätzlich zumindest nahezu ausschließlich betrieblich/beruflich genutzt werden (VwGH 25.10.2006, 2004/15/0148; Aufteilungsverbot). Eine allfällige private Nutzung des Raums darf nur von untergeordneter Bedeutung sein (VwGH 28.11.2001, 2000/13/0145; Jakom/Peyerl, EStG, 2023, § 20 Rz 43). Befindet sich in einer Wohnung neben Schlafzimmer,

Küche und üblichen sanitären Nebenräumen nur ein Wohnraum, spricht dies gegen die Annahme einer (nahezu) ausschließlich beruflichen Nutzung dieses Raums (VwGH 17.9.1997, 93/13/0033; umso mehr, wenn darin auch private Gegenstände verwahrt werden). Aufwendungen für Arbeitszimmer in einer Kleinwohnung mit 30 m² kommen regelmäßig nicht in Betracht (VwGH 4.3.1986, 85/14/0131; VwGH 28.11.2001, 2000/13/0145 Zweizimmerwohnung; Jakom/Peyerl, EStG, 2023, § 20 Rz 44).

Das Merkmal des Mittelpunkts der „gesamten“ betrieblichen/beruflichen Tätigkeit ist – verfassungskonform ausgelegt (VwGH 27.5.1999, 98/15/0100) – aus der Sicht der jeweiligen Einkunftsquelle iSd gesamten Tätigkeit im Rahmen eines konkreten Betriebs oder der gesamten Betätigung im Rahmen einer konkreten beruflichen Betätigung zu beurteilen (VwGH 27.6.2000, 98/14/0198; Rz 48). Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist – gegebenenfalls im Rahmen einer „wertenden Gewichtung“ – nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen, somit nach „dem typischen Berufsbild“ (VwGH 24.10.2005, 2001/13/0272), nicht nach den Gegebenheiten im Einzelfall. Liegt der materielle Schwerpunkt einer Tätigkeit (nach dem typischen Berufsbild) zweifellos nicht im häuslichen Arbeitszimmer, kommt es nicht mehr darauf an, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht zu mehr als der Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (VwGH 19.4.2006, 2002/13/0202). Der Umstand, dass der Steuerpflichtige über keinen anderen Arbeitsraum (etwa beim Arbeitgeber) verfügt, führt nicht zwangsläufig zu einem Mittelpunkt (VwGH 2.6.2004, 2003/13/0166; Jakom/Peyerl, EStG, 2023, § 20 Rz 51).

5.) Erwägungen:

Aus dem vorgelegten Behindertenpass vom 19. August 2020 ergibt sich ein Grad der Behinderung von 60%, weshalb die Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung vom 30. März 2023 zutreffend den Freibetrag wegen eigener Behinderung berichtigt hat. Das Bundesfinanzgericht schließt sich dem an, weshalb dieser in der gegenständlichen Entscheidung unverändert übernommen wird.

Im vorliegenden Fall verbleibt somit ausschließlich strittig:

5.a) Aufwendungen für ein Arbeitszimmer (geltend gemachte pauschale Kosten von monatlich 100,00 €, sohin 1.200,00 € im Jahr 2021) und

5.b) Aufwendungen für (ergonomische) Büroeinrichtungen:

ad. 5a.) Die Beschwerdeführerin hat nicht glaubhaft darlegen können, dass das geltend gemachte Arbeitszimmer aufgrund ihres Berufsbildes den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit bildet. Die vorliegende Aktenlage vermag nicht die gesetzlichen Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung eines Arbeitszimmers zu belegen, weshalb der Beschwerde diesbezüglich kein Erfolg zukommt.

ad. 5.b) Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass die Beschwerdeführerin im strittigen Jahr 2021 sowohl über 26 Homeoffice-Tage geleistet als auch ergonomisch geeignetes Mobiliar

(Schreibtisch und Drehstuhl) im Betrag von 428,00 € erworben hat, sodass ihr im Jahr 2021 - abweichend vom bekämpften Bescheid – die diesbezüglichen Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 Z 7a lit. a EStG 1988 im Höchstbetrag von 300,00 € zu gewähren sind. Daneben kommen ihr – wie im bekämpften Bescheid bereits zutreffend anerkannt – die Werbungskosten für Homeoffice-Pauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 7a lit. b EStG im Betrag von 300,00 € sowie die begehrten Werbungskosten für digitale Arbeitsmittel (gekürzt um den Privatanteil von 40%) und Fortbildung (im Gesamtbetrag von 1.826,12 €) zu, sodass der Beschwerde diesbezüglich Folge zu geben ist.

Ergänzend wird angemerkt, dass – mangels Anerkennung eines Arbeitszimmers - die weiters geltend gemachten Aufwendungen für die Einrichtung des Heimarbeitsplatzes im strittigen Jahr keine steuerliche Berücksichtigung finden.

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

6.) 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 vorliegende Erkenntnis orientiert sich an den oben dargelegten gesetzlichen Bestimmungen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt dem Beschwerdefall nicht zugrunde, weshalb die Revision nicht zulässig ist.

Beilage: Berechnungsblatt Einkommensteuer 2021

Innsbruck, am 1. September 2023