

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter *** Mag. R. *** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ECA Schmidt und Hertwich Steuerberatungsgesellschaft m.b.H., Bahnhofstraße 2, 5280 Braunau/Inn, über die Beschwerde vom 16.8.2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 16. Juli 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Am 23. Juni 2021 reichte die Beschwerdeführerin (im Folgenden: Bf.) ihre Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2020 elektronisch via Finanzonline beim Finanzamt Österreich ein. In dieser Erklärung wurden Topfsonderausgaben für Personenversicherungen in Höhe von € 508,32 sowie Steuerberatungskosten von € 96,00 als Sonderausgaben geltend gemacht. Als Werbungskosten wurde ein Pendlerpauschale in Höhe von € 1.476,00 und sonstige Werbungskosten von € 1.688,10 erklärt. Auch wurde ein Pendlereuro in Höhe von € 28,00 geltend gemacht. Für ein im Jahr 2017 geborenes Kind wurde der Familienbonus Plus zur Gänze beansprucht.

Von der deutschen Arbeitsgeberin, der ***1***, wurde für den Zeitraum 1.1. bis 31.12.2020 eine Lohnbescheinigung dem Finanzamt Österreich vorgelegt.

Mit Vorhalt vom 1. Juli 2021 wurde die Bf. mit Fristsetzung bis 2.8.2021 betreffend die beantragten Werbungskosten um Übermittlung von Kopien der Belege und einer Kostenaufstellung mit einer genauen Aufteilung der Kosten nach Themen sortiert ersucht. Jeder Kostenpunkt müsse Datum, Bezeichnung der Kostenart und den Betrag aufweisen.

Es wurde auch um Mitteilung des beruflichen Aufgabenbereiches gebeten und um Information wie die Ausgaben mit dem Beruf der Bf. zusammenhängen. Es wäre daher die konkrete berufliche Notwendigkeit jeder Position in der Kostenaufstellung zu begründen.

Haben Arbeitgeber oder Förderstellen wie z. B. Land oder Arbeiterkammer die Kosten der Bf. ganz oder teilweise ersetzt? Dann wäre die Höhe bekanntzugeben.

Bei beantragten Fahrtkosten würden folgende Unterlagen benötigt:

Bei Benützung öffentlicher Verkehrsmittel oder einer Mitfahrgelegenheit die Anzahl der Fahrten und einen Nachweis der angefallenen Kosten. Auch die berufliche Veranlassung wäre bekannt zu geben.

Bei Benützung des eigenen KFZ: Bekanntgabe des genauen Streckenverlaufes inkl. Anfangs- und Endadresse, Datum, Uhrzeit und den beruflichen Zweck

Bei beantragten Verpflegungsmehraufwendungen wie Tagesgelder, Diäten bzw.

Nächtigungskosten (z.B. Hotel, etc.) würde folgendes benötigt werden:

- Einen Nachweis der Art und Dauer der beruflichen Veranlassung je Reise
- Beginn und Ende (Datum und Uhrzeit) je Reise
- Zielort/e inkl. Verweildauer an jedem Zielort

Bei beantragter Fachliteratur würde folgendes benötigt werden:

- Eine Aufstellung mit Anschaffungstag, Buchtitel und Einzelpreis
- Eine Erklärung der beruflichen Notwendigkeit und Verwendung je Buchtitel

Dieser Vorhalt wurde am 13. Juli 2021 auf elektronischem Weg dahingehend beantwortet, dass die beantragten Werbungskosten das Home-Office ab März 2020 betreffen würden. Covid-bedingt hätte die Bf. ab März 2020 von zu Hause aus gearbeitet. Es wurde folgende Übersicht über die Zusammensetzung der Kosten übermittelt:

Kosten Home-Office 2020

Wohnfläche gesamt m ²	250,00	
davon Büro	15,00	
Anteil Büro	6,00%	
	gesamt	Büro

Baukosten Gebäude	750.000,00	
AfA 2,5%	18.750,00	1.125,00
Zinsen/Spesen Kredit	10.320,00	619,20
Betriebskosten, Strom, Heizung	4.692,00	281,52
Summe Kosten/Jahr		2.025,72
Zeitraum 2020 (10 Monate)		1.688,10

Mit Bescheid vom 16. Juli 2021 wurde die Bf. zur Einkommensteuer 2020 veranlagt, wobei die sonstigen Werbungskosten von € 1.688,10 mit folgender Begründung nicht berücksichtigt wurden:

Es hätten keine Kosten für das Homeoffice gewährt werden können, da im Jahr 2020 höchstens eine Pauschale von € 150 berücksichtigt werden könnte, jedoch wäre diese Pauschale nur für ergonomisches Büromobiliar (Schreibtisch, Drehstuhl, Schreibtischlampe), das auf Grund der Situation benötigt wurde.

Die Betriebskosten sowie Strom könnten nicht abgesetzt werden, nicht Mal anteilig, da die Regelungen bezüglich Arbeitszimmer nach wie vor strikt gehandhabt werden würden.

Werbungskosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung würden nur dann vorliegen, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Antragstellers bildet und (nahezu) ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt wird. Diese Voraussetzungen wären im Fall der Bf. nicht gegeben, daher hätten die diesbezüglich als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen nicht berücksichtigt werden können.

Gegen diesen Einkommensteuerbescheid für 2020 vom 16.7.2021 wurde am 16.8.2021 fristgerecht Beschwerde via Finanzonline mit folgender Begründung eingebracht:

Die Bf. wäre als Angestellte bei der ***1*** in ***2***/Deutschland beschäftigt. Im Jahr 2020 hätte die Bf. ab 8.3. corona-bedingt ausschließlich von zu Hause aus gearbeitet („Home-Office“).

Die Bf. würde in einem Eigenheim (Einfamilienhaus) wohnen, das 2016 errichtet worden wäre. Darin würde sich auch ein eigener Büroraum mit ca. 15 m² befinden, der bereits beim Bau so

eingepplant worden wäre und den die Bf. ab März 2020 als Mittelpunkt ihrer beruflichen Tätigkeit genützt hätte.

Die ablehnende Begründung des Finanzamtes wäre nicht nachvollziehbar, zumal im Rahmen des Vorhaltes nicht einmal nach den Details zum Büroraum oder dessen Nutzung gefragt worden wäre, sondern die Abweisung mit Textbaustein mehr oder weniger „pauschal“ erfolgt wäre.

Aus Sicht der Bf. wären alle Voraussetzungen für die Anerkennung der beantragten Werbungskosten für das häusliche Arbeitszimmer gegeben.

Es werde daher ersucht die beantragten Kosten in Höhe von € 1.688,10 zu berücksichtigen.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 13. Jänner 2022 wurde die Beschwerde vom 16.8.2021 mit folgender Begründung als unbegründet abgewiesen:

Werbungskosten eines Arbeitnehmers wären Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung wäre gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.

Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer wären nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 steuerlich nur dann abzugsfähig, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet. Bei Politikern würde der Tätigkeitsmittelpunkt regelmäßig außerhalb des Arbeitszimmers liegen (ErlRV 72 BlgNR XX.GP; UFS 28.3.2003, RV/0359-S/02; UFS 8.4.2004, RV/0130-S/04).

Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgend wäre das Arbeitszimmer dann als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit zu sehen, wenn der überwiegende Teil der Erwerbstätigkeit in diesem ausgeübt wird. Dies wäre nicht der Fall, wenn etwa wie bei Richtern vom Arbeitgeber ein entsprechender Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird oder wie etwa bei Politikern, Lehrern oder Vertretern, wenn die betriebliche oder berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Hauses und folglich außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers ausgeübt wird (vgl. VwGH 28.10.1997, 93/14/0087; 20.1.1999, 98/13/0132, 19.12.2000, 99/14/0283; 28.11.2000, 99/14/0008).

Der Bf. würde grundsätzlich ein Arbeitsplatz des Arbeitgebers zur Verfügung stehen. Daher würde die Nutzung eines Raumes in der Wohnung auch während des Lockdowns nicht zu einem abzugsfähigen Arbeitszimmer führen.

Überdies wäre der Bf. während der Zeit - in der diese COVID-19-bedingt Telearbeit geleistet hätte - das Pendlerpauschale zugestanden.

Am 19. Jänner 2022 wurde von der Bf. ein Vorlageantrag gestellt, in dem folgendes Vorbringen erstattet wurde:

Zur Begründung des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung wäre zu sagen, dass diese auf einer unrichtigen Interpretation der Rechtslage beruhen würde. Zwar wäre - wie die Finanzbehörde zutreffend ausführen würde - eine der Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Kosten des Arbeitszimmers das Vorliegen des Tätigkeitsmittelpunkts ebendort.

Allerdings wäre diese Voraussetzung jeweils für bestimmte Zeiträume zu prüfen. Bis zum ersten Lockdown im März 2020 wäre der Tätigkeitsmittelpunkt unstrittig am Ort des Arbeitgebers in Deutschland gelegen. Das hätte sich allerdings ab 8.3.2020 durch Grenzsicherungen bzw. Lockdowns vollkommen geändert. Die Bf. hätte ab diesem Zeitpunkt das gesamte Jahr über COVID-bedingt ausschließlich von ihrem Arbeitszimmer aus gearbeitet, sodass dieses für den genannten Zeitraum sehr wohl den Mittelpunkt der Tätigkeit darstellen würde.

Dass das Pendlerpauschale in derartigen Fällen weiterhin zustehen würde, würde auf einer bewussten Entscheidung des Gesetzgebers beruhen - wie immer man dazu inhaltlich stehen möge.

Mit Vorlagebericht vom 21. März 2023 legte das Finanzamt Österreich die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2020 vom 16.8.2021 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und führte in der Stellungnahme zur Beschwerde folgendes aus:

Werbungskosten eines Arbeitnehmers wären Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung wäre gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen.

Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer wären nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 steuerlich nur dann abzugsfähig, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet. Bei Politikern würde der Tätigkeitsmittelpunkt regelmäßig außerhalb des Arbeitszimmers liegen (ErlRV 72 BlgNR XX.GP; UFS 28.3.2003, RV/0359-S/02; UFS 8.4.2004, RV/0130-S/04).

Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgend wäre das Arbeitszimmer dann als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit zu sehen, wenn der überwiegende Teil der Erwerbstätigkeit in diesem ausgeübt wird. Dies wäre nicht der Fall,

wenn etwa wie bei Richtern vom Arbeitgeber ein entsprechender Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird oder wie etwa bei Politikern, Lehrern oder Vertretern, wenn die betriebliche oder berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Hauses und folglich außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers ausgeübt wird (vgl. VwGH 28.10.1997, 93/14/0087; 20.1.1999, 98/13/0132, 19.12.2000, 99/14/0283; 28.11.2000, 99/14/0008).

Da der Bf. grundsätzlich ein Arbeitsplatz des Arbeitgebers zur Verfügung stehen würde, würde die Nutzung eines Raumes in der Wohnung auch während des Lockdowns nicht zu einem abzugsfähigen Arbeitszimmer führen.

Mit Beschluss vom 15.9.2023 wurde die Bf. um die Bekanntgabe nachstehend angeführter Umstände sowie Vorlage entsprechender Nachweise ersucht:

- a.) Vorlage des für das Jahr 2020 gültigen Dienstvertrages zwischen der Beschwerdeführerin und der ***1***
- b.) Vorlage einer etwa getroffenen „Homeoffice-Anordnung“ durch die ***1***, die auch für die Beschwerdeführerin gegolten hat, im Jahr 2020 aufgrund der Covid-19-Pandemie
- c.) Bekanntgabe der Dauer der unter Punkt b.) angeführten „Homeoffice-Anordnung“
- d.) Bekanntgabe, ob der Beschwerdeführerin auch ab 8.3.2020 ein Büro bei der ***1*** in ***2*** zur Verfügung gestanden ist oder nicht. Diesbezüglich ist eine entsprechende Bestätigung des Dienstgebers vorzulegen.
- e.) Vorlage von Zeitnachweisen für das Jahr 2020, aus denen die Tage im Büro beim Dienstgeber bzw. im Home-Office ersichtlich sind
- f.) Genauere Beschreibung der Tätigkeit der Beschwerdeführerin (im für 2020 eingereichten „L1“ ist als Berufsbezeichnung Büroangestellte angegeben).

Mit Mail vom 12. Oktober 2023 legte die Bf. dem Bundesfinanzgericht folgende Unterlagen vor:

Schreiben der ***1*** vom 10.10.2023 betreffend Bescheinigung der Tätigkeit der Bf. im Zeitraum 1.3.2007 bis 31.7.2023

Schreiben der ***1*** vom 10.10.2023 betreffend Tätigkeitort/Covid-10 Pandemie

Mail der Geschäftsführung der ***1*** vom 20.3.2020 an die Mitarbeiter des Standortes ***2*** samt einer Präsentation betreffend detaillierte Verhaltensregeln in Zusammenhang mit Corona Virus

Mail der Geschäftsführung der ***1*** vom 15.12.2020 an die Mitarbeiter des Standortes ***2***

Seite 1 und 11 des Dienstvertrages vom 15./16.2.2007

In der Folge wurde die Bf. ersucht zumindest auch die Seiten 2 und 3 des Dienstvertrages vom 15./16.2.2007 dem Bundesfinanzgericht vorzulegen und ist diese Vorlage mit Mail vom 12.10.2023 auch erfolgt.

Mit Beschluss vom 13.10.2023 wurden die von der Bf. dem Bundesfinanzgericht übermittelten Unterlagen dem Finanzamt Österreich zur Kenntnis gebracht. Dieses nahm dazu am 17.10.2023 wie folgt Stellung:

Da lt. Bescheinigung des Dienstgebers vom 10.10.2023 der Bf. an der Betriebsstätte durchgehend von 1.3.2007 bis 31.7.2023 ein Arbeitsplatz zur Verfügung gestanden ist, würde schon die Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers entfallen

Siehe auch Erkenntnis des BFG vom 24.03.2022. RV/5100001/2022:

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 Rz41). 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 12.9.1996, 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 28.2.2022, 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 8.5.2003,

2000/15/0176: BFG 28.5.2021, RV/2100921/2020: Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG20[2018], § 20 Rz 104/9).

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. war im Jahr 2020 bei der ***1*** in ***2***, Bayern, in der Bundesrepublik Deutschland beschäftigt und hat daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt.

Sie war als „***3***“ in Vollzeit (37,5 Stunden pro Woche) für die ***1*** am Standort ***2*** tätig. An der Betriebsstätte, ***4***, ***5*** ***2***, der ***1*** stand der Bf. auch im Jahr 2020 durchgängig ein Arbeitsplatz (Büroraum) zur Verfügung.

Der Wohnsitz der Bf. war im Jahr 2020 an der Anschrift ***6***, ***7***. An dieser Adresse befindet sich ein Einfamilienhaus, das seit 2016 jeweils im Hälfteeigentum der Bf. und ihres Ehegatten steht.

Der Wohnsitz der Bf. ist von der deutschen Staatsgrenze ca. *** weniger als 30 *** Kilometer entfernt. Der Arbeitsort der Bf. in ***2*** (***4***) ist von der österreichischen Staatsgrenze ca. *** weniger als 30 *** Kilometer entfernt. Die Entfernung zwischen Wohnsitz der Bf. und Arbeitsort in ***2*** beträgt ***8*** Kilometer, wenn man über die ***9*** fährt. Die Fahrzeit beträgt circa ***10*** Minuten.

In der Bundesrepublik Deutschland wurde aufgrund der Covid-19 Pandemie ein erster Lockdown im Zeitraum 22. März 2020 bis 4. Mai 2020 verhängt (vgl. zB <https://www.wiwo.de/politik/deutschland/corona-wie-verlief-der-erste-lockdown-in-deutschland/26853384.html#:~:text=An%20welchem%20Datum%20begann%20der%20erste%20Corona%20Lockdown%20in%20Deutschland,M%C3%A4rz%202020%20in%20Kraft.>).

In Deutschland bestand während der Covid-19 Pandemie und daher auch im Jahr 2020 zu keinem Zeitpunkt ein gesetzliches bzw. behördlich ausgesprochenes Verbot des Arbeitens im Betrieb des Arbeitgebers.

Einen zweiten Lockdown „light“ gab es in Deutschland am 2.11.2020, der ab 13.12.2020 in einen harten Lockdown gemündet ist (bis 10.1.2021; vgl. zB <https://www.wiwo.de/politik/deutschland/corona-lockdown-so-ist-der-zweite-lockdown-in-deutschland-verlaufen/27076474.html>). Auch während des zweiten Lockdowns in Deutschland bestand kein gesetzliches bzw. behördlich ausgesprochenes Verbot des Arbeitens im Betrieb des Arbeitgebers.

Auch der Arbeitgeber der Bf., die ***1***, hat 2020 für den Standort ***2*** kein Verbot ausgesprochen während der Covid-19 Pandemie nicht mehr im Betrieb zu arbeiten, sondern lediglich ein Ersuchen gestellt, wenn es möglich von zu Hause aus zu arbeiten, wobei das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung davon ausgeht, dass sich das Ersuchen der ***1*** nur auf die Zeiten des ersten und zweiten harten Lockdowns bezogen hat, dh. für die Zeiträume 22.3.2020 bis 4. Mai 2020 sowie ab 15.12.2020.

Die Bf. hat im Jahr 2020 an 120 Arbeitstagen von zu Hause aus gearbeitet. Eine eigene Homeoffice-Vereinbarung zwischen der Bf. und der ***1*** wurde 2020 nicht getroffen.

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen ergeben sich aus von der Bf. vorgelegten Unterlagen bzw. den in Klammern angeführten Belegstellen (letztere betreffend die Zeiten des Lockdowns in Deutschland im Jahr 2020).

Die Entfernung des Wohnortes der Bf. von der deutschen Staatsgrenze bzw. des Arbeitsortes in Deutschland von der österreichischen Grenze gründen sich auf entsprechende Abfragen in „google maps“ unter Nutzung der Funktion „Entfernung messen“. Auch die Entfernung zwischen Wohnsitz und Arbeitsort und die Fahrzeit gründen sich auf eine vom Bundesfinanzgericht durchgeführte Abfrage in „google maps“.

Dass sich an der Adresse ***6***, ***7***, ein Einfamilienhaus befindet, das seit 2016 jeweils im Hälfteeigentum der Bf. und ihres Ehegatten steht, gründet sich auf eine vom Bundesfinanzgericht durchgeführte Grundbuchsabfrage (EZ ***11***, KATASTRALGEMEINDE ***12***) sowie eine Abfrage im Grundbesitzinformationssystem der Finanzverwaltung (EW-AZ ***13***).

Die Feststellung, dass auch der Arbeitgeber der Bf., die ***1***, 2020 für den Standort ***2*** kein Verbot ausgesprochen hat während der Covid-19 Pandemie nicht mehr im Betrieb zu arbeiten, sondern lediglich ein Ersuchen gestellt wurde, wenn es möglich ist von zu Hause aus zu arbeiten, ergibt sich aus dem von der Bf. vorgelegten Mail der Geschäftsführung der ***1*** vom 20.3.2020, weil in diesem nur festgestellt wird, dass nahezu alle Mitarbeiter aus dem Büro von zu Hause aus arbeiten würden. Auch die Aussage der frühen Einführung des Arbeitens von Zuhause ist dahingehend zu verstehen, dass die Firma ***1*** für die Mitarbeiter, die Büroarbeit erledigen, die Möglichkeit geschaffen hat von zu Hause aus zu arbeiten, nicht aber eine Verpflichtung dazu. Dies ergibt sich auch daraus, dass der mit der Bf. am 15.2./16.2.2007 abgeschlossene Dienstvertrag betreffend den Ort der Tätigkeit (in § 2 Z 1 dieses Vertrages ist ***2*** als Ort der Tätigkeit der Bf. festgelegt) 2020 nicht abgeändert wurde. Auch das Mail vom 15.12.2020 enthält keine unbedingte Verpflichtung in Home-Office zu arbeiten („Jeder, für den das möglich und vertretbar ist,...“).

Die Feststellung, dass sich das Ersuchen der ***1*** wenn es für den Mitarbeiter möglich ist von zu Hause aus zu arbeiten, nur auf die Zeiten des ersten und zweiten harten Lockdowns bezogen hat, dh. für die Zeiträume 22.3.2020 bis 4. Mai 2020 sowie ab 15.12.2020, ergibt sich zum einen aus dem Schreiben der ***1*** vom 10.10.2023, dass die Bf. 2020 an 120 Arbeitstagen nicht vor Ort in der Betriebsstätte ***2*** gearbeitet hat, weil sich daraus ergibt, dass die restlichen Arbeitstage die Bf. sehr wohl am Standort ***2*** für ihren Arbeitgeber tätig wurde. Ausgehend von 253 Arbeitstagen im Jahr 2020 (vgl. <https://www.schnelle-online.info/Arbeitstage/Anzahl-Arbeitstage-2020.html>, betreffend Bayern) und 30 Urlaubstagen (laut Tarifvertrag für ***14***: vgl. ***15***) verbleiben 103 Arbeitstage, die die Bf. am Standort ***2*** im Jahr 2020 gearbeitet hat. Auch wenn man von den 103 Arbeitstagen jene bis 8.3.2020 abzieht (46) verbleiben noch 57 Arbeitstage nach dem 8.3.2020. Auch ist davon auszugehen, dass die ***1*** im Einklang mit den Lockerungen der deutschen Bundesregierung nach dem ersten Lockdown auch keine Empfehlung des Arbeitens im Home-Office mehr ausgesprochen, sondern lediglich die Möglichkeit des Arbeitens im Home-Office weiterhin angeboten hat zumal keine Einschränkung der Anzahl der Arbeitsplätze am Standort ***2*** erfolgt ist.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Art. 15 Abs. 1 sowie Abs. 6 des DBA Deutschland, BGBl III 2002/182 idF BGBl III 2012/232 lauten wie folgt:

(1) Vorbehaltlich der Artikel 16 bis 20 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, die Arbeit wird im anderen Vertragsstaat ausgeübt. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen im anderen Staat besteuert werden.

...

(6) Absatz 1 gilt nicht, wenn die Person

1. in dem einen Staat in der Nähe der Grenze ihren Wohnsitz und in dem anderen Staat in der Nähe der Grenze ihren Arbeitsort hat und
2. täglich von ihrem Arbeitsort an ihren Wohnsitz zurückkehrt (Grenzgänger).

Im Schlussprotokoll zu Art. 15 Abs. 6 DBA Deutschland wird festgehalten:

Als Nähe der Grenze gilt die Lage in einer Zone von je 30 Kilometern beiderseits der Grenze.

Da sich sowohl der Arbeitsort als auch der Wohnsitz jeweils näher als 30 Kilometer zur Staatsgrenze Österreich-Deutschland befinden und die Bf. keinen Wohnsitz in Deutschland hat,

dh. sie kehrt täglich nach Österreich zurück, ist sie eine Grenzgängerin im Sinne des Art. 15 Abs. 6 DBA Deutschland, sodass Österreich als Ansässigkeitsstaat das Besteuerungsrecht an den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, die sie von der ***1*** für ihre Tätigkeit in Deutschland bezogen hat, zusteht.

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.

Wie sich aus § 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. bringt in der Beschwerde vor, dass sie ab 8.3.2020 pandemiebedingt ausschließlich von zu Hause aus gearbeitet hätte und einen eigenen Büroraum in ihrem Haus ab März 2020 als Mittelpunkt ihrer beruflichen Tätigkeit genützt hätte. Außerdem wurde im Vorlageantrag vorgebracht, dass der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit jeweils für bestimmte Zeiträume zu prüfen wäre.

Hierzu ist zunächst auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes betreffend die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer zu verweisen, wonach neben der in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 normierten Voraussetzung des Tätigkeitsmittelpunktes noch weitere Kriterien erfüllt sein müssen: Ein Arbeitszimmer muss auch 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 24.4.2002, 98/13/0193).

Die Notwendigkeit eines im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers setzt die Erforderlichkeit eines eigenen Raumes für die Ausübung der beruflichen Tätigkeit voraus. 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 12.9.1996, 94/15/0073). Dieses Kriterium muss 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 (VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0028).

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; VwGH 30.6.2015, 2013/15/0165). Im gegenständlichen Fall wurde vom Arbeitgeber der Bf. bestätigt, dass die Bf. während des ganzen Jahres 2020 über ein Büro am Standort ***2*** verfügt hat, sodass schon aus diesem Grund die Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers zu verneinen ist zumal die Bf. auch in Zeiten von zu Hause aus gearbeitet hat zu denen nicht einmal ein Lockdown in Deutschland verhängt war. Da im Jahr 2020 kein gesetzliches Verbot in Deutschland des Betretens von Arbeitsplätzen verhängt wurde und der Bf. der Zutritt zum Büro-Arbeitsplatz in ***2*** weiterhin möglich war, ist auch ab dem 8.3.2020 die Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers zu verneinen.

Gegen die Notwendigkeit spricht auch, wenn der Dienstnehmer auf die Nutzung eines Büros beim Arbeitgeber freiwillig verzichtet (VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176).

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt ergibt, hat der Arbeitgeber der Bf. im März 2020 nur eine Empfehlung ausgesprochen, wenn möglich von zu Hause aus zu arbeiten. Dadurch, dass die Bf. von der Möglichkeit, ihre nichtselbständige Tätigkeit im Homeoffice auszuüben, Gebrauch machte, ist dies zwar über Empfehlung und im Einvernehmen mit dem Dienstgeber erfolgt, aber vor allem aber auch freiwillig im Interesse des Schutzes der eigenen Gesundheit und jener ihrer Angehörigen. Diese Intention entspricht typischerweise einer (zumindest teilweise) in der Lebenshaltung begründeten Motivation (siehe Bräumann in SWK 13/2020, S. 706, unter Punkt 2.2.3).

Überdies haben die Auswirkungen der Covid-19-Pandemie einen Großteil der Dienstnehmer betroffen, die nunmehr entgegen früheren Gewohnheiten von zu Hause ihrer Arbeit nachgegangen sind (siehe Bräumann in SWK 13/2020, S 700), wobei einer Vielzahl von betroffenen Dienstnehmern die Einrichtung eines eigenen Arbeitszimmers wegen der räumlichen Verhältnisse in ihrer Wohnung gar nicht möglich gewesen ist, weswegen die Einrichtung eines eigenen, ausschließlich für die berufliche Nutzung vorgesehenen Arbeitszimmers weder angemessen noch notwendig erscheint. Daher kann nach der Verkehrsauffassung auch nicht von einer auslastungsbedingten Notwendigkeit eines eigenen häuslichen Arbeitszimmers ausgegangen werden. Als notwendig war vielmehr nur die Einrichtung eines (vorübergehenden) Arbeitsplatzes in der Privatwohnung bzw. im Privathaus, nicht aber eines ganzen Zimmers, anzusehen. Diesbezüglich hat der Gesetzgeber durch die Regelung des § 16 Abs. 1 Z 7a EStG 1988 idF BGBl I Nr. 52/2021 eine Abzugsmöglichkeit für damit verbundene Aufwendungen geschaffen.

Bezüglich der Argumentation der Bf. im Vorlageantrag, dass sich pandemiebedingt der Mittelpunkt ihrer beruflichen Tätigkeit geändert hätte, ist festzuhalten, dass die vom Arbeitgeber empfohlene Maßnahme des Arbeitens von zu Hause von der Arbeitgeberin der Bf. nur als vorübergehend bis zur Klärung der Auswirkungen der Pandemie intendiert war. Daraus bereits im ersten Jahr eine grundlegende Änderung des typischen Berufsbildes bzw. des materiellen Tätigkeitsschwerpunktes abzuleiten, widerspricht der Verkehrsauffassung. Eine Änderung des Tätigkeitsschwerpunktes hätte vielmehr einer individualarbeitsrechtlichen Vereinbarung zwischen der ***1*** und der Bf. (abweichend von dem am 15.2./16.2.2007 abgeschlossenen Dienstvertrag) bedurft. Eine solche Home-Office-Vereinbarung wurde aber zwischen der Bf. und ihrem Dienstgeber 2020 nicht getroffen.

Abschließend ist auf die vorgebrachten Grenzschießungen einzugehen.

Bereits am 15. Mai 2020 wurde die Einreise-Quarantäneverordnung des bayerischen Staatsministeriums für Gesundheit und Pflege vom 9.4.2020 (BayMBL. Nr. 192/2020) dahingehend geändert, dass diese nicht für Personen gilt, die aus einem Mitgliedstaat der Europäischen Union einreisen (§ 1 Abs. 1 Satz 1 iVm § 1 Abs. 4 dieser Verordnung, BayMBL. Nr. 273/2020; abrufbar unter: <https://www.verkuendung-bayern.de/baymbL/>).

Die Verordnung über Quarantänemaßnahmen für Einreisende zur Bekämpfung des Coronavirus vom 15. Juni 2020 (BayMBL. Nr. 335/2020) hat nicht für Personen gegolten, die sich nicht innerhalb von 14 Tagen vor der Einreise in einem Risikogebiet aufgehalten haben (§ 1 Abs. 1 dieser VO). Österreich war laut Veröffentlichungen des Robert Koch Instituts erst ab 1.11.2020 Risikogebiet. Überdies bestand für Personen, die aus einem Risikogebiet eingereist sind, die Möglichkeit die häusliche Quarantäne durch Vorlage eines negativen SARS-CoV-2-Testzertifikats zu vermeiden (§ 2 Abs. 1 dieser VO).

Mit der Einreise-Quarantäneverordnung vom 5.11.2020 (BayMBL. Nr. 630/2020) wurde sodann eine generelle Ausnahmeregelung für Grenzgänger geschaffen (§ 2 Abs. 2 Z 3 lit. b dieser VO).

Daher standen in der überwiegenden Zeit im Jahr 2020 (1.1.2020 bis 8.4.2020 sowie ab 15. Mai 2020 bis 31. Dezember 2020) auch keine Einreisebeschränkungen zur Bundesrepublik Deutschland einer Arbeit an der Betriebsstätte der ***1*** in ***2*** entgegen, sodass auch aus diesem Umstand die Notwendigkeit der Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers nicht abgeleitet werden kann.

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 ist in seiner Entscheidung der angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu den für die Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers erforderlichen Voraussetzungen gefolgt weswegen keine Revision zulässig ist.

Linz, am 7. November 2023