

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***Stb***, über die Beschwerde vom 31. Jänner 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 23. November 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020, Steuernummer ****, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde 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

I. Verfahrensgang und Sachverhalt

Im Rahmen der **Arbeitnehmerveranlagung** für das Jahr 2020 beantragte die Beschwerdeführerin die Berücksichtigung von Werbungskosten iHv 3.473,09 €.

Mit Ergänzungsersuchen vom 05.11.2021 wurde die Beschwerdeführerin ersucht, eine Kostenaufstellung für die beantragten Werbungskosten nachzureichen und diese belegmäßig nachzuweisen. Darüber hinaus wurde die Beschwerdeführerin ersucht, jeweils den Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und der beruflichen Notwendigkeit darzulegen. Allfälliger Kostenersatz durch den Arbeitgeber oder Förderstellen möge bekanntgegeben werden.

Am 22.11.2021 legte die steuerliche Vertretung der Beschwerdeführerin eine Tabelle der geltend gemachten Werbungskosten ohne Nachweis der Kosten vor:

WERBUNGS-KOSTEN			
I.) 31.12.2020	Tablet Anschaffung Nov. 2017 direkt von Microsoft	€ 1.304,10	
	Afa für halbes Jahr 2020		€ 217,35
	(-30% PA - siehe Veranlagung 2018!)		-€ 65,21
II.) 31.12.2020	Zwangswise Beschaffung eines neuen I-phones, da mit dem aktuellen I-phone die Führung des elektronischen Klassenbuchs an der HTL Hollabrunn, noch die vom Unterrichtsministerium vorgeschriebene elektronische Notengebung funktionierte. Beschaffung in den USA um US \$ 1.087,66	€ 986,99	
	Ganzjahresabschreibung für 2020 (2019 1/2-Afa)		€ 329,00
	(KEIN PA notwendig - siehe Veranlagung 2019!)		€ 0,00
III.) 31.12.2020	Nutzungsentgelt und Anteile an Gesamtnutzung IT der Prochazka Unternehmensberatung, Kostenübernahme		
III.1.	AR2005 Anteil Kabelplus, Wartungskosten		€ 109,80
III.2.	AR2015 Kabelplus Qu 2 2020		€ 379,20
III.3.	AR2034 Kabellus, Qu3,Qu4 z-webfactory 2020 je 50%		€ 722,40
IV.)	Sonstige Arbeitsmittel Reparaturen, Hilfsmittel		
IV.1.	Papierwaren		€ 18,16
IV.2.	Papierwaren		€ 6,48
IV.3.	neue Brille/ Computerbrille		€ 672,00
IV.4.	Tageskontaktlinsen		€ 72,00
IV.5.	Kopierpapaier		€ 5,40
IV.6.	Papierwaren		€ 16,78
IV.7.	Papierwaren		€ 25,10
IV.8.	Nachsendeauftrag		€ 16,98
IV.9.	Porto Einschreiben		€ 7,96
IV.10.	USB Sticks		€ 53,56
IV.11.	Kopfhörer für Audio Unterricht "home schooling"		€ 327,98
IV.12.	PCR Test		€ 120,00
IV.13.	Schreibtischleuchte		€ 18,98
IV.14.	operative Gesichtsfelderweiterug = 1.430,00 (a.o. B.)		€ 0,00
IV.15.	Kopierpapier		€ 19,17
V.	Schreibtisch und Sessel für home schooling, AW € 2000, Abschreibung auf 5 Jahre	€ 2.000,00	€ 400,00
	SUMME Arbeitsmittel		€ 3.473,09

Im **Einkommensteuerbescheid 2020** vom 23.11.2021 berücksichtigte das Finanzamt Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, iHv 1.088,25 €, Werbungskosten für ergonomisch geeignetes Mobiliar für Homeoffice iHv 150,00 €, den Pauschalbetrag für Sonderausgaben iHv 60,00 €, sowie außergewöhnliche Belastungen (mit Selbstbehalt) iHv 744,00 €. Der Bescheid ergab eine Gutschrift iHv 637,00 €. Nicht anerkannt wurden Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer (Schreibtisch AfA und Lampe) iHv 418,98 €, Nutzungsentgelt für IT als Werbungskosten iHv 1.090,26 € und 40 % der

Afa für das angeschaffte i-Phone iHv 131,60 €.

Begründend wurde Folgendes ausgeführt:

„Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften 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 auch nur dann abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig ist und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird. Kosten für Einrichtungsgegenstände (Schreibtisch AfA 400,- € und Lampe 18,98 €) wurden daher nicht anerkannt.

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 zumindest 26 Tagen im Jahr 2020 ausschließlich in der Wohnung ausgeübt hat. Der Höchstbetrag beträgt für das Kalenderjahr 2020 150 Euro. Ausgaben für einen Bürosessel konnten für 2020 sinngemäß gewährt werden.

*Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Der berufliche Anteil von Internetkosten muss entweder vom Abgabepflichtigen nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht werden oder er ist durch die Abgabenbehörde zu schätzen. Das Nutzungsentgelt und Anteile an Gesamtnutzung IT der ***Bf1*** Unternehmensberatung somit in 10%iger Höhe (121,14 €) anerkannt.*

Arbeitsmittel sind Wirtschaftsgüter, die überwiegend zur Ausübung einer Berufstätigkeit verwendet werden. Die Berufsbezogenheit wurde im Vorhalteverfahren nicht begründet. Aus Sicht der Abgabebehörde liegen die Erfahrungswerte für den beruflich veranlassten Telefonkostenanteil bei Personen, die in Lehrberufen tätig sind, bei höchstens 60%. Die AfA für das angeschaffte I-Phone wurde daher um 40% (131,60 €) gekürzt.

Aufwendungen für eine Brille und Tageskontaktlinsen sind nicht abzugsfähig, selbst wenn die Brille für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit unentbehrlich ist und ausschließlich in diesem Zusammenhang verwendet wird (VwGH 28.2.1995, 94/14/0154, betr. Bifokalbrille). Eine Berücksichtigung erfolgte im Rahmen der außergewöhnlichen Belastung (672,- € und 72,- €) Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen haben wir nicht berücksichtigt.

Der Grund: Die Aufwendungen sind niedriger als der für Sie gültige Selbstbehalt in Höhe von 9.999,61 Euro.

Wir berücksichtigen 60 Euro als Topf-Sonderausgaben z. B. für Wohnraumschaffung und – Sanierung sowie Beiträge für bestimmte Versicherungen.

Der Grund: Die Topf-Sonderausgaben können wir nur zu einem Viertel anrechnen. Liegt der Gesamtbetrag Ihrer Einkünfte über 36.400 Euro verringert sich der Betrag weiter bis maximal 60 Euro (§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988).“

Nach gewährter Fristverlängerung wurde fristgerecht am 31.01.2023 das Rechtsmittel der **Beschwerde** eingebracht. Soweit beschwerderelevant wurde vorgebracht, dass eine Unterrichtsvor- und -nachbereitung eines Mathematiklehrers an einer HTL zeitaufwändig sei und nicht gut in einem lärmenden Konferenzzimmer vorgenommen werden könne. Daher sei eine 4 Zimmerwohnung für die Beschwerdeführerin und ihren Gatten hilfreich. Es sei daher unverständlich, warum man da keinen zweiten Schreibtisch und Schreibtischsessel haben dürfe. Dies sei durch homeschooling notwendig geworden. Aufgrund des Lockdowns sei es notwendig gewesen, für einen zweiten vollständigen Arbeitsplatz zu sorgen, da das Ehepaar parallel seiner Arbeit nachgegangen sei.

Im Kalenderjahr 2020 sei im überwiegenden Maß vom Arbeitszimmer aus unterrichtet worden. Bei anderen Kollegen seien die Aufwendungen akzeptiert worden.

Zu den Internetkosten: Fernunterricht über Microsoft Teams erfordere derart viel Bandbreitenkapazität, dass der Gatte der Beschwerdeführerin seiner Tätigkeit nur in der unterrichtsfreien Zeit nachgehen konnte. Daher habe er 50 % der jeweils aktuell verrechneten IT Anschlusskosten, Kosten für Druckerpatronen und Papier offiziell weiterverrechnet. Das Ehepaar habe den Provider um Hilfe ersuchen müssen, damit die Beschwerdeführerin über das Netzwerk ihres Gatten in das Schulnetzwerk einsteigen durfte und konnte. Die Rechnung der Z-webfactory sei auch nur zu 50 % weiterverrechnet worden. Die vom Finanzamt genehmigten 10 % seien eine Verhöhnung der Arbeitssituation während der zahlreichen Lockdowns im Jahr 2020.

Zum 2019 angeschafften I Phone: Es sei ausschließlich für Schulzwecke angeschafft worden, da ohne diese Generation von I Phones das von der Schule vorgeschriebene elektronische Klassenbuch nicht geführt werden könne und ein sinnvoller Mathematikunterricht nur möglich gewesen wäre, wenn man mit dem Computer im System Teams gearbeitet und gleichzeitig über I Phone kommuniziert hätte. Das alte I Phone sei für die notwendigen Aufgaben der Schule nicht mehr geeignet. Es sei daher nicht einzusehen, dass diese Investition, die ausschließlich für die Schule getätigt worden sei, nur teilweise abgeschrieben werden dürfe, zumal die laufenden Telefonkosten ohnehin nicht in Rechnung gestellt würden.

Zu Brillen und Kontaktlinsen: Es werde eine 25 Jahre alte Entscheidung zitiert, die bereits obsolet sei. Die Beschwerdeführerin müsse sehr viel am Computer arbeiten und würde für ihre Erwerbstätigkeit eine Brille benötigen. Die Sehkraft habe sich von intensiver Bildschirmtätigkeit derart verschlechtert, dass sie mindestens alle zwei Jahre eine neue Brille benötigen würde. Die Entwicklung von Kontaktlinsen sei in den letzten 25 Jahren weiter fortgeschritten und würde eine kostengünstigere Alternative zu Brillen darstellen. Gerade die Kontaktlinsen würden eine angenehmere Arbeit am Bildschirm ermöglichen. Warum Brillen/Kontaktlinsen beim Kollegen I genehmigt würden und beim Kollegen II nicht, sei unverständlich. Die Brillen würden keine außergewöhnliche Belastung darstellen, sondern seien notwendiges Übel für die Erwerbstätigkeit.

Würde man die Gesichtsfelderweiterung vom ursprünglich beantragten

Werbungskostenbetrag abrechnen, würde sich für das Jahr 2020 noch immer ein wesentlich

höherer Werbungskostenaufwand ergeben. Es müsse noch erwähnt werden, dass 2021 eine Dienstleistung des Providers Z-Webfactory nicht mehr notwendig gewesen und der notwendig gewordene neue PC problemlos installiert worden sei.

Es werde daher ersucht, die in der adaptierten Aufstellung eingetragenen Werte nunmehr zu berücksichtigen.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 08.06.2022 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und Werbungskosten iHv 1.137,62 € (lt. Erstbescheid 1.088,25 €) berücksichtigt. Begründend wurde im Wesentlichen und nach Darlegung der Rechtslage und Judikatur Folgendes ausgeführt:

Arbeitszimmer, Einrichtungsgegenstände: Unter Bedachtnahme auf die Rechtsprechung sei als Mittelpunkt der Tätigkeit der Beschwerdeführerin die Schule und nicht das häusliche Arbeitszimmer anzusehen. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 7a lit. a EStG 1988 könnten Ausgaben und Beträge eines Arbeitnehmers, der seine berufliche Tätigkeit in der Wohnung (Homeoffice) erbringen würde und bei dem keine Ausgaben für ein Arbeitszimmer gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit d vorliegen würden, für ergonomisch geeignetes Mobiliar eines in der Wohnung eingerichteten Arbeitsplatzes bis zu insgesamt 300,00 € berücksichtigt werden, wenn der Arbeitnehmer zumindest 26 Homeoffice-Tage im Kalenderjahr geleistet habe. Würden die Anschaffungs- und Herstellungskosten den Höchstbetrag übersteigen, könne der Überschreibungsbetrag innerhalb des Höchstbetrages jeweils ab dem Folgejahr bis zum Kalenderjahr 2023 geltend gemacht werden. Für Aufwendungen Bürosessel, Schreibtisch und Lampe sei daher ein Betrag von 150,00 € zu berücksichtigen.

Neue Brille, Computerbrille, Tageskontaktlinsen: Da für die Notwendigkeit einer Computerbrille keinerlei Nachweis vorgelegt worden sei, könnten die diesbezüglichen Aufwendungen keine Berücksichtigung als Werbungskosten finden.

PCR-Test: Diese Kosten würden zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen der Lebenshaltung gehören.

Nutzungsentgelt und Anteile an Gesamtnutzung IT der ***Bf1*** Unternehmensberatung: Bei den geltend gemachten Aufwendungen für Internet und Mobiltelefon würde es sich um solche Aufwendungen handeln, die im Fall der eindeutig feststehenden Verwendung als Werbungskosten abzugsfähig seien. Das Ausmaß der beruflichen Nutzung sei jedoch vom Abgabepflichtigen nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Die 50%ige berufliche Nutzung der gegenständlichen Aufwendungen könne nicht als erwiesen bzw. glaubhaft gemacht angesehen werden. Glaubhaft sei, dass eine gewisse berufliche Verwendung vorliege, weshalb die Aufwendungen für die Internetnutzung im Ausmaß von 20 % entsprechend den beantragten Werbungskosten anerkannt würden.

I-Phone: Es widerspreche nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, wenn bei den Kosten eines Mobiltelefons ein Privatanteil von 40 % geschätzt werde. Da ein niedrigerer als der 40 %ige Privatanteil von den Kosten für das I-Phone nicht nachgewiesen worden sei, erscheine der Ansatz des Privatanteiles von 40 % gerechtfertigt.

Nachsendeauftrag ***Bf1-Adr***: Diese Kosten würden zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen der Lebenshaltung gehören.

Aus den Beträgen zu I (217,35), II (197,40), III (242,28) und IV (480,59) würde sich die Summe von 1.137,62 € ergeben.

Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen seien niedriger als der Selbstbehalt iHv 9.993,69 €.

Mit Schreiben des steuerlichen Vertreters vom 06.07.2022 wurde der **Antrag auf Vorlage** der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht eingebracht. Ergänzend zur Beschwerde wurde im Wesentlichen vorgebracht, dass die Begründung großteils mit C&P-Bausteinen ausgefertigt worden sei. Die Anforderungen und Belastungen des Distance Learnings, speziell in höheren Schulen, seien im Vergleich zu einem normalen Home-Office viel höher.

Die Begründung betreffend Arbeitszimmer mag in den Zeiten vor Corona seine Berechtigung gehabt haben. Wenn jedoch die Schulen durch die Staatsgewalt ab 16. März 2020 bzw. ab 3. November 2020 und dann wieder ab 7. Jänner 2021 behördlich geschlossen gehalten würden, dürfe es gestattet sein sich zu fragen, wo denn der Mittelpunkt der Tätigkeit in diesen Zeiträumen gewesen sei.

In den Lockdownzeiten sei somit jedenfalls ein Arbeitszimmer vorgelegen. Daher werde nunmehr zusätzlich die Berücksichtigung eines fremdüblichen Gebäudekostensatzes für Betriebskosten, Abnutzung etc. von 150,00 € p.m. für zumindest vier Monate beantragt. Zum Thema IT-Nutzung der ***Bf1*** Unternehmensberatung werde klarstellend Folgendes angemerkt: Die Beschwerdeführerin als Mathematiklehrerin in einer berufsbildenden höheren Schule hätte 26 Unterrichtsstunden wöchentlich von daheim aus zu unterrichten. Die Aufstockung der Kapazitäten und die Schaffung einer weiteren Datensicherheitsmaßnahme wäre also ausschließlich aufgrund ihrer Tätigkeit notwendig gewesen. Letztlich hätte ihr Gatte mit seinen Auftraggebern immer eine Non Competention Clause und ein Confidentiality Agreement vereinbart und müsste absolut sichergehen, dass Dritte aus dem schulischen Umfeld nicht auf seine sensiblen Daten zugreifen könnten.

Die unterrichtsnotwendigen Systeme, die im Normalfall parallel eingesetzt werden müssten (Mathcat, Teams etc), hätten trotz der erweiterten Kapazität dazu geführt, dass der Gatte der Beschwerdeführerin speziell während des Unterrichts, aber auch während der Vor- und Nachbetreuungszeiten, seiner Tätigkeit nur eingeschränkt nachgehen konnte. Die zur Verfügung stehende Netzkapazität wäre oftmals einfach nicht ausreichend gewesen. Es sei von ihm nur ein Hälfteanteil der Gesamtkosten der Herstellung eines leistungsfähigeren IT-Systems fakturiert worden, eine weitere Kürzung um 80 % gehe an den tatsächlichen Verhältnissen eindeutig vorbei. Allein die Einrichtung vom Teams und die Verbindung zum Schulnetz habe einen Aufwand von gerundet 1.200,00 € verursacht.

Zum Thema i-Phone werde darauf hingewiesen, dass dieses bereits in der Veranlagung 2019 durch die Finanzverwaltung zu 100 % anerkannt wurde. Die Notwendigkeit der Anschaffung sei einzig und allein durch die Schule bedingt. Die Anforderungen (elektronische

Klassenbuchführung, oftmals tägliche Stundenplanabgleichungen, notwendige Überprüfung der Schüler während des Online-Unterrichts etc), die durch die Schule gefordert würden, seien mit dem ursprünglichen Gerät der Beschwerdeführerin nicht erfüllbar gewesen. Die Vorgaben müssten von der Beschwerdeführerin verpflichtend erfüllt werden, eine Kürzung werde daher nicht akzeptiert. Es stehe außer Streit, welche Möglichkeiten ein solches Gerät schaffen könne. In diesem Fall gehe es aber nur darum, dass das ältere Smartphone, das es immer noch geben würde, nur aus beruflichen Gründen zwangsweise ersetzt werden musste.

Die Notwendigkeit der PCR-Tests sei behördlich vorgeschrieben worden, da sonst ein Betreten des Schulgebäudes untersagt worden wäre. Im Jahr 2020 habe es die Möglichkeit eines kostenlosen Tests leider noch nicht gegeben.

Die Aufwendungen für die Bildschirmbrille würde im Gegensatz zur Beschwerde jetzt doch als Werbungskosten beantragt. Die Beschwerdeführerin sei stark kurzsichtig, selbst in der Vergangenheit habe sie alle zwei Jahre eine neue Computerbrille anschaffen müssen. Die Intensität der Bildschirmarbeit habe in den Zeiten des Home Schooling signifikant zugenommen. Form und Größe dieser Brille würde eindeutig für ein Arbeitsmittel sprechen und somit sei eine Ausnahme zu den Bestimmungen des § 20 EStG durchaus vertretbar.

Mit Bericht vom 05.01.2023 legte das Finanzamt die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Ergänzend wurde Folgendes vorgebracht:

„Keinesfalls erkennt das Finanzamt, die mit dem Distance Learning einhergehenden Anforderungen und subjektiv empfundenen Belastungen.

Für die Beurteilung, wo der Mittelpunkt der Tätigkeit liegt, sind ausschließlich objektive Kriterien heranzuziehen.

Die Bf führte ins Treffen, dass sich durch die zeitmäßig überwiegende Nutzung des Arbeitszimmers für Distance Learning in den Lockdownzeiten, der Mittelpunkt ihrer Lehrtätigkeit von der Schule in das häusliche Arbeitszimmer verlagert habe.

Der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen bestimmt sich laut der Rechtsprechung des VwGH, nach materiellem Schwerpunkt, wobei sich dieser aus dem typischen Berufsbild der Tätigkeit ergibt (vgl VwGH 25.07.2013, 2011/15/0104). Nur wenn der materielle Schwerpunkt nach der Verkehrsauffassung nicht eindeutig bestimmt werden kann, ist im Zweifel auf das zeitliche Überwiegen abzustellen.

*Die Bf ist Vertragslehrerin für Mathematik an der ***HTL*** mit dem sich daraus ergebenden gewöhnlichen Dienstort am Standort der HTL. Folglich ergibt sich das typische Berufsbild einer Lehrerin mit einem eindeutigen Tätigkeitsschwerpunkt außerhalb eines häuslichen Arbeitszimmers. Da nach der typischen Verkehrsauffassung kein Zweifel besteht, ist nicht auf das zeitliche Überwiegen abzustellen. In casu würde auch die zeitliche Überwiegenheit der Schultage an der Schule, im Vergleich zu jenen Schultagen in den Lockdownphasen, zu keinem anderen Ergebnis führen. Im Kalenderjahr 2020 ergaben sich nach den öffentlichen Vorgaben, potenziell 83 Schultage im Distance-Learning Format (vgl. Bock-Schappelwein, J., & Famira-Mühlberger, U. (2021). COVID19-bedingte Schulschliessungen: ökonomische*

Herausforderungen für Kinder, Eltern, Unternehmen und Gesellschaft. In U. Filipič, & A. Schönauer (Hrsg.), Ein Jahr Corona: Ausblick Zukunft der Arbeit (S. 77-86). Wien: ÖGB-Verlag. <https://nbn-resolving.org/urn:nbn:de:0168-ss0ar-72650-2>). Dem gegenüber standen insgesamt ca. 183 Schultage im Kalenderjahr 2020.

Die durch die Pandemie bedingte Notwendigkeit der Einrichtung und Benützung häuslicher Arbeitsplätze (Homeoffice, Distance-Learning) trug der Gesetzgeber insofern Rechnung, als er mit BGBl I 52/2021 mit § 16 Abs 1 Z 7a EStG 1988 eine eigene Bestimmung normierte, die auf die steuerliche Entlastung von COVID-19 bedingter beruflicher Tätigkeit im privaten Wohnbereich abzielte. So sind - gemäß § 124b Z 374 EStG 1988 - Ausgaben für ergonomisch geeignetes Mobiliar ab 2020 unter den dort angeführten Voraussetzungen als Werbungskosten abzugsfähig. Durch diese Bestimmung sollte gewährleistet werden, dass Aufwendungen für geeignete Einrichtung eines häuslichen Arbeitsplatzes auch abzugsfähig sind, wenn sie sich nicht in einem steuerrechtlich anerkannten Arbeitszimmer befindet. Bezüglich der Anerkennung als Arbeitszimmer selbst sollten aber die bisherigen Anforderungen - darauf wird sowohl in § 16 Abs 1 Z 7a EStG 1988 selbst und den Erläuternden Bemerkungen ErläutRV 669 BlgNR 27. GP hingewiesen - unabhängig von der nunmehrigen Bestimmung weiter Geltung haben. Daraus ist abzuleiten, dass sich der Gesetzgeber der Problematik der nunmehr vermehrt in Anspruch genommenen Homeoffice-Tätigkeit (Distance-Learning) durchaus bewusst war. Er nahm diese aber nicht zum Anlass, die Anforderungen an das Vorliegen eines steuerlichen Arbeitszimmers neu zu definieren, sondern begnügte sich mit der Erleichterung der Absetzbarkeit von Aufwendungen für die Einrichtung eines Homeoffice-Arbeitsplatzes (vgl BFG vom 24.03.2022, RV/5100001/2022).

Da in gegenständlicher Beschwerdesache die Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer iSd § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 nicht vorlagen, keine weiteren Belege über Werbungskosten dargeboten wurden, waren Aufwendungen im Umfang der Beschwerdevorentscheidung anzuerkennen und darüber hinaus zu versagen.“

Am 23.10.2023 richtete die zuständige Richterin folgendes Schreiben an die beschwerdeführende Partei:

„In Zusammenhang mit Ihrer Beschwerde vom 31. Jänner 2022 werden Sie ersucht, nachstehende Fragen innerhalb von vier Wochen ab Zustellung dieses Schreibens zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

- Bestand die berufliche Notwendigkeit der Einrichtung von Teams und der Verbindung zum Schulnetz zu einem Kostenaufwand von 1.200 -- €? Eine diesbezügliche Bestätigung Ihres Dienstgebers möge vorgelegt werde.
Wurde seitens des Dienstgebers ein Ersatz geleistet? Wenn ja, in welcher Höhe?*
- Ihren Ausführungen nach ist die elektronische Klassenbuchführung, die Stundenplanabgleichung und die Überprüfung der Schüler beim Online-Unterricht nur mit einem bestimmten i-Phone möglich. Eine diesbezügliche Bestätigung des*

Dienstgebers möge vorgelegt werden.

Sie behaupten, dass dieses i-Phone nur für Ihren Beruf verwendet wird. Führen Sie private Telefonate mit Ihrem ursprünglichen Gerät? Besitzen Sie zwei Sim-Karten? Haben Sie immer beide Handys bei sich? Welches Gerät verwenden Sie an schulfreien Tagen oder in den Ferien?

- *Es möge eine Bestätigung Ihres Dienstgebers vorgelegt werden, aus der hervorgeht, dass Sie im Jahr 2020 verpflichtet waren PCR-Tests durchzuführen, um das Schulgebäude betreten zu dürfen, und dass diese Tests nicht von Ihrem Dienstgeber zur Verfügung gestellt wurden. Der diesbezügliche Kaufbeleg möge vorgelegt werden.*
- *Aufwendungen für die Kompensation körperlicher Behinderungen oder Mängel (zB Sehschwächen) gehören, weil sie auch die allgemeine Lebensführung betreffen, idR zu den gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht abzugsfähigen Aufwendungen der Lebenshaltung. Eine Ausnahme wird aber für vertretbar gehalten, wenn die Anschaffung des Behelfes ausschließlich bzw weitaus überwiegend beruflich veranlasst ist, wie zB Schutz- oder Bildschirmbrillen.*

Sie werden ersucht, eine Verschreibung Ihres Augenarztes für eine Bildschirmbrille sowie den entsprechenden Kaufbeleg des Optikers vorzulegen. Haben Sie den Beleg bei Ihrer gesetzlichen Krankenversicherung eingereicht? Wurde ein (teilweiser) Ersatz geleistet? Wurde ein (teilweiser) Ersatz von Ihrem Dienstgeber geleistet?“

Am 22.11.2023 wurde vom steuerlichen Vertreter ein Schreiben der Beschwerdeführerin übermittelt, in dem sie im Wesentlichen ergänzend ausführte, dass die Notwendigkeit, für einen zusätzlichen Nutzer der IT Landschaft der ***Bf1*** Unternehmensberatung technische Unterstützung durch den Provider in Anspruch zu nehmen, selbstredend sei. Aus der Bestätigung der Schule sei zu ersehen, dass jeder Lehrer für eine entsprechende IT Organisation verantwortlich sei. Es könnten seitenweise Instruktionen betreffend Kommunikation etc. zur Zeit des Lock Downs zwischen dem Lehrerkollegium, der Schule und den Schülern nachgereicht werden.

Das I phone 5 sei für die elektronische Klassenbuchführung nicht geeignet, daher habe sich die Beschwerdeführerin das I phone 11 S gekauft. Natürlich werde weder die Sim-Karte noch das Telefon getauscht.

In Zusammenhang mit den PCR Tests wurde seitens des Direktors der ***HTL*** bestätigt, dass anlässlich den Lock Downs ein Betreten des Schulgebäudes in der Zeitspanne Frühjahr 2020 nur mit negativem PCR Test gestattet gewesen sei.

Schließlich werde die Rechnung des Optikers vorgelegt. Da ein Krankenkassenbeitrag abgezogen worden sei, sei dafür auch eine Verschreibung vorgelegen. Der verschreibende Arzt sei mittlerweile in Pension.

Mit Schreiben vom 23.11.2023 leitete das Bundesfinanzgericht das Schreiben der Beschwerdeführerin mit einer Stellungnahme an das Finanzamt weiter.

Mit Schreiben vom 06.12.2023 gab das Finanzamt bekannt, dass gegen die beabsichtigte Erledigung der Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht keine Einwände bestehen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin ist Mathematiklehrerin an einer berufsbildenden höheren Schule (HTL).

Folgende Werbungskosten sind strittig:

Afa für I-Phone: Die Beschwerdeführerin erwarb im Jahr 2019 ein I-Phone 11 S für die Führung des elektronischen Klassenbuches und die Überprüfung der Schüler beim Online-Unterricht. Das ursprünglich verwendete I Phone 5 war dafür nicht geeignet. Nunmehr wird das I-Phone 11 S ausschließlich verwendet, dh auch für private Nutzung.

Handytelefonkosten: Erst im Rahmen des Beschwerdeverfahrens machte die Beschwerdeführerin Handytelefonkosten iHv 119,88 € geltend.

Nutzungsentgelt und Anteile an Gesamtnutzung IT der *Bf1*** Unternehmensberatung:**

Zur Aufstockung der Kapazität und zur Schaffung einer weiteren Datensicherheitsmaßnahme der gesamten IT-Anlage waren Aufwendungen iHv insgesamt 2.422,80 € nötig. 50 % davon (= 1.211,40 €) wurden von der ***Bf1*** Unternehmensberatung an die Beschwerdeführerin weiterverrechnet, die diesen Betrag als Werbungskosten geltend machte. Aus den vorgelegten Rechnungen geht hervor, dass es sich dabei um Internetkosten, Aufwendungen für einen Internetanschluss und zur Erstellung einer eigenen E-Mail Adresse handelt.

Als Lehrperson in einer HTL hat sie selbst für eine entsprechende IT-Ausrüstung zu sorgen. Die Anwendungen wie Math Cad, Geogebra, Sokrates, Units sowie die Plattform MS Teams werden von der Schule zur Verfügung gestellt. In den Klassenräumen befinden sich keine Computer, nur Beamer bzw. große TV-Bildschirme. Anlässlich des Lockdowns wurde die Software MS Teams von der Schule auf den privaten Computer der Beschwerdeführerin installiert. Für die Implementierung und Inanspruchnahme von Hilfsdiensten im eigenen Heimnetzwerk war sie selbst verantwortlich. Ebenso war sie dafür verantwortlich für entsprechende Maßnahmen zu sorgen, um von ihrem Wohnsitz aus die Unterrichtsziele laut Lehrplan zu erreichen. Finanzielle Unterstützung von der Schule wurde nicht geleistet.

Arbeitszimmer: Im beschwerdegegenständlichen Zeitraum nutzte die Beschwerdeführerin für ihre berufliche Tätigkeit ein häusliches Arbeitszimmer im Wohnungsverband (4-Zimmerwohnung) der Beschwerdeführerin und ihres Gatten. Die Beschwerdeführerin hat ihre Tätigkeit auch im sogenannten „home-schooling“ durchgeführt, da ein Präsenzunterricht aufgrund der bekannten Corona-Maßnahmen nicht uneingeschränkt möglich war. Im Kalenderjahr 2020 ergaben sich nach den öffentlichen Vorgaben 83 Schultage im Distance-

Learning Format und 183 „normal“ Schultage.

In Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer machte die Beschwerdeführerin Kosten für Schreibtisch und Sessel (Afa 400,00 €), Schreibtischleuchte (18,98 €) und einen Gebäudekostenersatz für Betriebskosten, Abnutzung etc. für zumindest vier Monate geltend (4 x 150 = 600,00 €).

PCR-Test: Dafür fielen Aufwendungen in Höhe von 120,00 € an (Rechnung vom 5. Dezember 2020 der AMZ GmbH in Wien). Anlässlich des Lock Downs war ein Betreten des Schulgebäudes in der Zeitspanne Frühjahr 2020 nur mit negativem PCR Test gestattet.

Bildschirmbrille: Die Beschwerdeführerin machte Aufwendungen iHv 672,00 € als Werbungskosten für eine Bildschirmbrille geltend. Es wurde die Rechnung eines Optikers vorgelegt, aus der hervorgeht, dass die Beschwerdeführerin am 11.01.2020 eine Gleitsichtbrille um 672,73 € erworben hat. Von diesem Betrag wurde bereits ein Zuschuss der Krankenkasse iHv 130,27 € abgezogen.

2. Beweiswürdigung

Afa für I-Phone: Aus der Bestätigung des Dienstgebers der Beschwerdeführerin geht hervor, dass das von der Beschwerdeführerin ursprünglich verwendete I Phone 5 für die elektronische Klassenbuchführung nicht geeignet war.

Nutzungsentgelt und Anteile an Gesamtnutzung IT der ***Bf1*** Unternehmensberatung: Die Höhe der in diesem Zusammenhang geltend gemachten Aufwendungen gehen aus den vorgelegten Rechnungen unbestritten hervor.

Arbeitszimmer: Was die Anzahl der Tage, an denen die Schulen geschlossen waren, und jener Tage, an denen die Schulen offen waren, ist darauf hinzuweisen, dass diese Tage im Vorlagebericht vom 5. Jänner 2023 vom Finanzamt mit 83 und 183 beziffert wurden. Dagegen wurde von der Beschwerdeführerin nichts vorgebracht.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder der Wertminderung von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist.

Mit BGBl I 52/2021 wurde § 16 Abs. 1 Z 7a EStG 1988 angefügt:

"Ausgaben und Beträge eines Arbeitnehmers, der seine berufliche Tätigkeit in der Wohnung

(im Homeoffice) erbringt und bei dem keine Ausgaben für ein Arbeitszimmer gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d berücksichtigt werden:

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

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

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

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

- Der Höchstbetrag gemäß § 16 Abs. 1 Z 7a lit. a beträgt für das Kalenderjahr 2021 300 Euro. Er vermindert sich um den Betrag, der im Kalenderjahr 2020 für Ausgaben im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 7a lit. a berücksichtigt worden ist.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 dürfen – auszugsweise - folgende Aufwendungen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

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.

.....

d) 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.

Im Rechtssatz zur Entscheidung vom 24.11.2016, Ro 2014/13/0045, hat der Verwaltungsgerichtshof in Zusammenhang mit dem Aufteilungsverbot Folgendes

ausgesprochen: „§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 enthält als wesentliche Aussage ein Verbot des Abzuges gemischt veranlasster Aufwendungen (so genanntes Aufteilungs- und Abzugsverbot), dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was unsachlich gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Tätigkeiten nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen. Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung gilt die typisierende Betrachtungsweise (vgl. aus der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beispielsweise das Erkenntnis vom 18. Dezember 2013, 2011/13/0119, mwN, zum unverändert gebliebenen Aufteilungsverbot vgl. weiters das Erkenntnis vom 27. Jänner 2011, 2010/15/0197, VwSlg 8613 F/2011, RdW 2011/175, 169).“

Ausnahmen vom Aufteilungsverbot (Peyerl in Jakom EStG, 16. Aufl. (2023), § 20) sind nach VwGH 27.1.11, 2010/15/0197, für außerhalb des Kernbereichs der persönlichen Lebensführung eingesetzte Wirtschaftsgüter des Haushalts und der Lebensführung zu machen, wenn –

- (1) eine Trennung zwischen der privaten und der nicht nur völlig untergeordneten beruflichen Veranlassung objektiv einwandfrei und nachvollziehbar mögl ist (VwGH 24.4.14, 2011/15/0187);
- (2) weiters, soweit dies nicht der Fall ist, aber der Steuerpflichtige den Nachweis für eine „(zumindest beinahe) gänzliche“ berufliche Veranlassung erbringen kann (s Rz 18; VwGH 24.4.14, 2011/15/0187; VwGH 7.9.93, 90/14/0195 überwiegende Veranlassung ist nicht ausreichend),
- (3) „für andere Arten von Wirtschaftsgütern“ (PC, Telefon, Pkw) wenn „eine (nicht bloß untergeordnete) anteilige Nutzung zur Einkünfteerzielung typischerweise unzweifelhaft“ gegeben ist, selbst wenn der Steuerpflichtige hinsichtlich dieser Wirtschaftsgüter bloß auf die Grundausrüstung eines Haushalts zugreifen kann; zur Ausmessung des Nutzungsanteils kann dann auf eine Schätzung zurückgegriffen werden.

Gemäß § 138 BAO haben die Steuerpflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie deren Richtigkeit zu beweisen; kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung (vgl. Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG20, § 4 Tz 269 und § 16 Tz 55).

Tablet: Im Rahmen der Beschwerdeentscheidung wurde es unterlassen, den von der Beschwerdeführerin selbst angeführten Privatanteil von 30 % (= 65,21 €) in Abzug zu bringen. Dies wird nunmehr nachgeholt und 152,14 € als Werbungskosten berücksichtigt.

Afa für I-Phone: Ein Handy zählt ebenso wie ein Auto oder ein Notebook zu jenen Wirtschaftsgütern, die sich typischerweise für die private Lebensführung eignen. Bei vielen Berufsbildern ist jedoch die berufliche Betätigung ohne Einsatz dieser Wirtschaftsgüter quasi unvorstellbar. Nach der Judikatur (siehe dazu z.B. VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197) ist daher bei diesen Wirtschaftsgütern eine (nicht bloß untergeordnete) anteilige Nutzung zur Einkünfteerzielung typischerweise unzweifelhaft gegeben und es darf für die Ausmessung des Nutzungsanteiles auf eine Schätzung (§ 184 Abs. 1 BAO) zurückgegriffen werden. Der Bestätigung der Schule ist zu entnehmen, dass die Notwendigkeit der Anschaffung eines neuen I-Phones bestand, mit dem die Führung des elektronischen Klassenbuches möglich ist. Auf die Fragen, ob für Privatgespräche das ursprüngliche Handy verwendet werde, ob die Beschwerdeführerin zwei Sim-Karten besitzen würde, ob sie immer beide Handys bei sich habe, welches Gerät an schulfreien Tagen oder in den Ferien benutzt werde, gab sie bekannt: „Natürlich tausche ich weder Sim Karte noch Telefon.“ Damit wollte sie offensichtlich zum Ausdruck bringen, dass das I-Phone 11 S selbstverständlich auch privat genutzt wird, was jedenfalls der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht. In Hinblick darauf, dass davon auszugehen ist, dass im Rahmen des Homeschoolings ein Lehrer vermehrt mit dem Direktorat, den Kollegen und Schülern telefoniert hat, ist die Annahme einer beruflichen Veranlassung des von der Beschwerdeführerin genutzten Mobiltelefons in Höhe von 60 % nach der allgemeinen Lebenserfahrung als glaubhaft zu beurteilen. Es widerspricht nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, wenn bei den Kosten eines Mobiltelefons ein Privatanteil von 40% geschätzt wird. Denn das Führen von Privatgesprächen ist trotz einer hohen beruflichen Auslastung und knapp bemessenen Freizeit auch bei Lehrpersonen höherer technischer Schulen keineswegs unüblich. Hinzu kommt, dass in der Zeit von Corona bekanntlich persönliche Kontakte auch im privaten Bereich nur sehr eingeschränkt möglich waren, sodass zur Aufrechterhaltung eines sozialen Gefüges vermehrt Telefongespräche geführt wurden. Wie bereits in der Beschwerdeentscheidung wird daher von den geltend gemachten Aufwendungen iHv 329,00 € ein Privatanteil von 40 % (= 131,60 €) abgezogen, sodass ein werbungskostenfähiger Betrag von 197,40 € verbleibt.

Handytelefonkosten: Analog zur Afa für das I-Phone wird von den geltend gemachten Aufwendungen betreffend Telefonkosten (119,88 €) ebenfalls ein Privatanteil von 40 % (= 47,95 €) ausgeschieden, 71,93 € werden als Werbungskosten berücksichtigt.

Nutzungsentgelt und Anteile an Gesamtnutzung IT der *Bf1*****

Unternehmensberatung: Das durchgeführte Ermittlungsverfahren hat ergeben, dass in Zusammenhang mit der von der Schule zur Verfügung gestellten Software, die verpflichtend vom Lehrpersonal zu verwenden ist, eine entsprechende IT-Ausstattung notwendig ist. Aus den vorgelegten Rechnungen geht hervor, dass Internetkosten sowie Aufwendungen für einen Internetanschluss und zur Erstellung einer eigenen E-Mail Adresse im Ausmaß von insgesamt 1.211,40 € angefallen sind. Das Bundesfinanzgericht vertritt in

freier Beweiswürdigung die Auffassung, dass die behauptete berufliche Verwendung von Internet samt eigener E-Mailadresse durch die Beschwerdeführerin vorliegt, da es glaubhaft erscheint, dass sie sich in ihrer Funktion als Lehrkraft für Mathematik an einer berufsbildenden höheren Schule über das Internet Zugang zu den notwendigen Daten/Dokumenten etc. verschafft und diese auch dort auf ihrem Computer bearbeitet bzw. erstellt. Darüber hinaus ist nur auf diese Weise die Anbindung an das System der Schule sowie der Kontakt mit den Schülern möglich.

Allerdings widerspricht es auch in diesem Bereich der allgemeinen Lebenserfahrung, von einer ausschließlichen beruflichen Nutzung auszugehen. Eine Aufteilung in einen beruflichen und einen privaten Anteil ist gegebenenfalls im Schätzungswege vorzunehmen. Die Verwaltungspraxis geht - gestützt auf die Erfahrungen des täglichen Lebens - davon aus, dass die private Nutzung eines Internetzuganges im Haushalt des Steuerpflichtigen mindestens 40 % beträgt. Auch für diesen Bereich gilt, dass während der Coronapandemie soziale Kontakte und auch Kulturveranstaltungen nur sehr eingeschränkt möglich waren, was zu einer vermehrten Kontaktaufnahme beispielsweise über Skype führte und auch Film- und Konzertangebote via Internet konsumiert wurden. Wenn in Zusammenhang mit den Aufwendungen für die IT-Nutzung eine 40 %ige Privatnutzung angenommen wird, liegt dieser Anteil im untersten Bereich des Schätzungsbereiches.

Arbeitszimmer: In Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer machte die Beschwerdeführerin Kosten für Schreibtisch und Sessel (Afa 400,00 €), Schreibtischleuchte (18,98 €) und einen Gebäudekostenersatz für Betriebskosten, Abnutzung etc. für zumindest vier Monate geltend (4 x 150 = 600,00 €).

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

Die ausschließliche oder nahezu ausschließliche betriebliche bzw berufliche Verwendung eines im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers ist Voraussetzung dafür, um überhaupt von einem Arbeitszimmer im steuerlichen Sinn sprechen zu können. Im gesamten Verfahren wurde nicht behauptet, dass ein Raum der 4-Zimmer Wohnung ausschließlich oder nahezu ausschließlich als Arbeitszimmer genutzt wird. (VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0068)

Der Verwaltungsgerichtshof hat bereits mehrfach zu Lehrtätigkeiten und zu Vortragstätigkeiten (vgl VwGH vom 19.04.2006, 2002/13/0202) ausgesprochen, dass der Mittelpunkt dieser Tätigkeiten - auch ungeachtet der zeitlichen Nutzung des häuslichen

Arbeitszimmers - vom materiellen Gehalt her nach der Verkehrsauffassung nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt, sondern an jenem Ort, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt. Liegt nach dem typischen Berufsbild einer Tätigkeit deren materieller Schwerpunkt 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 benützt wird. Nur bei Tätigkeiten mit nicht eindeutig festlegbaren materiellem Schwerpunkt ist im Zweifel auf eine überwiegende zeitliche Nutzung des Arbeitszimmers abzustellen (vgl. Jakom/Peyerl EStG, 2021, § 20 Rz 51; VwGH vom 25.10.2006, 2004/15/0148).

Weiters muss das Arbeitszimmer notwendig sein, das bedeutet, ein eigener Raum ist für die Ausübung der beruflichen Tätigkeit notwendig. 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 also zu prüfen, inwieweit nach der hierfür maßgeblichen Verkehrsauffassung und Ausmaß des durch die Einkünfteerzielung zu erwartenden Arbeitsanfalles ein eigener Arbeitsraum notwendig ist.

Die Beschwerdeführerin bezog sich diesbezüglich in ihrer Argumentation darauf, dass infolge der Corona-Pandemie von Seiten des Staates die Schulen ab 16. März 2020 bzw. ab 3. November behördlich geschlossen worden seien.

Richtig ist, dass im Jahr 2020 an 83 Tagen die Schulen für Schüler geschlossen, an 183 Tagen generell offen waren. Eine generelle Anordnung der Schließung der Schulen wäre nicht möglich gewesen, da es sicherlich auch Lehrpersonal gegeben hat, welches keine Möglichkeit hatte, sich einen eigenen Arbeitsraum zu schaffen. Diesen Lehrern musste also jedenfalls die Möglichkeit offen gestanden sein, das Schulgebäude zu betreten. Ein gesetzliches Verbot des Betretens des Schulgebäudes ist nicht ausgesprochen worden. (vgl. BFG vom 10.01.2023, RV/7103002/2022)

Wenn die Beschwerdeführerin die Möglichkeit, ihre nichtselbständige Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer auszuüben, ergriff, so tat sie dies zwar über Empfehlung und im Einvernehmen mit dem Dienstgeber, aber auch allenfalls zum eigenen Schutz und zum Schutz der Schüler und Kollegen. Diese Intension entspricht typischerweise einer (zumindest teilweise) in der Lebenshaltung begründeten – privaten – Motivation. Es steht allerdings ebenso fest, dass einer Vielzahl von betroffenen Dienstnehmern die Einrichtung eines eigenen Arbeitszimmers wegen der räumlichen Verhältnisse in ihrer Wohnung gar nicht möglich gewesen wäre. Darüber hinaus ist davon auszugehen, dass angesichts des Umstandes, dass die Homeoffice-Empfehlung vorerst nur als vorübergehende (eben nur für die Dauer der Pandemie dauernde) Maßnahme eingeschätzt werden musste, eine mit Kosten und Aufwand verbundene bloß vorübergehende Umwidmung eines Raumes (soweit überhaupt vorhanden) in ein eigenes Arbeitszimmer für

einen Großteil der Betroffenen nicht zumutbar gewesen wäre. Unter diesen Gesichtspunkten erschien die Einrichtung eines eigenen, ausschließlich für die berufliche Nutzung vorgesehenen Arbeitszimmers weder angemessen noch notwendig. Insofern konnte nach der Verkehrsauffassung auch nicht von einer auslastungsbedingten Notwendigkeit eines eigenen häuslichen Arbeitszimmers gesprochen werden. Als notwendig war vielmehr nur die Einrichtung eines (vorübergehenden) Arbeitsplatzes in der Privatwohnung zu erachten.

Der Notwendigkeit der Einrichtung eines solchen häuslichen Arbeitsplatzes trug der Gesetzgeber insofern Rechnung, als er mit BGBl I 52/2021 mit § 16 Abs. 1 Z 7a EStG 1988 eine eigene Bestimmung schuf, die auf die steuerliche Entlastung von COVID-19-bedingter beruflicher Tätigkeit im privaten Wohnbereich abzielte. So sind - gemäß § 124b Z 374 EStG 1988 - Ausgaben für ergonomisch geeignetes Mobiliar ab 2020 unter den dort angeführten Voraussetzungen als Werbungskosten abzugsfähig (ErläutRV 669 BlgNR 27. GP 4f; siehe hierzu auch BFG 28.02.2022, RV/7100584/2022). Aufgrund dieser Bestimmung wurde im Rahmen der Veranlagung 2020 ein Betrag von 150,00 € für ergonomisch geeignetes Mobiliar für Homeoffice in Abzug gebracht.

Durch diese Bestimmung sollte gewährleistet werden, dass Aufwendungen für geeignete Einrichtung eines häuslichen Arbeitsplatzes auch abzugsfähig sind, wenn sie sich nicht in einem steuerrechtlich anerkannten Arbeitszimmer befindet. Bezüglich der Anerkennung als Arbeitszimmer selbst sollten aber die oben angeführten Anforderungen - darauf wird sowohl in § 16 Abs. 1 Z 7a EStG 1988 selbst und den Erläuternden Bemerkungen ErläutRV 669 BlgNR 27. GP hingewiesen - unabhängig von der nunmehrigen Bestimmung weiter Geltung haben.

Daraus ist abzuleiten, dass sich der Gesetzgeber der Problematik der nunmehr vermehrt in Anspruch genommenen Homeoffice-Tätigkeit durchaus bewusst war. Er nahm diese aber nicht zum Anlass, die Anforderungen an das Vorliegen eines steuerlichen Arbeitszimmers neu zu definieren, sondern begnügte sich mit der Erleichterung der Absetzbarkeit von Aufwendungen für die Einrichtung eines Homeoffice-Arbeitsplatzes.

Insgesamt kam das Bundesfinanzgericht aufgrund obiger Erwägungen zum Schluss, dass die Einrichtung eines eigenen Arbeitszimmers im gegenständlichen Fall nicht als notwendig erachtet werden konnte. Erwägungen zum Mittelpunkt der Tätigkeit sind somit obsolet.

PCR Tests: Was die Kosten für den PCR-Test anlangt, wurde zwar von der Schule bestätigt, dass im Frühjahr 2020 das Betreten der Schule nur mit einem negativen PCR-Test gestattet war. Es wurde jedoch nicht bestätigt, dass die Kosten dafür die Lehrer selbst zu tragen hatten. Außerdem ist die Rechnung betreffend PCR-Test vom 5. Dezember 2020 (nicht Frühjahr 2020!). Die Kosten sind daher nicht anzuerkennen.

Bildschirmbrille: Aufwendungen für die Kompensation körperlicher Behinderungen oder Mängel (zB Sehschwächen) gehören, weil sie auch die allgemeine Lebensführung betreffen, idR zu den gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht abzugsfähigen Aufwendungen der

Lebenshaltung. Eine Ausnahme wird aber für vertretbar gehalten, wenn die Anschaffung des Behelfes ausschließlich bzw. weitaus überwiegend beruflich veranlasst ist, wie zB Schutz- oder Bildschirmbrillen (vgl. in Jakom/Lenneis, EStG¹², § 4 Rz 330, Stichwort "Brillen"; UFS 17.06.2013, GZ. RV/0148-K/11). Eine Arbeitsplatzbrille soll für großzügige Sichtbereiche in unmittelbarer Nähe sorgen. Die Brillengläser werden daher so geschliffen, dass der Sichtbereich für die Ferne entfällt und somit mehr optische Fläche für die Nah- und Zwischendistanzen entsteht.

Die nunmehr vorgelegte Rechnung vom 11.01.2020 betrifft jedoch eine Gleitsichtbrille, die nicht unter diese Ausnahmebestimmung fällt. Eine Gleitsichtbrille vereint mehrere Sehlösungen in einem Brillenglas. Sie bietet gleichzeitig eine Korrektur für das Sehen in der Ferne, zum Beispiel eine Korrektur der Kurzsichtigkeit oder der Weitsichtigkeit, und eine Korrektur für die Nähe zum Lesen, zum Beispiel bei Alterssichtigkeit. Eine Gleitsichtbrille ist also primär für den Alltag ausgerichtet und dafür gedacht, eine Sehschwäche auszugleichen. Sie ist somit ein medizinisches Hilfsmittel. Diese Funktion verliert sie nicht einmal dann, wenn sie ausschließlich während der Berufstätigkeit getragen wird und am Arbeitsplatz aufbewahrt wird (vgl. BFG 17.9.14, RV/2100715/2009).

Die Kosten können daher nicht berücksichtigt werden.

Insgesamt ergeben sich daher abzugsfähige Werbungskosten iHv 1.631,74 € sowie 150,00 € für ergonomisch geeignetes Mobilar für Homeoffice.

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.

Die gegenständlichen Entscheidung orientiert sich an der umfangreichen und einheitlichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Abzugsfähigkeit von Werbungskosten. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 7. Dezember 2023