

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 6. September 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 26. August 2022 betreffend Einkommensteuer 2020, Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe 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

1. Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung beantragte der Beschwerdeführer unter anderem Arbeitsmittel in Höhe von 2.677,99 Euro. Aufgrund eines Vorhaltes des Finanzamtes übermittelte der Beschwerdeführer eine Auflistung der Arbeitsmittel. Aus dieser ging hervor, dass der Beschwerdeführer die Kosten für ein Arbeitszimmer samt Mobiliar geltend machte.

2. Im Einkommensteuerbescheid 2020 vom 26. August 2022 wurden Werbungskosten in Höhe von 221,99 Euro berücksichtigt, da die Kosten für das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer samt Möbel nicht gewährt wurden. Als Werbungskosten wurden berücksichtigt die Kosten für ergonomische geeignetes Mobiliar (Schreibtisch) in Höhe von 150,00 Euro sowie die um einen Privatanteil von 40% gekürzten Kosten für einen Bildschirm in Höhe von 71,99 Euro.

3. Der Beschwerdeführer erhob am 6. September 2022 Beschwerde und begehrte wiederum Arbeitsmittel in Höhe von 2.677,99 Euro. Begründend führte er aus, dass das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer im Jahr 2020 den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit aufgrund des Lockdowns bildete und der Beschwerdeführer überwiegend im Home-Office tätig gewesen sei. Er sei für die Zulassung neuer Produkte seines Arbeitgebers zuständig und habe ausschließlich Tätigkeiten am PC zu verrichten. Er müsse nicht physisch im Labor oder in der Produktion sein. Da seine Tätigkeit von zuhause möglich gewesen sei, sei er vom Arbeitgeber angewiesen worden, diese im Home-Office zu verrichten. Es sei ihm aus Sicherheitsgründen nicht gestattet gewesen, im Unternehmen zu arbeiten. Das Arbeitszimmer, welches ausschließlich als Büro genutzt worden sei, sei für seine Tätigkeit notwendig gewesen und habe den Tätigkeitsmittelpunkt dargestellt. Der Monitor sei nicht privat genutzt worden, da er mit dem privaten Apple-Notebook nicht kompatibel sei.

4. Mittels Beschwerdeentscheidung vom 19. September 2022 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

5. Am 21. September 2022 stellte der Beschwerdeführer den Vorlageantrag. Nochmals wurde darauf hingewiesen, dass es dem Beschwerdeführer aus Sicherheitsgründen im Jahr 2020 überwiegend nicht gestattet gewesen war, im Büro zu arbeiten und er daher kein jederzeit zugängliches Arbeitszimmer zur Verfügung hatte. Das Arbeitszimmer sei notwendig gewesen, sei ausschließlich beruflich genutzt worden und habe den Mittelpunkt der Tätigkeit dargestellt.

6. Aufgrund eines Vorhaltes vom Gericht gab der Beschwerdeführer eine Stellungnahme ab und übermittelte diverse Unterlagen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer erzielte im Jahr 2020 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und arbeitete seit 1. Februar 2020 als Leiter der Regulatorischen Abteilung (siehe Angabe in der Vorhaltsbeantwortung vom 22. April 2024 samt Beilage). Er war somit für die Zulassung neuer Medizinprodukte verantwortlich. Dabei führte er als Leiter sein Team und betreute bzw. schulte auch andere Mitarbeiter (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 22. April 2024). Der Beschwerdeführer hatte beim Arbeitgeber einen fixen Arbeitsplatz, dadurch zusätzlich zu seinem Laptop zwei Monitore samt Docking Station im Büro und einen Monitor für das Home-Office (siehe Mail vom 17. August 2022 samt Beilagen).

Es gab für das gegenständliche Jahr keine Home-Office Vereinbarung sowie kein Verbot des Arbeitgebers, dass man seine Arbeitstätigkeit aufgrund der Pandemie in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers nicht ausüben darf. Der Beschwerdeführer hat nicht dargelegt, an wie vielen

Tag er im gegenständlichen Jahr seine berufliche Tätigkeit ausschließlich in der Wohnung ausgeübt hat (siehe Angaben in der Vorhaltsbeantwortung vom 22. April 2024).

Es gab im Jahr 2020 kein pandemiebedingtes, gesetzliches Verbot des Betretens des Arbeitsplatzes.

Bis zum 27. November 2020 wohnte der Beschwerdeführer in der ***1*** in Wörgl (siehe ZMR Abfrage). In dieser Wohnung hatte der Beschwerdeführer kein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer, sondern nur einen Arbeitstisch im Wohn- und Essbereich (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 22. April 2024 samt Fotos).

Ab dem 27. November 2020 (siehe ZMR Abfrage) bewohnte der Beschwerdeführer die Wohnung in der ***2*** in Bad Häring. In der 90,16 m² großen Wohnung wurde ein Zimmer im Ausmaß von 10,13 m² als Arbeitszimmer genützt (siehe Kaufvertrag und Plan der Wohnung samt Fotos). In diesem Zimmer befand sich in einer Ecke ein kleiner Schreibtisch mit einem Monitor und davor dem Laptop. Ansonsten befanden sich darin ein Kleiderschrank sowie diverse private Gegenstände wie Staubsauger und Kindersitz (siehe Fotos und Rechnung betreffend Schrank). Die Berechnung der anteiligen Kosten für das Arbeitszimmer (siehe Konzept 2020 und Vorhaltsbeantwortung vom 22. April 2024) konnte nicht nachvollzogen werden. Der Schreibtisch wurde in der 49. Lieferwoche (ab 30. November 2020), diverse Einrichtungsgegenstände wie ein Schrank am 10. Dezember 2020 geliefert (siehe vom Beschwerdeführer vorgelegte Rechnungen). Das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer lag ab Dezember 2020 vor.

Der Monitor wurde im Juni 2020 in Slowenien gekauft (siehe vom Beschwerdeführer vorgelegte Rechnung und Angaben in der Vorhaltsbeantwortung). Der Beschwerdeführer hat nicht nachgewiesen, dass sich dieser Monitor am Arbeitsplatz in der ersten Wohnung, noch im Arbeitszimmer in der zweiten Wohnung befunden hat. Ebenso wurde die berufliche Nutzung nicht nachgewiesen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich auf den in Klammern angeführten und insoweit unstrittigen Unterlagen.

Der gewöhnliche Arbeitsort des Beschwerdeführers war – wie er auch selbst angegeben hat – im Büro beim Arbeitgeber. Er hat dort einem fixen Arbeitsplatz und seine Ausstattung wurde dementsprechend vorgenommen. Es wurde durch den Arbeitgeber kein Verbot ausgesprochen, während der der COVID-19 Pandemie Phasen im Betrieb zu arbeiten. Weiters gab es keine Home-Office Vereinbarung. Ebenso konnte der Beschwerdeführer keine Anzahl der Tage vorlegen, die er ausschließlich in der Wohnung gearbeitet hat, da diese Auswahl im System des Arbeitgebers noch nicht möglich war. Die Aufstellung der Home-Office Tage in

Prozent durch den Beschwerdeführer (siehe Mail vom 17. August 2022) ist aufgrund der fehlenden Berechnungsgrundlagen (Basis der 100%) sowie den Angaben in geraden Prozenten (März bis Dezember 100%, außer Juni bis September 80% und Jänner und Februar 20%) und den gegensätzlichen Angaben „im Prinzip fast ausschließlich von zu Hause gearbeitet zu haben“ nicht nachvollziehbar und schlüssig. Zusätzlich gibt der Beschwerdeführer an, dass seine Frau ab März im Mutterschutz war und im Mai das gemeinsame Kind zur Welt gekommen ist. Auch führte der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit dem Bildschirm einen Urlaub im Juni in Slowenien bei seinen Eltern an. Dementsprechend fehlt auch eine Aufteilung von Urlaubstagen zu Arbeitstagen und davon dann wieder Arbeitstage im Büro und Arbeitstage, die ausschließlich in der Wohnung gearbeitet wurden. Es erfolgte überhaupt keine nachvollziehbare Aufzeichnung der Anzahl der Tage, die ausschließlich in der Wohnung gearbeitet wurde.

Als allgemein bekannt kann vorausgesetzt werden, dass aufgrund der im Jahr 2020 bestehenden – durch Corona-Bestimmungen ergänzten – Gesetzeslage kein gesetzliches Verbot des Betretens des Arbeitsplatzes bestand (siehe Bräumann in SWK 13/2020, S 700ff). Nach der Verordnung des Bundesministers für Soziales, Gesundheit, Pflege und Konsumentenschutz vom 19.03.2020, mit der die Verordnung gemäß § 2 Z 1 des COVID-19-Maßnahmengesetzes geändert wurde, sollte lediglich darauf geachtet werden, "dass eine berufliche Tätigkeit vorzugsweise außerhalb der Arbeitsstätte erfolgen soll, sofern dies möglich ist und Arbeitgeber und Arbeitnehmer darüber ein Einvernehmen finden" (siehe BGBl II 108/2020).

Die Feststellung betreffend die „alte“ Wohnung ergeben sich aus den Angaben des Beschwerdeführers und den vorgelegten Fotos, auf denen als Arbeitsplatz ein Tisch im Küchen- und Essbereich zu sehen ist. Betreffend die neue Wohnung wurden der Kaufvertrag, ein Plan sowie Fotos vorgelegt. Die Ausstattung des Arbeitszimmers ergibt sich aus den Fotos und der für den Schrank vorgelegten Rechnung. Aus dieser Rechnung geht hervor, dass es sich um einen Kleiderschrank mit Kleiderstange, Schublade und ausziehbaren Körben handelt.

Die Berechnung der anteiligen Arbeitszimmerkosten ist nicht nachvollziehbar. Trotz Vorhalt des Gerichtes samt Anforderung der Berechnungsgrundlagen, unterblieb eine detaillierte Darlegung. Die Anschaffungskosten der Wohnung laut vorgelegter Aufstellung sind nicht belegt (laut Kaufvertrag Wohnungspreis in Höhe von 328.800,00 Euro, der Beschwerdeführer reichte ohne genauen Zusammenhang mit der Bemessungsgrundlage für die Wohnung diverse Rechnungen nach), ebenso der Abzug von Grund und Boden, die Höhe der Abschreibung, zusätzliche Geltendmachung der Zinsen und Berechnung der anteiligen Betriebskosten. Auch ist die Berechnung des Anteils des Arbeitszimmers von der Gesamtwohnung nicht nachvollziehbar.

Aufgrund des Einzuges in die Wohnung Ende November und der Lieferung des Schreibtisches erst am 30. November 2020 steht für das Gericht fest, dass erst ab Dezember 2020 ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer bestand.

Betreffend den Monitor von Samsung wurde eine Rechnung in slowenischer Sprache vom 28. Juni 2020 vorgelegt, die an eine Adresse in Slowenien gerichtet war. Der Beschwerdeführer gab an, diesen zwischenzeitlich verkauft zu haben. Er legte keinerlei Unterlagen vor, die belegen können, dass sich der Bildschirm überhaupt je in der Wohnung befunden hat. Aus den Fotos des Arbeitszimmers ist weiters ersichtlich, dass auf dem Schreibtisch nur ein Monitor mit einem Laptop davor Platz findet. Diese Ausstattung wurde jedoch bereits durch den Arbeitgeber gestellt. Eine ausschließliche berufliche Nutzung wurde nur behauptet. Allgemein bekannt ist, dass sehr wohl auch an Apple Geräte externe Monitore anderer Firmen angeschlossen werden können. Substantiierte Angaben zum Standort und der Nutzung des Bildschirms wurden nicht gemacht.

3. Rechtliche Beurteilung

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

Vorab ist festzuhalten, dass das Bundesfinanzgericht gemäß § 279 Abs. 1 BAO berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Bescheidbeschwerde als unbegründet abzuweisen.

§ 20 Abs. 1 EStG 1988 lautet auszugsweise:

„Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

...

2.

...

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.

...“

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

Mit BGBl I 52/2021 wurde der Aufzählung der Aufwendungen, die jedenfalls Werbungskosten darstellen Ziffer 7a 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- 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.

...“

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.*

Bis zum Dezember 2020 hatte der Beschwerdeführer kein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer. Für diesen Zeitraum können bereits aus diesem Grund keine Aufwendungen berücksichtigt werden.

Grundsätzlich sind Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nicht bei den Einkünften abzugsfähig. 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).

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 der Steuerpflichtige als Arbeitnehmer über ein jederzeit zugängliches Arbeitszimmer an seiner Arbeitsstätte, steht dieser der Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers entgegen (z.B. VwGH 30.6.2015, 2013/15/0165).

Dem Beschwerdeführer stand ein Arbeitszimmer bei seinem Arbeitgeber zur Verfügung. Damit fehlt es bereits daher an der Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers. Aber auch die Art der Tätigkeit des Beschwerdeführers als Leiter der Regulatorischen Abteilung, die für die Zulassung von Produkten zuständig ist und auch die Teamführung des eigenen Teams sowie Unterweisung bzw. Schulung weiterer Mitarbeiter umfasst, ist nicht typischerweise im häuslichen Arbeitszimmer zu sehen. Es gab keine Home-Office Vereinbarung zwischen dem Beschwerdeführer und seinem Arbeitgeber und auch kein Verbot des Arbeitgebers, seine Tätigkeit im Büro auszuüben.

Daran ändert auch der Umstand nichts, dass im Jahr 2020 berufliche Tätigkeiten wegen der COVID-19 Pandemie generell in vermehrten Ausmaß im Homeoffice verrichtet wurden. Auch durch die COVID-19 Pandemie entstand keine Notwendigkeit eines eigenen häuslichen Arbeitszimmers. Es bestand kein gesetzliches Verbot des Betretens des Arbeitsplatzes und auch kein Verbot des Arbeitgebers. Als notwendig war vielmehr die Einrichtung eines (vorübergehenden) Arbeitsplatzes in der Privatwohnung, nicht aber ein ganzes Zimmer, anzusehen. Dementsprechend hat der Gesetzgeber durch die Regelung des § 16 Abs. 1 Z 7a EStG 1988 idF BGBl I Nr. 52/2021 bei Vorliegen der Voraussetzungen eine Abzugsmöglichkeit für damit verbundene Aufwendungen geschaffen.

Weiters ist beim gegenständlichen Arbeitszimmer auch aufgrund der sich darin befindlichen Gegenständen bzw. Mobiliar nicht von einer ausschließlichen oder nahezu ausschließlichen beruflichen Nutzung auszugehen. Der Schrank ist als Kleiderschrank eindeutig der privaten Sphäre zuzuordnen.

Sobald die Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht abzugsfähig sind, gilt dies auch für die Ausgaben für die Einrichtung des Arbeitszimmers.

Die Anzahl der Tage, die der Beschwerdeführer ausschließlich in der Wohnung gearbeitet hat, legte er nicht dar. Auch wenn der Arbeitgeber diesbezüglich keine Aufzeichnungen geführt hat, wäre es am Beschwerdeführer gelegen, diese Tage beispielsweise anhand eigener Zeitaufzeichnungen oder Kalenderaufzeichnungen nachzuweisen.

Da somit die Anzahl der Home-Office Tage nicht nachgewiesen werden konnte, waren auch die Kosten für ergonomisches Mobiliar (Schreibtisch) im Jahr 2020 nicht abzugsfähig.

Nach § 138 BAO hat der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen (siehe etwa VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164).

Ein unsubstantiiertes Vorbringen, der Bildschirm sei zwischenzeitlich verkauft worden ohne jeglichen Unterlagen ist nicht ausreichend. Es bestehen aufgrund der ausländischen Rechnung samt Angabe eines ausländischen Adressaten ungewöhnliche Verhältnisse.

Mangels Nachweis einer beruflichen Veranlassung bzw. Nutzung sowie überhaupt des Standortes des Bildschirms ist die Geltendmachung der Kosten für den Bildschirm als Werbungskosten nicht möglich.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Für die Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers gibt es eine umfangreiche Judikatur, von der das Bundesfinanzgericht nicht abgewichen ist. Gleiches gilt für die weiteren Werbungskosten. Das Erkenntnis ist daher nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig.

Innsbruck, am 21. Mai 2024