

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Patrick Brandstetter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Deloitte-MPD-Quintax Steuerberatungs-GmbH, Ignaz-Rieder-Kai 13A, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 17. Februar 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 20. Jänner 2022 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 (Steuernummer ***BF1StNr1***) zu Recht:

I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden diese 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

Verfahrensgang

Die beschwerdeführende Partei brachte am 21. Oktober 2022 eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2016 ein und begehrte sie unter anderem die Berücksichtigung von Ausgaben für Arbeitsmittel in Höhe von EUR 279,33 sowie Ausgaben für ein Arbeitszimmer in Höhe von EUR 2.873,03 als Werbungskosten.

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens erließ das Finanzamt Österreich den beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2016 vom 20. Jänner 2022 und berücksichtigte das Finanzamt Österreich im Rahmen der Festsetzung unter anderem Werbungskosten in Höhe von EUR 615,33. In der Begründung führte das Finanzamt Österreich aus, dass die Kosten für das Arbeitszimmer nicht anerkannt werden könnten, da kein

beruflicher Zusammenhang mit der Tätigkeit der beschwerdeführenden Partei ersichtlich sei. Der Arbeitgeber stelle einen Arbeitsplatz zur Verfügung und eine Anmietung eines Arbeitszimmers sei daher nicht glaubhaft.

Gegen diesen Bescheid brachte die beschwerdeführende Partei Beschwerde am 17. Februar 2022 ein und wurde darin zusammengefasst vorgebracht, dass es sich bei dem Arbeitszimmer um kein Arbeitszimmer im Wohnungsverband handle, sondern sich das Arbeitszimmer im ***Schulheim*** befinde. Das Arbeitszimmer sei auch beruflich notwendig, da die beschwerdeführende Partei zum Teil auch als Erzieher im Heim tätig gewesen sei. Diese Erziehertätigkeit setze sich aus Kontaktzeiten mit Internatsschülern, Anwesenheitsstunden sowie bis zu vier Nachtdiensten pro Woche zusammen. Ein Erzieherdienst ohne Nachtdienste sei nicht möglich und entspreche das Arbeitszimmer nur einem Mindeststandard, der zur Absolvierung eines solchen Dienstes anzusetzen sei.

Diese Beschwerde wies das Finanzamt Österreich mit Beschwerdeentscheidung vom 06. April 2022 als unbegründet ab und wurde die Entscheidung damit begründet, dass Kosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nur dann als Werbungskosten berücksichtigt werden könnten, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bilde und (nahezu) ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt werde. Diese Voraussetzungen seien im Fall der beschwerdeführenden Partei nicht gegeben und könnten daher die Kosten für das Arbeitszimmer nicht berücksichtigt werden.

In Reaktion auf diese Beschwerdeentscheidung brachte die beschwerdeführende Partei am 06. Mai 2022 einen Vorlageantrag ein und wiederholte sie darin, dass das Arbeitszimmer nicht im Wohnungsverband gelegen sei und das Arbeitszimmer zur Gänze beruflich genutzt worden sei.

Sachverhalt

Die beschwerdeführende Partei, geb. ****tt.mm*** 1957, lebt an der Adresse ***Bf1-Adr*** und hat sie dort ihren Familienwohnsitz. Im Jahr 2016 war die beschwerdeführende Partei als Lehrer für Informatik und Erzieher am ***Schulheim*** in ***Ort*** tätig. Die Distanz zwischen dem Familienwohnsitz der beschwerdeführenden Partei und dem ***Schulheim*** beträgt 14,8 km und beträgt die übliche Fahrzeit mit einem Personenkraftwagen zur Bewältigung dieser Strecke 22 Minuten.

Als Erzieher am ***Schulheim*** musste die beschwerdeführende Partei die Internatsschüler des ihr zugeordneten Internatshauses in den Freistunden und in den Lernstunden sowie am Abend, in der Nacht sowie an jenen Wochenenden, an denen es einen Internatsbetrieb gab, beaufsichtigen und betreuen. Nachtdienste als Erzieher erbrachte die beschwerdeführende Partei bis zu vier Mal die Woche.

Um diese Tätigkeit als Erzieher am ***Schulheim*** erbringen zu können, wurde der beschwerdeführenden Partei, so wie auch sämtlichen anderen Erziehern und Erzieherinnen, vom Trägerverein des ***Schulheim*** eine Erzieherwohnung in dem ihr zugewiesenen Internatshaus zugeteilt, die durch eine Verbindungstür direkt mit dem Internatsbereich verbunden ist. Eine Tätigkeit als Erzieher ohne eine Erzieherwohnung war bzw. ist unmöglich.

Die der beschwerdeführenden Partei zugeteilte Erzieherwohnung war 60 m² groß und verfügte diese über einen mit einer Küchenzeile ausgestatteten Aufenthaltsraum, einem Bad, einem Schlafzimmer sowie die notwendigen Möbel, wie Bett, Esstisch und Ähnlichem. Die Zuteilung dieser Erzieherwohnung an die beschwerdeführende Partei war an deren Dienst im ***Schulheim*** gebunden und war der Trägerverein des ***Schulheim*** berechtigt, bei Beendigung des Dienstverhältnisses die Zurverfügungstellung der Erzieherwohnung aufzukündigen. Zudem konnte die Heimleitung jederzeit einen Wohnungswechsel anordnen.

Für diese ihr zugeteilte Erzieherwohnung sowie drei angemietete Garagenplätze musste die beschwerdeführende Partei sodann monatlich eine Benützungsgütung an den Trägerverein des ***Schulheim*** entrichten. Allerdings wurde der beschwerdeführenden Partei, wie auch den anderen Erziehern und Erzieherinnen, 25 m² der zugeteilten Erzieherwohnung ohne Verpflichtung zur Entrichtung einer Benützungsgütung zur Verfügung gestellt. Neben dieser Benützungsgütung musste die beschwerdeführende Partei noch den auf sie entfallenden Fixanteil betreffend die allgemeinen Betriebskosten wie Strom, Wasser, Heizung, Kanal und Ähnlichem entrichten.

Im Jahr 2016 zahlte die beschwerdeführende Partei an den Trägerverein des ***Schulheim*** hinsichtlich der ihr zugeteilten Erzieherwohnung sowie hinsichtlich der von ihr zusätzlich angemieteten drei Garagenplätzen eine Benützungsgütung in Höhe von insgesamt EUR 2.873,33.

Während eine private Nutzung der zugeteilten Erzieherwohnung grundsätzlich vom Trägerverein des ***Schulheim*** gestattet war, nutzte die beschwerdeführende Partei die ihr zugeteilte Erzieherwohnung ausschließlich im Rahmen des Erzieherdienstes sowie in der Zeit zwischen dem Unterricht und dem Erzieherdienst für Vorbereitungs- und Korrekturarbeiten in Zusammenhang mit der Tätigkeit als Lehrer am ***Schulheim***. Eine private Nutzung der Erzieherwohnung durch die beschwerdeführende Partei oder ihre Angehörigen fand nicht statt.

Von den zusätzlich angemieteten Garagenplätzen verwendete die beschwerdeführende Partei einen Garagenplatz zur Aufbewahrung eines Motorrads sowie die Hälfte eines mit einem Kollegen geteilten Garagenplatzes als Stau- bzw. Abstellmöglichkeit für persönliche Gegenstände und stand die Anmietung dieser beiden Garagenplätze nicht in Zusammenhang mit der Tätigkeit der beschwerdeführenden Partei als Lehrer oder Erzieher, sondern war diese Anmietung privat veranlasst. Der auf diese beiden Garagenplätze entfallende Anteil an der

insgesamt von der beschwerdeführenden Partei im Jahr 2016 bezahlten Benützungvergütung in Höhe von EUR 2.873,33 betrug EUR 180,00.

Neben diesen Aufwendungen für die Erzieherwohnung hatte die beschwerdeführende Partei im Jahr 2016 noch Aufwendungen für Arbeitsmittel in Form von Computerzubehör und Büromaterial in Höhe von insgesamt EUR 279,33.

Mit Ende des Schuljahres 2021/2022 trat die beschwerdeführende Partei in den Ruhestand über und zog sie im Sommer 2022 aus der ihr zugeteilten Erzieherwohnung aus.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen in Bezug auf die Betätigung der beschwerdeführenden Partei als Lehrer und Erzieher am ***Schulheim*** im Jahr 2016 basieren auf den glaubhaften Ausführungen der beschwerdeführenden Partei in ihren Schriftsätzen sowie den damit übereinstimmenden Angaben des Geschäftsführers des ***Schulheim*** im Rahmen der Beantwortung des Auskunftersuchens des Bundesfinanzgerichts vom 20. März 2024.

Ebenso fußen die Feststellungen in Bezug auf die Zurverfügungstellung einer Erzieherwohnung an die beschwerdeführende Partei sowie an die übrigen Erzieher und Erzieherinnen, die Ausstattung der Erzieherwohnung, die Nutzungs- und Beendigungsbedingungen, die Verpflichtung zur Entrichtung einer Benützungvergütung und eines Fixanteils betreffend die Betriebskosten, die zusätzliche Anmietung dreier Garagenplätze durch die beschwerdeführende Partei sowie die Höhe der von der beschwerdeführenden Partei im Jahr 2016 insgesamt an den Trägerverein des ***Schulheim*** entrichteten Benützungvergütung auf den Angaben des Geschäftsführers des ***Schulheim*** im Rahmen der Beantwortung des Auskunftersuchens des Bundesfinanzgerichts vom 20. März 2024, der in diesem Zusammenhang übermittelten Regelung über die Benützung von Wohnungen im ***Schulheim*** samt der diesbezüglichen von der beschwerdeführenden Partei und der Geschäftsführung des ***Schulheim*** unterzeichneten Erklärung vom 30. September 2016 sowie der vorgelegten Bestätigung der Geschäftsführung des ***Schulheim*** vom 26. März 2020 über die in den Jahren 2014 bis 2019 von der beschwerdeführenden Partei bezahlten Benützungvergütungen.

Die Feststellung in Bezug auf den Pensionsantritt der beschwerdeführenden Partei mit Ende des Schuljahrs 2021/2022 hat ihre Grundlage in den Ausführungen über die personellen Veränderungen auf den Seiten 16 und 17 des 46. Jahresberichts des ***Schulheim*** vom Juni 2022.

Die Sachverhaltsfeststellungen betreffend den Familienwohnsitz der beschwerdeführenden Partei wurden anhand deren Darstellung in deren Schriftsätzen getroffen, der angesichts der Übereinstimmung mit den Eintragungen im Zentralen Melderegister Glauben geschenkt wird.

Die Feststellungen in Bezug auf die Entfernung des ***Schulheim*** vom Familienwohnsitz der beschwerdeführenden Partei sowie die übliche Dauer einer Fahrt mit einem Personenkraftwagen zwischen diesen beiden Orten wurden unter Heranziehung der Routenfunktion des Onlinedienstes Google Maps getroffen, dessen Ergebnis dem Vorhalt vom 27. März 2024 als Beilage mit der Nummer 6 beigelegt wurde.

Die Feststellungen zur ausschließlichen Nutzung der zugeteilten Erzieherwohnung durch die beschwerdeführende Partei im Rahmen ihrer Tätigkeit als Lehrer und Erzieher am ***Schulheim*** basieren auf den diesbezüglichen Ausführungen in den Schriftsätzen der beschwerdeführenden Partei, denen angesichts der geringen Distanz zwischen dem Familienwohnsitz der beschwerdeführenden Partei und der geringen Fahrzeit zwischen diesen beiden Orten Glauben geschenkt wird. Zudem brachte das Finanzamt Österreich diesbezüglich weder Vorbringen noch Beweismittel vor, die geeignet gewesen wären, Zweifel am Wahrheitsgehalt der Ausführungen der beschwerdeführenden Partei zur Art und Weise der Nutzung der ihr zugeteilten Erzieherwohnung hervorzurufen.

Fernerhin haben die Feststellungen zur Nutzung zweier der zusätzlich angemieteten Garagenplätze, zum privaten Veranlassungsgrund für die Anmietung dieser beiden Garagenplätze sowie zu dem auf diese Garagenplätze entfallenden Anteil an im Jahr 2016 gezahlter Benützungvergütung ihre Grundlage in den Ausführungen der beschwerdeführenden Partei in ihrem Schreiben vom 15. April 2024.

Die Feststellungen betreffend das Anfallen von Aufwendungen der beschwerdeführenden Partei in Bezug auf Arbeitsmittel sowie deren Höhe basieren auf der diesbezüglichen Darstellung der beschwerdeführenden Partei in ihrer Antwort auf das Ergänzungsersuchen des Finanzamt Österreich vom 07. Jänner 2022.

Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung des Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015, lautet auszugsweise wie folgt:

„Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:

[...]

7. Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung). Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Z 8 anzuwenden.

[...]“

Nach § 20 Abs. 1 lit. d EStG 1988 in der Fassung des Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtungen sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung 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 abzugsfähig.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage ergibt sich für die vorliegend zu beurteilende Beschwerdesache das Folgende.

Zuerst gilt es festzuhalten, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs § 20 Abs. 1 lit. d EStG 1988 nicht auf Arbeitszimmer anwendbar ist, die außerhalb des Wohnungsverbands gelegen sind (VwGH vom 16.11.2023, Ra 2023/15/0047; 18.12.2013, 2013/13/0103).

Angesichts des Umstands, dass sich der Familienwohnsitz der beschwerdeführenden Partei in der Stadt ***Stadt*** befindet sowie die beschwerdeführende Partei die ihr zugeteilte Erzieherwohnung ausschließlich in Zusammenhang mit der Tätigkeit als Lehrer bzw. Erzieher und nicht für private Wohnzwecke verwendet hatte, handelt es sich bei der beschwerdeführenden Partei vom Trägerverein des ***Schulheim*** zugeteilten Erzieherwohnung nicht um ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und ist daher der obig zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs folgend § 20 Abs. 1 lit. d EStG 1988 auf die zugeteilte Erzieherwohnung nicht anwendbar.

In Bezug auf die Abzugsfähigkeit von Arbeitszimmer außerhalb des Wohnungsverbands sprach der Verwaltungsgerichtshof in der Rz. 9 der obig zitierten Entscheidung zu Ra 2023/15/0047 aus, dass seine bisherige Rechtsprechung, die noch zum EStG 1972 ergangen ist, im Anwendungsbereich des EStG 1988 grundsätzlich weiterhin auf Arbeitszimmer außerhalb des Wohnungsverbandes anzuwenden ist. So kann nach dieser Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ein dem Steuerpflichtigen zur Berufsausübung dienender Wohnraum außerhalb des Wohnungsverbands - unter dem Gesichtspunkt, dass ein noch nicht zu Wohnzwecken verwendeter Wohnraum auch künftiger Wohnungsvorsorge etwa für Angehörige oder in Form von Wohnungseigentum der Vermögensanlage dienen kann – nur dann steuerlich (im Wege von Betriebsausgaben oder Werbungskosten) berücksichtigt werden, wenn er sich als für die Berufsausübung unbedingt notwendig erweist.

Zudem können Aufwendungen für ein Arbeitszimmer, das mit der gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen in Zusammenhang steht, nur dann steuerlich als Abzugsposten berücksichtigt werden, wenn der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließliche (berufliche) Nutzung entfällt, sich einwandfrei von den Ausgaben, die der privaten Lebensführung dienen, trennen lässt.

Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen in Zusammenhang mit einem außerhalb des Wohnungsverbands gelegenen Arbeitszimmer sind demnach zum einen eine ausschließliche oder beinahe ausschließliche berufliche Nutzung des Arbeitszimmers sowie zum anderen eine „unbedingte“ Notwendigkeit des Arbeitszimmers für die berufliche Tätigkeit (VwGH vom 16.11.2023, Ra 2023/15/0047).

Unbeachtlich der Tatsache, dass im gegenständlich zu beurteilenden Fall die der beschwerdeführenden Partei vom Trägerverein des ***Schulheim*** für die Tätigkeit als Erzieher zugewiesene Erzieherwohnung aufgrund der Bindung der Zuweisung der Erzieherwohnung an ein aufrechtes Dienstverhältnis als Erzieher beim ***Schulheim*** weder zur künftigen Wohnungsvorsorge für Angehörige noch für Zwecke der Vermögensanlage dienen konnte, liegen die vom Verwaltungsgerichtshof in der obig zitierten Rechtsprechung dargelegten Voraussetzungen in Bezug auf die der beschwerdeführenden Partei zugeteilte Erzieherwohnung vor. Wie dem festgestellten Sachverhalt entnommen werden kann, verwendete die beschwerdeführende Partei die ihr zugeteilte Erzieherwohnung ausschließlich im Rahmen ihrer Tätigkeit als Lehrer und Erzieher am ***Schulheim*** und fand eine private Nutzung der zugeteilten Erzieherwohnung weder durch die beschwerdeführende Partei noch durch ihre Angehörigen statt.

Darüber hinaus ist die „unbedingte“ Notwendigkeit einer Erzieherwohnung für die Tätigkeit als Erzieher am ***Schulheim*** bereits daran ersichtlich, dass sämtlichen Erziehern und Erzieherinnen des ***Schulheim*** vom Trägerverein ebendieser Schule für die Dauer der Anstellung als Erzieher/in eine Erzieherwohnung in den ihnen zugeteilten Internatshäusern gegen Zahlung einer Benützungsvergütung zur Verfügung gestellt bekommen, wodurch eine unmittelbare Beaufsichtigung und Betreuung der Internatsschüler und Internatsschülerinnen auch während insbesondere den Nachtzeiten und Wochenenden mit Internatsbetrieb gewährleistet ist.

Zudem ist die Ausübung von Nacht- und Wochenenddiensten als Erzieher ohne eigene Räumlichkeiten zum Schlafen, Essen und zur Körperhygiene in unmittelbarer Nähe zu den zu beaufsichtigenden Internatsschülern und Internatsschülerinnen undenkbar und zeigt sich auch hieran die „unbedingte“ Notwendigkeit einer Erzieherwohnung für die Tätigkeit als Erzieher.

Während in Bezug auf die der beschwerdeführenden Partei zugeteilte Erzieherwohnung die vom Verwaltungsgerichtshofs in seiner Rechtsprechung herausgearbeiteten Voraussetzungen der (beinahe) ausschließlichen beruflichen Nutzung ebendieser Wohnung sowie die

„unbedingte“ Notwendigkeit dieser Erzieherwohnung für die Ausübung des Dienstes als Erzieher am ***Schulheim*** angesichts der diesbezüglichen Sachverhaltsfeststellungen sowie der obigen Überlegungen gegeben waren und demnach die von der beschwerdeführenden Partei bezahlte Benützungvergütung für die Erzieherwohnung als Werbungskosten zu qualifizieren war, war die Anmietung zweier Garagenplätze zur Lagerung eines Motorrads sowie anderer persönlicher Gegenstände hingegen privat veranlasst. Dies hat zur Folge, dass die für diese beiden Garagenplätze bezahlte Benützungvergütung nicht als Werbungskosten der beschwerdeführenden Partei anzuerkennen waren, diente doch die Anmietung dieser Garagenplätze nicht dem Erwerb, der Sicherung oder dem Erhalt von Einnahmen, sondern der Lagerung von privaten Gegenständen. Die auf diese Garagen im Jahr 2016 entfallende bezahlte Benützungvergütung in Höhe von EUR 180 laut festgestellten Sachverhalt war sodann von dem Betrag an insgesamt im Jahr 2016 bezahlter Benützungvergütung in Höhe von EUR 2.972,36 auszuscheiden und ergab dies einen Betrag von EUR 2.693,03, der den auf die Erzieherwohnung entfallenden Anteil der bezahlten Benützungvergütung im Jahr 2016 darstellt.

Tabellarisch gestaltet sich die Berechnung der Werbungskosten der beschwerdeführenden Partei im Jahr 2016 sodann wie folgt.

Werbungskosten 2016	
Arbeitsmittel (Computerzubehör, Büromaterial)	279,33
Benützungvergütung Erzieherwohnung (abzgl. Garagenanteil)	2.693,03
Werbungskosten gesamt	2.972,36

Angesichts dieser Ausführungen war der bekämpfte Bescheid somit dahingehend zu ändern, als der vom Finanzamt Österreich anerkannte Betrag an Werbungskosten der beschwerdeführenden Partei im Jahr 2016 in Höhe von EUR 615,33 auf EUR 2.972,36 zu erhöhen war.

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.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist gegen das vorliegende Erkenntnis nicht zulässig, hat doch der Verwaltungsgerichtshof in der zitierten Judikatur die für den gegenständlichen Beschwerdefall entscheidungsrelevanten Rechtsfragen einer Antwort zugeführt und ist das Bundesfinanzgericht von dieser Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs nicht abgewichen.

Salzburg, am 7. Juni 2024