

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Werner Obermüller, Maderspergerstrasse 22a, 4020 Linz, über die Beschwerde vom gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 2. Dezember 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- 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 **02.09.2021** brachte der Beschwerdeführer (in der Folge: „Bf.“) die **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2020** ein und beantragte unter anderem die Berücksichtigung von EUR 2.486,15 an Werbungskosten.

Mit **Vorhalt vom 28.10.2021**, zugestellt via FinanzOnline, ersuchte die belangte Behörde den Bf. betreffend **sonstige Werbungskosten** um die Vorlage einer detaillierten **Aufstellung und dazugehörige Belege** bis zum 23.11.2021, erhielt dazu jedoch keine Antwort.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2020 vom 02.12.2021**, elektronisch zugestellt via FinanzOnline, erfolgte die Veranlagung. Dies jedoch lediglich unter Berücksichtigung des Werbungskostenpauschales von EUR 132,00 anstatt einer Berücksichtigung der beantragten Werbungskosten, da vom Bf. dazu keine Belege dazu vorgelegt worden seien.

Dagegen brachte der Bf. rechtzeitig via FinanzOnline die gegenständliche **Beschwerde vom 03.12.2021** ein und legte dazu folgende Unterlagen vor:

- Aufstellung Werbungskosten (Strom: EUR 59,53, Miete/Heizung: EUR 1.456,72, Darlehen: EUR 848,39, Haushaltsversicherung: EUR 24,82, Betriebsratsumlage: EUR 96,69)
- Zahlungsbelege betreffend die Miete der Monate Jänner (EUR 981,53) und Juli 2020 (EUR 1.003,53).
- Beleg betreffend Leistung von EUR 6.841,86 durch den Bf. an Tilgung und Zinsen für ein Darlehen bzw. Eigenmittel einer gemeinnützigen Bauvereinigung zur Errichtung des Wohnhauses nach WGG.
- Beleg betreffend Haushaltsversicherung inkl. Home Assistance

Der Bf. gab im Zuge der Beschwerde an, keine Rückfrage per Post oder E-Mail erhalten zu haben und deswegen die Frist versäumt zu haben. Er sei als Telearbeiter für eine Versicherung tätig. Seine Wohnung verfüge über eine Nutzfläche von 97,98 m², wovon 12,17m² (12,4% der Gesamtfläche) auf das Arbeitszimmer entfallen würden.

Mit **Vorhalt vom 08.03.2022** ersuchte die belangte Behörde den Bf., noch fehlende Unterlagen vorzulegen und die noch offenen Fragen zu beantworten:

*„1) der vollständige Mietvertrag inkl. Grundriss der Wohnung "****Bf1-Adr****" und*

2) den Dienstvertrag und die Telework-Vereinbarung mit Ihrem Arbeitgeber.

3) Wie ist/war das Arbeitszimmer ausgestattet?

4) Wird Ihnen von Ihrem Arbeitgeber ein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt (z.B. Büro)? Belegen Sie Ihre Antwort durch eine entsprechende Bestätigung Ihres Arbeitgebers oder - falls vertraglich geregelt - durch Vorlage der Vereinbarung dazu.

*5) Legen Sie eine Tätigkeitsbeschreibung Ihrer Arbeit vor. Sind Sie für die ****1**** auch im Außendienst tätig? Wenn ja, wie oft? Legen Sie darüber eine Aufstellung vor. Sind Sie ausschließlich im Telework tätig oder nur tageweise?*

6) Bildet das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer den Mittelpunkt Ihrer gesamten beruflichen Tätigkeit?“

Mit der **Vorhaltsbeantwortung vom 12.04.2022** führt der Bf. aus:

„Punkt 1 + 2 wurden separat hochgeladen.

Zu Punkt 3) In meinem Arbeitszimmer befinden sich ein Schreibtisch, darauf ein Stand-PC, 2 Monitore und ein Drucker. Zusätzlich befinden darin 4 Aktenschränke, ein Bürosessel, ein Teppich und einige Zimmerpflanzen.

*Zu Punkt 4) Mir wird vom Dienstgeber kein eigener Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt, ich arbeite fast ausschließlich im Homeoffice. Sofern ich einen Arbeitstag in unserer Zentralniederlassung in ***6*** verbringe – was ca. alle 1-2 Monate vorkommt, sitze ich auf einem Platz, den auch andere Kollegen nutzen.*

*Zu Punkt 5) Meine Tätigkeit umfasst alles, was die telefonische und schriftliche Betreuung von Bestandskunden erfordert. Ich korrespondiere zusätzlich mit Vermittlern, Gläubigern und externen Maklern. Ich bin ausschließlich im Innendienst tätig. Ich bin hauptsächlich im Homeoffice tätig, ca. alle 1-2 Monate für einen Tag in unserer Zentralniederlassung in ***6***.*

Zu Punkt 6) Ja.“

Dazu legte der Bf. folgende Unterlagen vor:

- Mietvertrag (Nutzfläche: 109,68 m², Betriebskostenfläche: 97,98 m²)
- Grundriss Wohnung
- Dienstvertrag vom ***im Jahr 2000***, abgeschlossen zwischen dem Bf. und der ***2*** (***Adresse***). Demnach ist auf das Dienstverhältnis der Kollektivvertrag für die Angestellten der Versicherungsunternehmen/Innendienst anzuwenden.
- Dienstzettel vom ***im Jahr 2000***, enthält u.a. folgende Punkte: Das Dienstverhältnis beginnt am ***im Jahr 2000***, der derzeitige Einsatzort ist ***6***, eine Verwendung ist im Innendienst vorgesehen und der Kollektivvertrag für Angestellte der Versicherungsunternehmen „Innendienst“ (KVI) sowie die in der Gesellschaft aufrechten Betriebsvereinbarungen sind anwendbar.
- Dienstzettel vom ***im Jahr 2002*** betreffend geänderte Einreihung in eine Funktionsgruppe.
- Bestätigung des Dienstgebers vom ***im Jahr 2022***, wonach dem Bf. vom 01.01.2020 bis 31.12.2020 ein Telearbeitsplatz zur Verfügung gestellt worden ist.

Mit **Beschwerdevorentscheidung vom 17.01.2023** wurde die Einkommensteuer 2020 in gleicher Höhe wie bereits zuvor mit Bescheid vom 02.12.2021 festgesetzt, allerdings unter Berücksichtigung der Betriebsratsumlage, die jedoch nicht die Höhe des Werbungskostenpauschales erreichte, sodass das Werbungskostenpauschale angesetzt wurde. Weitere Werbungskosten, konkret ausschließlich jene betreffend das häusliche Arbeitszimmer, wurden nicht anerkannt und dies im Wesentlichen wie folgt begründet:

„I. Sachverhalt:

*Im Jahr 2020 waren Sie bei der ***Versicherung*** angestellt und im häuslichen Arbeitszimmer in Ihrer Wohnung (***Bf1-Adr***) tätig. Die für das häusliche Arbeitszimmer (12,17 m²) entstandenen Kosten (2.389,46 Euro) sowie die*

Betriebsratsumlage (96,69 Euro) wurden als Werbungskosten steuermindernd geltend gemacht.

Die bezüglich des Arbeitszimmers entstandenen Aufwendungen setzen sich aus den Energiekosten (Strom), Miet- und Betriebskosten, Versicherungsbeiträgen sowie Finanzierungskosten zusammen.

(...)

Strittig sind Werbungskosten in Höhe von 2.389,46 Euro.

Nicht strittig ist die Betriebsratsumlage in Höhe von 96,69 Euro.

II. Rechtliche Beurteilung:

Gemäß § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG sind Ausgaben für Arbeitsmittel auch Werbungskosten.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände 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.

Bildet ein "Arbeitszimmer", das "im Wohnungsverband" gelegen ist, den "Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit" des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung - entsprechend den von der Judikatur aufgestellten Kriterien - 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. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, so sind die Aufwendungen für im Wohnungsverband gelegene Arbeitsräume - einschließlich jener für Einrichtungsgegenstände - nicht abzugsfähig, selbst wenn im Wohnungsverband umfangreiche berufliche Tätigkeiten durchgeführt werden (VwGH 25.09.2002, 97/13/0098; Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 20).

Dass Sie zu Hause gearbeitet haben, ist unstrittig. Dieser Umstand allein führt jedoch nicht zur steuerlichen Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers, sondern erst die Erfüllung der oben genannten Voraussetzungen.

Bezüglich der im Gesetz genannten Voraussetzung des Mittelpunktes der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen orientiert sich die Judikatur an der Verkehrsauffassung und dem typischen Berufsbild bzw. nach dem materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit.

*Aus Ihrem Arbeitsvertrag sowie dem Dienstzettel vom ***im Jahr 2000*** geht hervor, dass Ihr Dienstverhältnis dem Kollektivvertrag für die Angestellten der Versicherungsunternehmen/Innendienst unterliegt. Als Einsatzort wurde "****6****" festgelegt. Die Verwendung ist im Innendienst vorgesehen. Sie beschreiben Ihre Tätigkeit mit der telefonischen und schriftlichen Betreuung von Bestandskunden sowie zudem die Korrespondenz mit Vermittlern, Gläubigern und externen Maklern.*

Nach der Verkehrsauffassung wird die Tätigkeit eines Versicherungsangestellten im Innendienst überwiegend nicht im Homeoffice ausgeübt, weshalb die Aufwendungen für das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer nicht abzugsfähig sind.

Zusätzlich zu den ausdrücklichen Tatbestandsmerkmalen des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG sind außerdem die von der Rechtsprechung dazu entwickelten Kriterien zu beachten (VwGH 30.06.2015, 2013/15/0165; 25.05.2011, 2007/13/0119). Dazu zählt das Erfordernis der Notwendigkeit. Demnach sind Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nur dann anzuerkennen, wenn es nach der Art der Tätigkeit notwendig ist. Die Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers ist hingegen nicht gegeben, wenn dem Steuerpflichtigen ein Arbeitsplatz an seiner Dienststelle zur Verfügung steht (VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0028; 30.06.2015, 2013/15/0165; 08.05.2003, 2000/15/0176.). Auch der freiwillige Verzicht auf die Nutzung eines Büros beim Arbeitgeber führt nicht zu einer Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers (VwGH 30.06.2015, 2013/15/0165; BFG 30.06.2017, RV/71002215/2011; 28.09.2015, RV/7104966/2014).

Im gegenständlichen Fall wurde keine Vereinbarung über die Errichtung eines Telearbeitsplatzes im häuslichen Arbeitszimmer abgeschlossen, in welcher vereinbart wurde, dass Sie als Teleworker arbeiten und verpflichtet sind, für ein Arbeitszimmer an einem bestimmten Standort zu sorgen. Davon muss ausgegangen werden, da eine derartige Vereinbarung trotz Aufforderung nicht vorgelegt wurde.

Wenn die Einrichtung eines häuslichen Arbeitszimmers auf Freiwilligkeit beruht, besteht nach der Judikatur keine Notwendigkeit eines beruflich verwendenden Arbeitszimmers im Wohnungsverband. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung.

In Ihrem Fall bedeutet das, dass Sie auf freiwilliger Basis sich von Ihrem Arbeitgeber einen Heimarbeitsplatz einrichten ließen. Freiwilligkeit steht der erforderlichen Notwendigkeit der Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer entgegen, was zur Folge hat, dass die geltend gemachten Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht als Werbungskosten anerkannt werden können.

Hinzu kommt, dass Sie laut Ihren Angaben die Möglichkeit hatten, in der Zentralniederlassung Ihres Arbeitgebers einen Arbeitsplatz zu benutzen und dies auch ca. alle 1 bis 2 Monate taten. Auch wenn dieser Arbeitsplatz nicht Ihnen allein zur Verfügung stand und die Nutzung mit den Kollegen koordiniert werden musste, ist darauf hinzuweisen, dass der Umstand, dass Sie über keinen anderen Arbeitsraum verfügten, das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer nicht zwangsläufig als Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit ausweist (VwGH 2.6.2004, 2003/13/0166).

Zusammenfassung:

Die Kosten für das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer können nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden, weil nach der Verkehrsauffassung die Tätigkeit als Versicherungsangestellter im Innendienst typischerweise nicht im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt wird, die Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer aufgrund einer freiwilligen Vereinbarung mit dem Arbeitgeber erfolgte und Ihnen in der Zentralniederlassung Ihres Arbeitgebers ein Arbeitsplatz zur Verfügung stand.

Bezüglich der Kosten iZm dem im häuslichen Arbeitszimmer war Ihre Beschwerde daher abzuweisen.“

Dagegen brachte der Bf. rechtzeitig durch seine nunmehrige steuerliche Vertretung den **Vorlageantrag vom 30.01.2023** ein. Darin wird im Wesentlichen ausgeführt, dass dem Bf. für die im Arbeitszimmer ausgeübte berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stehen würde (wie bei einem Lehrer). Weiters würde vom Finanzministerium in einem internen Schreiben unterstellt, dass im Zeitraum 01.03.2020 bis Ende 2021 eine qualitative Gleichwertigkeit der Tätigkeiten zu Hause und am Arbeitsplatz vorliegen würde, weshalb die gesamten auf das Arbeitszimmer entfallenden Kosten als Werbungskosten abzugsfähig seien. Weiters wurde ohne nähere Angaben auf die Einkommensteuerrichtlinien (EStR) verwiesen. Zudem seien aufgrund der Tatsache, dass der Dienstgeber des Bf. im Bundesland Oberösterreich über keine eigene Filiale verfüge, steuerrechtlich theoretisch eine zweite, doppelte Haushaltsführung anzuerkennen, da die Entfernung zum Wohnort nicht täglich bewältigbar wäre (nähere Angaben zum Themenkreis doppelte Haushaltsführung erfolgten nicht). Die Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers ergebe sich bereits alleine aus der räumlichen Trennung sowie den faktischen Gegebenheiten, zumal kein Kostenersatz seitens des Dienstgebers bezahlt worden sei. Dass seitens des Dienstgebers ein Arbeitsplatz am

Dienstort angeboten sein müsse, habe mit der Nutzung und steuerlichen Anerkennung des Arbeitszimmers am Wohnort nichts zu tun. Die Nutzung sei jedenfalls zwangsläufig und sei als Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Bf. anzusehen. Der Bf. habe im Jahr 2020 fünf Mal seinen Dienstgeber am Ort ***6*** aufgesucht, weshalb die Fahrtkosten mit dem amtlichen Kilometergeld sowie die amtlichen Taggelder für die Reisetätigkeit als Werbungskosten in Abzug gebracht worden seien.

Mit **Vorlagebericht vom 16.08.2023** legte die belangte Behörde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und verwies auf die Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung.

Mit **Vorhalt vom 22.01.2024** (aufgrund zunächst fehlerhafter Adressangabe **gleichlautend am 01.02.2024** mit neuer Datierung abermals versendet) wurde der **Beschwerdeführer** unter anderem aufgefordert, eine Tätigkeitsbeschreibung zu übermitteln sowie um Auskunft ersucht,

- warum in den Jahren 2020 und 2021 laut dem zu diesen Zeiträumen jeweils aktuellen Dienstvertrag als Dienstort offenbar nach wie vor ***6*** vermerkt gewesen sei, wenn tatsächlich nahezu ausschließlich von zu Hause aus gearbeitet worden sei und worin die Motivation lag, von zu Hause aus zu arbeiten.
- seit wann dieser durchgehend nahezu ausschließlich vom häuslichen Arbeitszimmer aus seine Arbeitsleistung gegenüber diesem Dienstgeber erbracht habe und aufgrund welcher Vereinbarung mit dem Dienstgeber dies möglich gewesen sei
- ob er im Beschwerdejahr die Möglichkeit hatte, ein Büro bei seinem Dienstgeber in ***6*** zu nutzen, wobei anzugeben war, ob es sich um einen Desksharing-Arbeitsplatz handelte, welcher auch anderen Arbeitnehmern desselben Dienstgebers zu Verfügung stand.

Ebenfalls mit **Vorhalt vom 22.01.2024** wurde die **belangte Behörde** um Stellungnahme zum Vorbringen des Beschwerdeführers ersucht, wonach dieser als Versicherungs-Teleworker (Innendienst) im Jahr 2020 nur 5 Tage und im Jahr 2021 nur 3 Tage an seinem Dienstort in ***6*** gearbeitet habe und aus diesem Grund seine Tätigkeit überwiegend bzw. nahezu ausschließlich im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt habe.

Mit **Stellungnahme vom 01.02.2024** führte die **belangte Behörde** ihren Rechtsstandpunkt näher aus, verwies insbesondere auf das Erkenntnis des BFG vom 06.06.2016, RV/7105617/2015 (bestätigt mit Erkenntnis des VwGH vom 18.10.20217, Ra 2016/13/0028) und beantragte weiterhin die Nichtanerkennung der beantragten Aufwendungen im Zusammenhang mit dem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer.

Der **Bf.** machte im Zuge seiner **Stellungnahme vom 28.02.2024** nähere Angaben, insbesondere:

*„Ich bin seit dem Jahr 2000 für meinen Dienstgeber tätig. Bis 2005 war mein Arbeitsplatz in ***6***. Da ich im Jahr 2005 zu meiner Freundin (***seit dem Jahr xxxx*** Ehefrau) nach ***4*** (mittlerweile ***5***) übersiedelt bin, wurde mir von meinem Dienstgeber aufgrund der großen Entfernung zum Firmensitz ein Telearbeitsplatz genehmigt.*

*Meine Arbeit wurde überwiegend von zu Hause aus erledigt, nur zu wichtigen Besprechungen, Schulungen und Seminaren habe ich die Arbeits- oder Fortbildungstage in ***6*** verbracht.*

*Von 2005 bis 2020 war ich pro Kalenderjahr maximal 12 Arbeitstage nicht im Homeoffice sondern in ***6***.*

Im Jahr 2020 und 2021 haben sich die Homeoffice-Tage aufgrund der Covid-Maßnahmen entsprechend erhöht. Schulungen und Besprechungen sowie Seminare wurden vorwiegend über MS-Teams abgehalten.

Der Hauptgrund, warum ich von zu Hause aus arbeite ist, dass ich nicht täglich 6 Stunden Dienstweg in Kauf nehmen will und kann. Die Fahrzeit von meinem Wohnsitz zum Firmensitz beträgt nämlich 3 Stunden. Würde ich täglich pendeln, würde sich meine wöchentliche Freizeit nur durch die Fahrzeit vom und zum Arbeitsplatz um 30 Stunden verringern. Sie werden einsehen, dass dies für mich und mein Familienleben kein tragbarer Zustand wäre.

Die gewünschten schriftlichen Vereinbarungen mit meinem Dienstgeber wurden bereits vorgelegt, nachdem Sie diese offenbar nicht erhalten haben, füge ich sie nochmals an.

*Mir stand/steht bei meinem Dienstgeber für den Fall der Fälle ein Desksharing-Arbeitsplatz zur Verfügung. Aufgrund der oben angeführten Vereinbarung wurde dieser Arbeitsplatz im Jahr 2020 nur für 5 und im Jahr 2021 für 3 Tage genutzt. Aufgrund der Homeoffice-Vereinbarung mit meinem Dienstgeber vom ***im Jahr 2022*** kann ich seit 2022 die gesamte Arbeit im Homeoffice erledigen.“*

Dazu übermittelte der Bf. folgende **Unterlagen**: Bestätigung Telearbeitsplatz für das Jahr 2020 vom ***im Jahr 2022***, Bestätigung Telearbeitsplatz für das Jahr 2021 vom 28.03.2022, Homeoffice-Vertrag vom ***im Jahr 2022*** (wirksam ab 01.05.2022).

Mit **Beschluss vom 26.03.2024** wurden den Parteien die bisherigen Stellungnahmen übermittelt und abermals Gelegenheit zur Stellungnahme binnen 3 Wochen ab Zustellung des Beschlusses eingeräumt, wobei allerdings bis Ablauf der gesetzten Frist und bis dato keine weitere Stellungnahme erstattet wurde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Im Jahr 2020 war der Beschwerdeführer (in der Folge: „Bf.“) bereits jahrelang (seit dem Jahr 2000) bei der ***Versicherung*** (***Dienstgeberadresse***) als Sachbearbeiter im Innendienst angestellt. Die berufliche Tätigkeit des Bf. umfasste die telefonische und schriftliche Betreuung von Bestandskunden einer Lebensversicherung (Änderung, Service, Auflösung von Lebensversicherungen, Beantwortung von Kunden- und Vermittleranfragen), zudem Korrespondenz mit Vermittlern, Gläubigern und externen Maklern. Der Bf. war im Beschwerdejahr 2020 bis auf wenige Tage im Jahr im häuslichen Arbeitszimmer in seiner Wohnung (***Bf1-Adr***) tätig. Ihm stand dabei im Beschwerdejahr 2020 jederzeit ein Büroarbeitsplatz des Dienstgebers am im Dienstvertrag (unverändert) vereinbarten Dienstort in ***Dienstgeberadresse*** zur Verfügung, welchen er alle 1-2 Monate für wichtige Besprechungen, Schulungen, Fortbildungen und Seminarbesuche aufsuchte.

Der Dienstgeber hatte dem Bf. seit seinem aus privaten Gründen im Jahr 2005 erfolgten Wegzug aus der Stadt (in welcher der Dienstort liegt) ermöglicht, beinahe ausschließlich zu Hause zu arbeiten. Eine derartige Verpflichtung, nur oder auch nur überwiegend zu Hause arbeiten zu dürfen, bestand hingegen im Beschwerdejahr nicht. Die Wegzeit zwischen der Wohnung und dem zur Verfügung gestellten Arbeitszimmer des Bf. beträgt dabei ca. 2:10h (bei Kombination von PKW/Fahrrad mit öffentlichen Verkehrsmitteln ebenso wie bei reiner PKW-Verwendung; ca. 199 km PKW-Fahrtstrecke). Die Benützung des häuslichen Arbeitszimmers anstatt des vom Dienstgeber angebotenen Arbeitsplatzes erfolgte aus privaten Gründen (Kinderbetreuung, Wegzeit). Der Bf. machte EUR 2.389,46 betreffend das häusliche Arbeitszimmer (12,17m²; entspricht 12,4% der Gesamtwohnfläche) sowie EUR 96,69 an Betriebsratsumlage als Werbungskosten geltend.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist – soweit entscheidungsrelevant und soweit im Folgenden nicht eigens darauf eingegangen wird – unstrittig, ergibt sich aus dem Akteninhalt und stützt sich auf die Angaben und vorgelegten unbedenklichen Unterlagen des Bf. sowie der belangten Behörde.

Die Wegstrecke und -zeit für die Reise zwischen Wohnort des Bf. und dem Arbeitsplatz beim Dienstgeber wurde mittels Abfragen bei google maps (PKW-Fahrten) und ÖBB Scotty (Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln, ggf. in Kombination mit PKW-Fahrten) ermittelt.

Dass dem Bf. stets ein (Desksharing-)Arbeitsplatz am Dienstort in ***6*** zur Verfügung stand, ergibt sich aus der konkret diese Frage betreffenden Vorhaltsbeantwortung des Bf.

selbst vom 28.02.2024 (Punkt 5.). Eine Homeoffice-Vereinbarung wurde, wie der Bf. ausführt und sich auch aus den von ihm vorgelegten Unterlagen ergibt, erst mit Vereinbarung vom ***im Jahr 2022*** (mit Wirksamkeit ab 01.05.2022) getroffen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtslage

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 118/2015 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung bei der Ermittlung der Einkünfte nicht abgezogen werden. Bildet hingegen 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.

3.2. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig ist, ob die Aufwendungen für das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer (Strom, Miet- und Betriebskosten, Versicherungsbeiträge, Finanzierungskosten) als Werbungskosten berücksichtigt werden können. Die steuerliche Anerkennung der Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer setzt nach der Rechtsprechung voraus, dass die Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt erfordert und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird.

Zusätzlich zu den ausdrücklichen Tatbestandsmerkmalen des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG sind außerdem die von der Rechtsprechung dazu entwickelten Kriterien zu beachten (VwGH 30.06.2015, 2013/15/0165; 25.05.2011, 2007/13/0119). Dazu zählt das Erfordernis der Notwendigkeit. Demnach sind Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nur dann anzuerkennen, wenn es nach der Art der Tätigkeit notwendig ist, da die Notwendigkeit in Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahelegen, ein verlässliches Indiz für die berufliche Veranlassung darstellt (VwGH 29.05.1996, 93/13/0013).

Die Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers ist hingegen nicht gegeben, wenn dem Steuerpflichtigen ein Arbeitsplatz an seiner Dienststelle zur Verfügung steht (VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0028; 30.06.2015, 2013/15/0165; 26.05.2004, 2000/14/0207; 16.12.2003, 2001/15/0197; 07.10.2003, 99/15/0203; 08.05.2003, 2000/15/0176; 17.05.2000, 98/15/0050; 25.11.1997, 93/14/0193; 28.10.1997, 93/14/0087; 28.10.1997, 93/14/0088; BFG 02.03.2023, RV/2100905/2022; siehe auch *Doralt*, Einkommensteuer, § 20 Rz 104/9). Verfügt ein Steuerpflichtiger als Arbeitnehmer über ein jederzeit zugängliches Arbeitszimmer an der

Arbeitsstätte, steht dies der Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers entgegen (VwGH 16.12.2003, 2001/15/0197; 07.10.2003, 99/15/0203). Auch der freiwillige Verzicht auf die Nutzung eines Büros beim Arbeitgeber führt nicht zu einer Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers (VwGH 30.06.2015, 2013/15/0165; BFG 30.06.2017, RV/7102215/2011; BFG 28.09.2015, RV/7104966/2014).

Im gegenständlichen Fall wurde betreffend das Jahr 2020 keine Vereinbarung über die Errichtung eines Telearbeitsplatzes im häuslichen Arbeitszimmer abgeschlossen, in welcher vereinbart wurde, dass der Bf. als Teleworker arbeitet und verpflichtet wäre, für ein Arbeitszimmer an einem bestimmten Standort zu sorgen. In den Jahren 2020 und 2021 lag der Dienstort des Bf. laut dem zu diesen Zeiträumen jeweils aktuellen Dienstvertrag nach wie vor in ***6***. Die Telearbeitsvereinbarung vom ***im Jahr 2022*** betrifft erst den Zeitraum ab 01.05.2022.

Anhaltspunkte, die für eine (beruflich bedingte) Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers im Sinne der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sprechen, liegen im konkreten Fall nicht vor: Der vereinbarte Dienstort des Bf. laut Dienstvertrag befand sich in diesem Zeitraum ausdrücklich am Dienstort in ***6*** und nicht am Wohnsitz des Beschwerdeführers. Die vorgelegte Homeoffice-Vereinbarung wurde erst am ***im Jahr 2022*** und somit erst nach dem Beschwerdejahr 2020 getroffen und gilt erst ab 01.05.2022. Die im Jahr 2022 ausgestellten Telearbeitsbestätigungen dokumentieren keine Pflicht des Bf., ausschließlich im Homeoffice zu arbeiten. Die Tatsache, dass es dem Beschwerdeführer von seinem Arbeitgeber freigestellt wurde, entweder an der Dienststelle im Büro oder den überwiegenden Teil bzw. de facto nahezu den ganzen Teil seiner beruflichen Tätigkeiten von zu Hause aus zu erledigen, spricht vielmehr dafür, dass kein berufliches Erfordernis zur Einrichtung eines häuslichen Arbeitszimmers vorlag, sondern eine private Veranlassung. Das Argument des relativ langen Anfahrtsweges von ***5*** in Oberösterreich ca. 199 PKW-km (Dauer ca. 2:10h) zum Dienstort/Büro in ***6*** bestätigt dies, als dies keine Notwendigkeit, sondern vielmehr die (zweifellose) Praktikabilität eines häuslichen Arbeitszimmers aufzeigt (BFG 06.06.2016, RV/7105617/2015, bestätigt durch VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0028). Bei den Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer handelt es sich geradezu beispielhaft um Aufwendungen, bei denen die Schwierigkeit der Abgrenzung gegenüber den Kosten der privaten Lebensführung zur Erörterung von Gesichtspunkten der Notwendigkeit des Aufwands als Indiz für dessen berufliche Veranlassung führt (VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0028).

Die mit einem (auch längeren) Arbeitsweg verbundenen Kosten sind nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 bereits mit dem Verkehrsabsetzbetrag und allenfalls dem Pendlerpauschale (und ggf. nunmehr zusätzlich dem Pendlereuro) abgegolten (VwGH 25.10.2001, 99/15/0192; VwGH 24.04.2002, 96/13/0152), eine weiterreichende Berücksichtigung von Werbungskosten für den typischen Weg zwischen Wohnort und dem unverändert vereinbarten Dienstort in ***6***

scheidet daher entgegen dem Vorbringen im Vorlageantrag aus (keine Dienstreise im Sinne des Gesetzes).

In einer Gesamtbetrachtung der Umstände des Falles liegt daher die von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung vorausgesetzte Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers nicht vor, weshalb bereits deshalb die im Zusammenhang damit angefallenen Kosten nicht nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 abzugsfähig sind und die weiteren Voraussetzungen nicht mehr näher zu prüfen waren. Auf die insoweit zutreffenden Ausführungen der belangten Behörde in der Beschwerdeentscheidung und im Vorlageantrag wird ergänzend verwiesen.

Weiters ist darauf zu verweisen, dass allfällige, im Rahmen des Vorlageantrages nicht näher bezeichnete interne Schreiben des Finanzministeriums ebenso wie Einkommensteuerrichtlinien (wobei keine näheren Angaben zu einer konkreten Fundstelle gemacht wurden) keine das Bundesfinanzgericht oder den Verwaltungsgerichtshof bindende Rechtsquelle darstellen. Betreffend doppelte Haushaltsführung ist anzuführen, dass nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung als Arbeits(Tätigkeitsort)ort oder Beschäftigungsort nur jener Ort zu verstehen ist, der eine persönliche Anwesenheit zur Arbeitsleistung erfordert, sodass der Steuerpflichtige an diesem Ort wohnen muss (Jakom/*Ebner* EStG (2024) § 16 Rz 56 mit Verweis auf VwGH 29.01.2015, 2011/15/0173), was im konkreten Fall zweifellos nicht gegeben ist.

Zudem hat der Gesetzgeber mit § 16 Abs 1 Z 7a EStG 1988 eine vom steuerlichen Arbeitszimmer unabhängige Regelung geschaffen, die auf die steuerliche Entlastung von aufgrund von COVID-19-bedingter beruflicher Tätigkeit im privaten Wohnbereich abzielt. So sind Ausgaben für ergonomisch geeignetes Mobiliar bereits ab 2020 (lit. a) als Werbungskosten abzugsfähig (669 BlgNR 27. GP). Entsprechende Ausgaben wurden vom Bf. jedoch nicht geltend gemacht. Bezüglich der Anerkennung als Arbeitszimmer selbst sollten die bisherigen Anforderungen unabhängig von der nunmehrigen Bestimmung weiter Geltung haben - darauf wird sowohl in § 16 Abs. 1 Z 7a EStG 1988 selbst als auch in den Stenographischen Protokollen (669 BlgNR 27. GP) hingewiesen. 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 (BFG 12.10.2023, RV/7103328/2022; 07.11.2023, RV/5100209/2023; 12.03.2024, RV/5100270/2022).

Da der Spruch des angefochtenen Bescheides aufgrund der Erledigung der Beschwerde trotz der unstrittigen Anerkennung der Betriebsratsumlage als Werbungskosten wegen des höheren

Werbungskostenpauschales von EUR 132,00 keinerlei Änderung erfährt, war die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

3.3. 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.

Im gegenständlichen Fall sind die zu klärenden Rechtsfragen durch die zitierte ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entschieden, sodass eine Revision nicht zulässig ist.

Linz, am 5. Juli 2024