

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch E. Igerz & Co Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Bergmannstraße 7, 6850 Dornbirn, über die Beschwerde vom 23. September 2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 22. August 2024 betreffend Einkommensteuer 2023, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht:

I. Der angefochtene Bescheid wird im Sinne der Beschwerdeverentscheidung abgeändert.

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2023 iHv € 11.781,- festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Die vorliegende Entscheidung befasst sich im Wesentlichen mit der Rechtsfrage, ob Aufwendungen für die Anmietung eines externen Arbeitsplatzes in einem „Co-Working Space“ als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.

I. Verfahrensgang

Mit Einkommensteuererklärung 2023 erklärte der Beschwerdeführer (in Folge kurz: Bf) aus Einkünften aus Gewerbebetrieb Betriebseinnahmen iHv € 2.880,- sowie begehrte iZm mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit die Berücksichtigung von Aufwendungen für Familienheimfahrten iHv € 3.060,- sowie für ein Arbeitszimmer iHv € 3.381,38 als Werbungskosten.

Nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens wurden mit Einkommensteuerbescheid vom 22.8.2024 weder die Aufwendungen für Familienheimfahrten noch für ein Arbeitszimmer anerkannt.

Mit rechtzeitig am 23.9.2024 elektronisch eingebrachter Beschwerde brachte die steuerliche Vertreterin des Bf anspruchsbegründend zusammengefasst vor, der Bf habe gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin und den Kindern in *** Ort 1*** gelebt. Seinen Arbeitsplatz habe der Bf in ***Ort 2*** in Liechtenstein, wobei die einfache Wegstrecke 172 km betrage. Die Verlegung des Familienwohnsitzes sei aufgrund der Erwerbstätigkeit der Lebensgefährtin nicht möglich gewesen, ferner sei ein tägliches Pendeln zwischen Wohn- und Arbeitsort zu zeitintensiv. Der Bf habe daher mit seiner Arbeitgeberin eine Home-Office-Regelung getroffen und müsse nur „ausnahmsweise“ am Arbeitsort in ***Ort 2*** arbeiten. Deshalb habe der Bf in *** Ort 1*** einen Arbeitsplatz angemietet. Für die gelegentlichen Fahrten nach ***Ort 2*** habe der Bf sein Fahrzeug verwendet. Damit der Bf seiner Arbeit nachgehen können, sei die Anmietung eines Büros unerlässlich gewesen. Die Aufwendungen seien daher jedenfalls als Werbungskosten zu berücksichtigen. Es werde daher beantragt, den Bescheid wegen Rechtswidrigkeit seines Inhalts als gesetzwidrig aufzuheben.

In weiterer Folge wurde mit Beschwerdevorentscheidung vom 17.10.2024 dem Begehren nicht entsprochen und zusammengefasst ausgeführt, dass Aufwendungen für ein außerhalb des Wohnungsverbandes gelegenes Arbeitszimmer nur anerkannt werden können, wenn die Anmietung eines Büros für die Arbeitsverrichtung unbedingt notwendig sei. Im gegenständlichen Fall sei die Anmietung aus rein privaten Motiven erfolgt. Die Homeoffice-Regelung sei auf Wunsch des Bf getroffen worden, die Arbeitgeberin habe auch nicht verlangt, dass der Bf ein Büro anmiete. Die Anmietung sei daher nicht unbedingt notwendig gewesen. Darüber hinaus seien Aufwendungen für Familienheimfahrten nur dann anzuerkennen, wenn die Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung vorlägen. Da der Bf in ***Ort 2*** über keinen eigenen Hausstand verfüge, sei diese Voraussetzung nicht erfüllt. Es könne aber entsprechend der vorgelegten Aufzeichnungen ein Pendlerpauschale iHv € 663,- sowie ein Pendlereuro iHv € 237,- berücksichtigt werden.

Schließlich habe hinsichtlich der im Inland im Homeoffice erbrachten Arbeitsleistung Österreich das Besteuerungsrecht, weshalb zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung anstatt CHF 3.757,62 nur CHF 1.681,98 (Quellensteuer auf den liechtensteinischen Einkünfteanteil) auf die österreichische Einkommensteuer angerechnet würden. Der Erstbescheid sei daher abzuändern gewesen.

Mit fristgerecht am 18.11.2024 eingebrachtem Vorlageantrag brachte die steuerliche Vertreterin des Bf ergänzend vor, dass der Arbeitsvertrag keine Bestimmung über den Arbeitsort enthalte, dem Bf aber in ***Ort 2*** grundsätzlich ein Büro zur Verfügung stehe. Aufgrund der großen Entfernung zwischen seinem Wohnort und dem Sitz des Unternehmens sei mit der Arbeitgeberin vereinbart worden, dass der Bf seine Arbeit mobil erbringen könne. Angesichts der räumlichen Gegebenheiten in seiner Wohnung habe der Bf dort seine Arbeitsleistung nicht effizient erbringen können und habe deshalb aus diesem Grund einen Arbeitsplatz bei der Firma „***Co-Working-Space OG***“ in *** Ort 1*** angemietet. Der Bf sei zu 70 % im gemieteten Büro tätig gewesen. Je nach Bedarf und Notwendigkeit sei der Bf

zum Firmensitz nach ***Ort 2*** gefahren und habe dabei an 47 Tagen die Strecke *** Ort 1*** - ***Ort 2*** - *** Ort 1*** zurückgelegt, insgesamt 16.638 km. Die Erbringung der Arbeitsleistung am Familienwohnsitz sei ferner aufgrund der Familiensituation (2 Kinder im Alter von 4 bzw. 8 Jahren) und aufgrund der beengten Wohnsituation (kein freies Arbeitszimmer) nicht zumutbar gewesen. Der Bf hätte daher seiner Arbeitspflicht am Familienwohnsitz nicht nachkommen können. Es werde daher beantragt, die vom Bf selbst getragenen Kosten für einen außerhalb des Wohnbereiches angemieteten Arbeitsplatz als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Die Beschwerde wurde am 10.12.2024 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf wohnt gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin und seinen im verfahrensgegenständlichen Zeitraum 4 und 8 Jahre alten Kindern an der Adresse ***Straße, Ort 1***.

Die vom Bf und seiner Lebensgefährtin dort seit 1.4.2021 gemietete Wohnung besteht aus einem Wohnzimmer (37,45m²), 3 Schlafzimmern (15,41m² sowie zwei Kinderzimmer zu je 9,12m²), einer Küche sowie Bad, WC und Kellerabteil. Insgesamt verfügte die Wohnung über eine Nutzfläche von 93,98m².

Der Bf ist seit 1.3.2023 bei der ***X GmbH*** mit Sitz in ***Ort 2*** nicht selbständig als „***Business-Architekt***“ im Ausmaß von 33,6 Wochenstunden (80%) beschäftigt. Dienstort war der Sitz des Unternehmens in ***Ort 2***, wo dem Bf ein Arbeitsplatz zur Verfügung stand. Auf Wunsch des Bf wurde mit der Arbeitgeberin vereinbart, dass der Bf aufgrund der großen Entfernung zwischen Wohnort und Dienstort und der nicht gegebenen Möglichkeit eines Umzugs überwiegend von *** Ort 1*** aus arbeitet.

Der Bf arbeitete im Jahr 2023 zu 47 Tagen in ***Ort 2*** und zu 105 Tagen in *** Ort 1***. Die einfache Wegstrecke vom Wohnort des Bf zum Unternehmenssitz in ***Ort 2*** beträgt ca. 170 km bei einer Fahrtzeit von ca 2,5 Stunden.

Die Tätigkeit für die ***X GmbH*** verrichtete der Bf nicht im Homeoffice, sondern mietete bei der ***Co-Working-Space OG*** in *** Ort 1*** ab März 2023 einen „***flexiblen Tisch***“, für den Monat Juli einen „***flexiblen Tisch light***“ an. Der Arbeitsplatz bestand dabei aus einem Schreibtisch, der flexibel und täglich neu gewählt wurde und bot einen jederzeitigen Zugang (24/7). Im Juli („***flexiblen Tisch light***“) bestand lediglich Zugang für 10 Tage. Der Schreibtisch musste am Abend geräumt werden. An Kosten sind dem Bf € 3.381,38 entstanden. Am angemieteten Arbeitsplatz ist der Bf ausschließlich der nicht

selbständigen Tätigkeit für die ***X GmbH*** nachgegangen.

Die ***Co-Working-Space OG*** bietet auf fünf Ebenen insgesamt 250 Arbeitsplätze an.

Die Lebensgefährtin des Bf war in *** Ort 1*** erwerbstätig. Der Bf verfügte in ***Ort 2*** über keinen weiteren Wohnsitz. Der Bf fuhr die Strecke *** Ort 1*** – ***Ort 2*** (und retour) im Jahr 2023 insgesamt 34-mal mit seinem privaten PKW. Auf die Monate März, Juni, Oktober und November entfielen jeweils 4 Fahrten, auf den Monat April 5 Fahrten und auf die restlichen Monate jeweils weniger als 4 Fahrten. Die Fahrtkosten wurden dem Bf von seiner Arbeitgeberin nicht ersetzt.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen, insbesondere zur Anzahl der Räume und zur Wohnnutzfläche, ergeben sich zweifelsfrei aus dem vorliegenden Mietvertrag in Verbindung mit dem Grundrissplan der Wohnung.

Die Feststellung, dass der Dienstort des Bf der Unternehmenssitz in ***Ort 2*** war, an dem ihm ein Arbeitsplatz zur Verfügung stand, stützt sich auf eine glaubwürdige Stellungnahme der Arbeitgeberin des Bf vom 4.10.2024. Aus dieser Stellungnahme geht zudem hervor, dass ein Umzug nach Liechtenstein für den Bf nicht möglich war, weshalb eine Homeoffice-Vereinbarung getroffen wurde.

Die Feststellungen zu den Arbeitsverhältnissen bei der ***Co-Working-Space OG*** beruhen auf den vorgelegten Rechnungen sowie den Angaben auf der Homepage der GmbH. Es steht zweifelsfrei fest, dass der Bf dort ausschließlich für seine Arbeitgeberin tätig war, wie sich aus seinen eigenen glaubwürdigen Ausführungen ergibt. Es gibt keine Hinweise oder Behauptungen, dass dort andere Tätigkeiten ausgeübt wurden.

Ferner konnte die Feststellung, dass der Bf keinen weiteren Wohnsitz in Liechtenstein hatte, bedenkenlos aufgrund der Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung getroffen werden, in welcher festgestellt wurde, dass in ***Ort 2*** kein eigener Hausstand bestand. Den Sachverhaltsfeststellungen in einer Beschwerdeentscheidung kommt grundsätzlich Vorhaltecharakter zu (VwGH 28.05.2008, 2006/15/0125). Der Bf hat den Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung nicht mehr widersprochen.

Im Übrigen ist der Sachverhalt im Wesentlichen unstrittig. Ferner ergeben sich die Feststellungen schlüssig und widerspruchsfrei aus den vorliegenden Aktenteilen, an deren Richtigkeit und Echtheit keine Zweifel bestehen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

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

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann ein außerhalb des Wohnungsverbandes gelegenes Arbeitszimmer nur dann zu Werbungskosten führen, wenn es sich für die berufliche Tätigkeit als erforderlich erweist. Es reicht somit nicht ein bloßer Veranlassungszusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit aus, sondern es muss eine „unbedingte“ Notwendigkeit dafür vorliegen (VwGH 16.11.2023, Ra 2023/15/0047). Der Verwaltungsgerichtshof verweist in dieser Entscheidung auf eine seiner früheren Entscheidungen, in der er einer Lehrerin, die umfangreiche Korrekturarbeiten außerhalb der Schule zu erledigen hatte, und die Aufwendungen für ein außerhalb des Wohnungsverbandes gelegenes Arbeitszimmer als Werbungskosten anerkannte, weil diese Tätigkeit wegen der sehr beengten räumlichen Verhältnisse in der Familienwohnung nicht zumutbar war (VwGH 14.3.1990, 89/13/0102).

Beim damals vorgelegenen Sachverhalt bewohnte die verheiratete Lehrerin mit ihren fünf Kindern eine Wohnung im Ausmaß von 110m². Im vorliegenden Fall bewohnt der Bf hingegen gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin und zwei Kindern eine Wohnung von etwa 94 m². Dieser Umstand unterscheidet den Sachverhalt bereits wesentlich von jenem, der der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zugrunde lag.

Zudem ist zu berücksichtigen, dass der Bf einen „Schreibtisch“ in einem Co-Working-Unternehmen angemietet hat und für seine Arbeit offenbar auch nur einen solchen benötigt. Ein Schreibtisch hätte jedoch problemlos in der Wohnung Platz finden können, zumal das Wohnzimmer allein 34 m² und das Elternschlafzimmer 15 m² groß sind. Hinzu kommt, dass der Schreibtisch im Co-Working-Space täglich geräumt werden musste, was darauf hindeutet, dass kein zusätzlicher Arbeitsbereich mit Stauraum für die Arbeiten erforderlich war.

Weiters ist zu beachten, dass die Lebensgefährtin des Bf selbst berufstätig ist, die Kinder zwar schulpflichtig bzw. im Kindergartenalter sind und daher aber zumindest teilweise ein ungestörtes Arbeiten von zu Hause aus möglich gewesen wäre, zumal Home-Office-Regelungen durchaus ein zeitlich flexibles Arbeiten ermöglichen. Hinzu kommt, dass im Co-Working Space 250 Arbeitsplätze angeboten werden und auch hier eben nicht immer absolute Ruhe herrscht.

Schließlich darf auch nicht außer Acht gelassen werden, dass dem Bf ein Arbeitsplatz in Liechtenstein zur Verfügung stand. Nach der weiteren Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, ist die Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers nicht gegeben, wenn dem

Steuerpflichtigen an seiner Dienststelle ein Arbeitsplatz zu Verfügung steht (VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0028; VwGH 30.06.2015, 2013/15/0165). 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; VwGH 07.10.2003, 99/15/0203). Auch der freiwillige Verzicht auf die Nutzung eines Büros beim Arbeitgeber - wie im vorliegenden Fall (die Home-Office-Regelung wurde auf Wunsch des Bf getroffen) - führt nicht zu einer Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers (VwGH 30.06.2015, 2013/15/0165). Diese Entscheidungen sind zwar zu Arbeitszimmern innerhalb des Wohnungsverbandes ergangen, unterscheiden sich aber nur durch die zusätzliche Voraussetzung, dass der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988) dort ausgeübt wird. Das Kriterium der beruflichen Notwendigkeit ist sowohl für das Arbeitszimmer innerhalb als auch außerhalb des Wohnungsverbandes maßgeblich. Insofern lassen sich diese Entscheidungen auch auf den hier zu beurteilenden Sachverhalt übertragen.

Nach Auffassung des erkennenden Gerichts begründet die Tatsache, dass der Unternehmenssitz etwa 170 km vom Wohnort des Bf entfernt liegt, keine berufliche Notwendigkeit zur Anmietung eines außerhalb des Wohnungsverbandes gelegenen „Arbeitsplatzes“ am Wohnort. Zum einen stand dem Bf am Unternehmensstandort ein entsprechender Arbeitsplatz zur Verfügung. Zum anderen deutet die Entfernung zwischen Wohnort und Unternehmenssitz darauf hin, dass die Anmietung des „Arbeitsplatzes“ am Wohnort in erster Linie durch private Gründe motiviert war, beispielsweise - wie auch selbst vorgebracht wurde - zur Vermeidung von Pendelzeiten. Eine berufliche Erforderlichkeit ist aus diesen Umständen gerade nicht ersichtlich.

Die Unzumutbarkeit einer Verlegung des Familienwohnsitzes – etwa wegen steuerlich relevanter Einkünfte der Lebensgefährtin oder weil eine Übersiedlung mit schulpflichtigen Kindern aus wirtschaftlichen Gründen unzumutbar ist – kann zwar im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung eine Rolle spielen, begründet aber nicht die berufliche Notwendigkeit eines Arbeitszimmers. Eine berufliche Notwendigkeit ergibt sich nur dann, wenn die Ausübung der beruflichen Tätigkeit ohne die Anmietung eines entsprechenden externen Raumes objektiv nicht möglich wäre.

Zusammenfassend ist nach den Kriterien des Verwaltungsgerichtshofs kein unbedingter beruflicher Zusammenhang gegeben. Die Wohnverhältnisse des Bf sind nicht so beengt, dass ein externer Arbeitsplatz erforderlich wäre. Zudem stand dem Bf am Unternehmenssitz ein Arbeitsplatz zur Verfügung. Die Homeoffice-Vereinbarung wurde aus privaten Motiven des Bf getroffen.

Hinsichtlich der beantragten Familienheimfahrten ist abschließend festzuhalten, dass – wie auch die Abgabenbehörde in ihrer Beschwerdeentscheidung feststellt – eine Grundvoraussetzung für deren Berücksichtigung die Begründung eines zusätzlichen Wohnsitzes

am Beschäftigungsort ist. Da der Bf keinen Wohnsitz in Liechtenstein unterhält, können Familienheimfahrten nicht anerkannt werden. Die Fahrten zwischen dem Wohnsitz und dem Arbeitsort in ***Ort 2*** sind daher, entsprechend den Ausführungen der Beschwerdeentscheidung, durch die Pendlerpauschale und den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

Zudem ist den – vom Bf unwidersprochenen – Ausführungen zum Besteuerungsrecht der im Inland im Homeoffice erbrachten nichtselbstständigen Tätigkeit in der Beschwerdeentscheidung zuzustimmen. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, war gemäß Art 23 Abs 2 DBA FL der Betrag von CHF 1.681,98 (Quellensteuer auf den liechtensteinischen Einkünfteanteil) anstatt CHF 3.757,62 auf die österreichische Einkommensteuer anzurechnen.

Der Einkommensteuerbescheid war daher entsprechend der Beschwerdeentscheidung abzuändern.

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 gegenständliche Entscheidung folgt der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage grundsätzlicher Bedeutung liegt demnach nicht vor. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Innsbruck, am 17. Jänner 2025