

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Erich Schwaiger in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 26. Mai 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 24. Mai 2023 betreffend die Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020 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

Die Beschwerde fällt in die Zuständigkeit des Fachgebietes FE 2 (ArbeitnehmerInnenveranlagung) und damit in die Zuteilungsgruppe 1101. Auf Basis der gültigen Geschäftsverteilung wurde sie der Gerichtsabteilung 7013 zur Entscheidung zugewiesen

I. Verfahrensgang und Akteninhalt

Der Verfahrensgang und das Ermittlungsergebnis sind in den Akten wie folgt abgebildet:

Mit Erklärung zur **Arbeitnehmerveranlagung 2020 vom 22. Jänner 2023** machte der Beschwerdeführer (in Folge kurz Bf.) via FinanzOnline unter anderem

- Ausgaben für ergonomisch geeignetes **Mobiliar** für Homeoffice in Höhe von EUR 567,00 geltend und bestätigte an mindestens 26 Tagen im Homeoffice gearbeitet zu haben,
- machte weiters unter Kennzahl 724 **sonstige Werbungskosten** in Höhe von EUR 12.996,34 geltend und
- beantragte das **Berufsgruppenpauschale** für VertreterInnen von 01.01. bis 31.12. sowie

- unter Kennzahl 455 Sonderausgaben für **Personenversicherungen** in Höhe von EUR 1.922,88 und unter Kz 456 für **Wohnraumschaffung/sanierung** in Höhe von EUR 12.000,00.

Mit Vorhalt vom **3. Februar 2023** forderte das Finanzamt Österreich (kurz FAÖ) Unterlagen im Zusammenhang mit dem beantragten Vertreterpauschale an und ergänzte dies, nachdem der Vorhalt unbeantwortet geblieben war, mit Vorhalt vom **26. April 2023** um die Anforderung von Belegkopien und einer Kostenaufstellung zum Nachweis der beantragten Werbungskosten sowie die Frage nach der konkreten beruflichen Veranlassung der einzelnen Werbungskosten.

Mit Antwortschreiben vom **21. Mai 2023** brachte der Bf. erstmals vor, die unter Kennzahl 724 geltend gemachten sonstigen Werbungskosten (EUR 12.996,34) seien Zahlungen im Zusammenhang mit der Errichtung des Büros (=Arbeitszimmer), welches im Zuge von Corona unerlässlich gewesen sei und seitdem auch seinen Hauptarbeitsplatz darstelle. Das Büro sei als IT-Labor eingerichtet und dem Bf. stehe außerhalb seines Homeoffice-Büros kein ständiger Arbeitsplatz zur Verfügung. Er legte Fenster- und Baumeisterrechnungen im Zusammenhang mit der Errichtung eines Eigenheims aus dem Jahr 2009 sowie eine nicht weiter untermauerte Aufstellung über Gesamterrichtungskosten von EUR 210.235,67 bei und ordnete diese mit ca. 7,6% oder etwa EUR 16.000,00 dem Büro zu. Auf das Berufsgruppenpauschale ging der Bf. nicht weiter ein.

Das FAÖ anerkannte daraufhin im hier bekämpften **Einkommensteuerbescheid 2020 vom 24. Mai 2023** Werbungskosten für ergonomisch geeignetes Mobiliar für Homeoffice in Höhe von EUR 150 sowie den Pauschbetrag für Werbungskosten und brachte diese Beträge in Abzug. Die Nichtberücksichtigung von Werbungskosten für das Arbeitszimmer begründete das FAÖ damit, das Büro bilde nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Antragstellers und werde nicht (nahezu) ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt. Das Vertreterpauschale verweigerte das FAÖ mangels vorgelegter Unterlagen.

Diesen Bescheid bekämpfte der Bf. mit **Beschwerde vom 26. Mai 2023** nur im Hinblick auf die Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer. Das sei der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit und stelle auch sein IT-Labor dar. Er erhöhte in der via FinanzOnline eingebrachte Beschwerde die Ausgaben für Wohnraumschaffung/-sanierung (Kennzahl 456) auf **EUR 16.009,45**, was vom FAÖ als Irrtum gewertet wurde. Es geht davon aus, dass die Eintragung unter der Kennzahl 159 (Arbeitszimmer) vorzunehmen gewesen wäre.

Mit Vorhalt vom **25. September 2023** wurde der Bf. gebeten, im Zusammenhang mit seiner Homeoffice-Tätigkeit eine **Bestätigung des Dienstgebers** vorzulegen. Dieser reagierte daraufhin mit Antwortschreiben vom **14. Dezember 2023** und der Bemerkung, seitens seines Arbeitgebers werde als Bestätigung lediglich die Arbeitszeitbuchung herangezogen. Er legte die „Arbeitszeitbuchung“ für das **Jahr 2023** bei, aus der sehr viele Buchungen mit der Bezeichnung

„Zeitbuchungen: Homeoffice“ hervorgehen. Vereinzelt enthält diese Aufstellung auch die Bemerkung „anwesend“ (20. und 31. Jänner, 27. Februar und 12. Dezember 2023).

Das FAÖ wies daraufhin die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung vom 11. Jänner 2024** als unbegründet ab und begründete dies damit, der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit des Bf. liege an der Arbeitsstätte des Dienstgebers. Weder das pandemiebedingt angeordnete Homeoffice noch die Arbeitszeitbestätigung für 2023 könnten an dieser Einschätzung etwas ändern.

Dies bekämpfte der Bf. mit **Vorlageantrag vom 29. Jänner 2024** und führte aus, die Abgabenbehörde interpretiere den Arbeitszeitreport falsch. Er habe deshalb den Arbeitszeitreport 2023 übermittelt, um zu zeigen, dass nach wie vor Homeoffice die Regel sei. Sein Arbeitgeber habe 2019 einen neuen Büroturm ohne ausreichende Büroräumlichkeiten für alle Mitarbeiter eröffnet. Man bekomme dort erst dann einen freien Arbeitsplatz („shared Desk“), nachdem man diesen in einem Online-Portal gebucht habe. Nur dann könne man auch am Sitz des Arbeitgebers tätig werden.

Das FAÖ ersuchte den Bf. daraufhin mit **Schriftsatz vom 11. April 2024** noch einmal um Ergänzungen.

1. Es forderte den Dienstvertrag samt sämtlicher Anhänge und Änderungen (***XXX***
Arbeitgeber) an,
2. ersuchte um einen Grundriss des Hauses, in dem sich das Arbeitszimmer befindet (mit genauer Markierung des Arbeitszimmers), und um Fotos des Arbeitszimmers
3. sowie eine Aufstellung, welche Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer der Bf. im Jahr 2020 konkret absetzen möchte, und um Nachweise für die jeweiligen Beträge (Rechnungen und Überweisungsbestätigungen).

Das FAÖ wies den Bf. darauf hin, dass als Werbungskosten im Zusammenhang mit einem Arbeitszimmer anteilige Betriebskosten (Beheizung, Beleuchtung, sonstige Betriebskosten) sowie bei Eigenheimen eine anteilige Absetzung für Abnutzung sowie anteilige Finanzierungskosten in Betracht kommen.

4. Weiters forderte das FAÖ den Arbeitszeitreport für das Jahr 2020 an und ersuchte um Aufklärung, welche Tätigkeiten vom Bf. im Jahr 2020 konkret ausgeübt wurden (Beschreibung der beruflichen Tätigkeit im und außerhalb des Arbeitszimmers) und in welchen Fällen ein Erscheinen am Arbeitsplatz erforderlich war (Jour fixe, Vertretungstätigkeit, bei Krankheit oder Urlaub der Kollegen o.ä.).

Der Bf. reagierte darauf via FinanzOnline mit **Schriftsatz vom 24. Mai 2024** und der Übermittlung des Grundrisses zweier Geschoße eines Gebäudes. Beim einen dürfte es sich um das Erdgeschoß handeln, das zur Gänze privat genutzt wird.

[...]

Der andere Grundriss zeigt offenbar das Obergeschoß, in dem sich neben anderen Räumen auch ein als „Büro“ (vom Bundesfinanzgericht hellgelb unterlegt) bezeichneter Raum mit etwa 17,35 m² befindet.

[...]

Das Gebäude weist – ohne Garage – eine Gesamtfläche von etwa 240 m² auf, woraus der Bf. – wieder unter Ausklammerung der Garage - einen Büroanteil von etwa 7,6% errechnete.

Zusätzlich übermittelte er nur zwei, fast identische Fotos mit immer demselben Teil zweier Seiten eines Raumes mit einem **geschlossenen Schrank**, einer **Kommode** mit einem Router darauf, einem **Schreibtisch** mit Drucker, Bildschirm, Tastatur und Maus darauf sowie zwei Rucksäcken und (vermutlich) zwei Stand-PCs darunter. Daneben ist eine **kleine Kommode** mit zwei Schubladen zu sehen, auf welcher ein Laptop liegt. Davor befinden sich **zwei Schreibtischsessel**.

[...]

Auf diesen Fotos dürften die im vergrößerten Grundriss dargestellten Seiten unten und rechts bis zum Fenster sichtbar sein. Nicht zu sehen sind die anderen beiden, vom Bundesfinanzgericht in der nachfolgenden Grafik rot/gelb markierten Seiten (oben und links). Unklar bleibt deshalb wie die restlichen Teile dieses – offenbar an die 18 m² großen - Raumes bei Anfertigung der Fotos aussahen. Unklar bleibt auch, ob die Fotos tatsächlich schon 2020 aufgenommen wurden.

[...]

Der Bf. gab weiters an, den **Dienstvertrag** habe er bisher von seinem Arbeitgeber noch nicht erhalten. Er habe bereits den **Report** für 2023 übermittelt. Für 2020 könne er diesen nicht mehr rückwirkend abrufen.

Die Tätigkeiten im Jahr 2020 beschrieb er wie folgt:

[...]

Sein Erscheinen am Arbeitsplatz sei nicht erforderlich. Jour fixe würden hybrid in diversen Rechenzentren abgehalten. Daneben erwähnte er noch Treffen mit Partner-Firmen.

Vom FAÖ wurde im Vorlagebericht ausgeführt, laut eigener Darstellung auf LinkedIn sei der Bf. seit Oktober 2019 bei der *****Arbeitgeber***** als IT-Architect tätig.

In der Folge legte das FAÖ die Beschwerde mit **Vorlagebericht vom 10. Juni 2024** an das Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor und beantragte deren Abweisung.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

a) Beweiswürdigung allgemein

Gem. § 167 Abs. 2 BAO haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Nach der ständigen Judikatur des VwGH zu § 167 Abs. 2 BAO genügt es dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt. Daran hat sich durch die Verwaltungsgerichtsbarkeitsreform nichts geändert (vgl. VwGH 27.2.2019, Ra 2017/15/0015 unter Hinweis auf VwGH 30.5.2017, Ra 2016/16/0087; 31.5.2017, Ro 2014/13/0025 und Ro 2014/13/0044).

Das Bundesfinanzgericht hat – wie auch das Finanzamt - die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (§ 115 BAO in Verbindung mit § 2a BAO). **Eine im bekämpften Bescheid oder in der Begründung einer Beschwerde vorentscheidung getroffene Feststellung des Finanzamtes wirkt wie ein Vorhalt** und es obliegt dem Abgabepflichtigen, die vom Finanzamt in der Begründung der Beschwerde vorentscheidung getroffene Feststellung zu widerlegen bzw. zumindest deren Unrichtigkeit zu behaupten (vgl. VwGH 8.10.1985, 83/14/0237 etc.).

Mit BGBl. I Nr. 136/2017 wurde in Umsetzung der bisherigen Judikatur in § 115 Abs. 1 letzter Satz BAO gesetzlich verankert, dass die Ermittlungspflicht durch eine erhöhte Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen eingeschränkt wird. Nach den Gesetzesmaterialien trifft dies etwa dann zu, wenn durch faktische Gegebenheiten die amtswegige Ermittlung des Sachverhaltes eingeschränkt oder verhindert ist. Das ist etwa dann der Fall, wenn nach der Lage des Falles nur der Abgabepflichtige selbst Angaben zum Sachverhalt machen kann oder wenn der Abgabepflichtige zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung nicht bereit ist bzw. eine solche unterlässt (ErläutRV 1660 BlgNR 25. GP 24).

In Fällen der erhöhten Mitwirkungspflicht liegt es am Abgabepflichtigen, schon laufend dafür Sorge zu treffen, dass für das Abgabeverfahren erforderliche Urkunden und Dokumente verfügbar sind, und alle relevanten Sachverhaltselemente so zu dokumentieren, dass sie für die Abgabenbehörde nachvollziehbar sind.

Schon bisher wies auch *Ritz* zu Recht darauf hin (*Ritz*, BAO⁵, § 115 Tz 13), dass den Bf. auch dann eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen (vgl. VwGH 28.5.2002, 97/14/0053; 9.9.2004, 99/15/0250; 13.9.2006, 2002/13/0091; 25.6.2007, 2004/17/0105), die nur er aufklären kann. Dies trifft auch dann zu, wenn - wie hier - typische Aufwendungen der privaten Lebensführung steuerlich verwertet werden sollen. Im Hinblick auf seine eigene Nähe zum Beweisthema hat der Bf.r von sich aus nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, dass sie – entgegen allgemeinen Lebenserfahrung – die berufliche Sphäre betreffen (vgl. etwa VwGH 22.2.07, 2006/14/0020).

Unter Beachtung dieser Regeln ist der Akteninhalt wie folgt zu würdigen:

b) Sachverhalt

Die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts basiert auf folgendem Sachverhalt, der in den Akten der Abgabenbehörde sowie des Gerichtes abgebildet und - soweit nicht gesondert angeführt – unstrittig ist. Strittig ist hier nur, ob Aufwendungen für ein im Wohnungsverband befindliches Arbeitszimmer als Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Die Darstellung des Sachverhaltes reduziert sich deshalb auf diesen Bereich:

Der Bf. bezeichnet sich selbst auf LinkedIn, einem sozialen Netzwerk zur Pflege bestehender Geschäftskontakte und zum Knüpfen von neuen geschäftlichen Verbindungen (<https://de.wikipedia.org/wiki/LinkedIn>), als **IT-Architect** und seinen Arbeitsraum am Wohnsitz als **IT-Labor**. Dazu passt die vom Bf. übermittelte Beschreibung seiner Tätigkeit (siehe oben). Um diese Tätigkeit ausüben zu können, ist der Bf. offenbar sehr flexibel und nur auf einen Onlinezugang zum IT-System seines Dienstgebers angewiesen. Die Bezeichnung IT-Labor blieb insofern etwas kryptisch, blieb er doch trotz Aufforderung durch die Abgabenbehörde klare Angaben dazu schuldig, welche konkreten Arbeiten er auf der IT-Ausrüstung ausführt, die auf den Fotos sichtbar ist. Erwähnt wird sie in seiner Tätigkeitsbeschreibung nicht. Fest steht damit mit überwiegender Wahrscheinlichkeit, dass der Bf. grundsätzlich nur auf seinen Online-Zugang angewiesen war.

Aufgrund seiner eigenen Angaben steht weiters fest, dass der Bf. bei der *****Arbeitgeber***** beschäftigt war und ihm dort im Jahr 2020 **grundsätzlich ein Arbeitsplatz in einem Büroturm zur Verfügung stand**, der im Desk-Sharing-System jeweils vorweg reserviert werden konnte. Er behauptete zwar sehr pauschal, es seien nicht ausreichende Büroräumlichkeiten vorhanden und man bekomme nur dann einen Arbeitsplatz („shared Desk“), wenn man diesen in einem Online-Portal gebucht habe, er brachte aber weder vor, dass er irgendwann selbst keinen Platz reservieren hätte können, noch legte er irgendwelche Beweismittel dafür vor, dass er aus anderen Gründen verpflichtet oder genötigt gewesen wäre, seine Tätigkeit (zumindest überwiegend) zuhause auszuüben. Er blieb trotz Aufforderung den Dienstvertrag und eine Bestätigung seines Arbeitgebers darüber schuldig und legte auch keine konkreten Aufzeichnungen (oder auch nur Angaben) zu 2020 vor.

Das Bundesfinanzgericht schließt daraus mit einer überwiegenden Wahrscheinlichkeit, dass der Ort seiner Tätigkeit 2020 nicht zwingend bei ihm zuhause war, sondern dass das auf seiner eigenen, freiwilligen Entscheidung basierte, obwohl eigentlich ein Arbeitsplatz im Büroturm zur Verfügung gestanden wäre. Damit ist weder erwiesen, dass der Bf. in diesem Jahr tatsächlich zumindest überwiegend an seinem Wohnsitz tätig war, noch, dass er dazu gezwungen gewesen sei. Das ist allein dem Bf. anzulasten, hat er es doch verabsäumt entsprechende Dokumentationen anzufertigen und vorzulegen bzw. vorzusorgen, dass diese zentralen Tatsachen auch bewiesen werden können.

Aus der Beschreibung seiner Tätigkeit geht nicht hervor, dass er diese nur in seinem Arbeitszimmer in seinem Haus ausüben konnte bzw. durfte. Seine eigenen Angaben beweisen vielmehr, dass das nicht der Fall war und ihm auch bei seinem Arbeitgeber ein solcher (variabler) Arbeitsplatz zur Verfügung gestanden wäre. Dazu kommt, dass er selbst „Treffen mit Partner-Firmen“ erwähnte und in der ursprünglichen Arbeitnehmerveranlagungserklärung auch das Vertreterpauschale beantragte, was eine überwiegende Außendiensttätigkeit voraussetzen würde. Das alles deutet nicht darauf hin, dass der Mittelpunkt seiner Tätigkeit zwingend bei ihm zuhause war.

Wie das Arbeitszimmer im Jahr 2020 tatsächlich genutzt wurde, bleibt weitgehend offen. Da der Bf. diese Aufwendungen erstmals fast drei Jahre danach, im Februar 2023 geltend machte, war es dem FAÖ nicht möglich, die Verhältnisse (z.B. im Wege einer Nachschau) exakt zu überprüfen. Auch das Bundesfinanzgericht ist deshalb bei der Beurteilung auf die Angaben des Bf. und auf dessen Dokumentationen angewiesen. Dieser brachte zwar einen Grundrissplan bei, dokumentierte die Nutzung des Raumes aber nur mit zwei Fotos, die beide nur einen Teil des etwa 18 m² großen Zimmers zeigen. Weder ist geklärt, was sich an den gegenüberliegenden Wandseiten befindet, noch, wie die sichtbare Kommode (halbhoch) und der Schrank (hoch) 2020 genutzt wurden und ob sich darin in diesem Zeitraum tatsächlich nur berufliche Unterlagen befanden. Dazu kommt, dass auf den Fotos **zwei Arbeitsstühle** zu sehen sind, was darauf hindeutet, dass der Raum nicht nur durch ihn, sondern auch durch Mitglieder seiner Familie benutzt wurde.

Der Bf. brachte vor, dass er im Büroturm seines Arbeitgebers nur über einen variablen Arbeitsplatz verfügte. Er erwähnte niemals die Notwendigkeit der Lagerung von (körperlichen) Akten. Das deutet darauf hin, dass der Bf. weitgehend papierlos arbeitete und dass solche Akten nicht in erwähnenswertem Umfang verwendet wurden. Das wiederum spricht dagegen, dass die Kommode und der Schrank 2020 tatsächlich nur berufliche Unterlagen enthielten. Es ist mit einer überwiegenden Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass sie vielmehr (auch) der Lagerung privater Unterlagen der Familie des Bf. dienten.

Dass das Bundesfinanzgericht bei der Beurteilung dieses Sachverhaltes weitgehend auf Vermutungen angewiesen ist, ist dem Bf. zuzuschreiben, der eine entsprechende Dokumentation verabsäumte.

2. Rechtliche Beurteilung

Außer in den Fällen des § 278 BAO hat das Verwaltungsgericht immer in der Sache selbst zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine 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 (§ 279 Abs. 1 BAO).

Dabei ist es an **Akte mit normativem Inhalt** gebunden, nicht aber an Erlässe der Finanzverwaltung, die keine subjektiven Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen begründen, worauf diese regelmäßig hinweisen. Bei Steuerrichtlinien handelt es sich - wie im Begleitschreiben zu diesen Richtlinien ausdrücklich angeführt wird - lediglich um einen Auslegungsbehelf, der im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise mitgeteilt werde. Über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten könnten aus den Richtlinien nicht abgeleitet werden. Damit handelt es sich bei diesen Richtlinien um keine Akte, die einen normativen Inhalt aufweisen (vgl. VfGH 30.9.1982, B 441/77), weshalb sie gegenüber Gerichten keine Bindungswirkungen entfalten (vgl. zuletzt VwGH 31.1.2018, Ra 2017/15/0038 unter Hinweis auf VfGH 28.6.2017, V 4/2017).

Um Missverständnisse auszuschließen sei hier erwähnt, dass die Werbungskosten für ergonomisch geeignetes Mobiliar (§ 16 Abs. 1 Z 7a lit. a EStG 1988) für das Kalenderjahr 2020 mit den EUR 150 begrenzt waren (§ 124b Z 374 EStG 1988). Das Berufsgruppenpauschale für VertreterInnen stand nur zu, wenn die entsprechenden Voraussetzungen vom Antragsteller belegt wurden, was hier nicht der Fall war, und über den Pauschbetrag von EUR 60,00 hinausgehende Sonderausgaben für Personenversicherungen und Wohnraumschaffung bzw. Wohnraumsanierung wären für das Jahr 2020 nur dann zugestanden, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte den Betrag von EUR 60 000 unterschritten hätte, was hier nicht der Fall ist (§ 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988).

Damit wurden diese – im Übrigen unbekämpft gebliebenen - Positionen vom FAÖ richtig beurteilt.

2.1. Arbeitszimmer

Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge sowie 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) dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden (§ 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988).

Eine Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer kommt deshalb von vornherein nur dann in Frage, wenn der dazu bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt und auch entsprechend eingerichtet wird. Eine private (Mit)Benutzung des Arbeitszimmers ist entsprechend dem Aufteilungsverbot nur dann unschädlich, wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist und daher eine nahezu ausschließliche betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers besteht (vgl. VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0068). Ist dies nicht der Fall, so greift bereits das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 oder Z 2 lit. a (*Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG²⁰, § 20 Rz 104/9 unter Hinweis auf VwGH 25.5.2011, 2007/13/0119 und VwGH 25.2.2004, 2003/13/0124 mit vielen weiteren Nachweisen). Indizien für eine nicht untergeordnete private Nutzung sind etwa eine teilweise private Ausgestaltung, die nicht unwesentliche Aufbewahrung privater Gegenstände (z.B. VwGH 30.5.2001, 95/13/0292; 24.6.1999, 97/15/0070) oder auch eine offenkundige Nutzung durch Familienangehörige (VwGH 30.5.2001, 95/13/0292) sowie die Größe. Dabei ist es wegen der erhöhten Mitwirkungspflicht aufgrund der Situierung im grundsätzlich privaten Bereich am Bf., das Vorliegen dieser Voraussetzungen nachzuweisen.

Hier gelang dem Bf. dieser Nachweis nicht. Der Bf. legte nur zwei undatierte, fast identische Fotos vor und machte keine konkreten Angaben. Wie unter dem Punkt Sachverhalt schon ausgeführt, ist mit einer überwiegenden Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass dieser Raum auch durch die Familie des Bf. in nicht nur untergeordnetem Ausmaß genutzt wurde. Darauf deuten nicht nur der vorhandene Stauraum hin, dessen Notwendigkeit der Bf. niemals erwähnte, sondern auch die Tatsache, dass zwei Bürostühle sichtbar sind. Es wäre – im Rahmen der erhöhten Mitwirkungspflicht - am Bf. gewesen, Erklärungen und Nachweise beizubringen, die das Gegenteil beweisen.

Selbst wenn die Nutzung nahezu ausschließlich beruflich gewesen wäre, wären die Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer (samt Einrichtung) gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nur dann abzugsfähig, wenn dieses Arbeitszimmer den **Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit** des Bf. dargestellt hätte.

Dabei hält der VwGH eine **strenge Notwendigkeitsprüfung** für erforderlich, da bei einem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer die besondere Schwierigkeit der **Abgrenzung gegenüber den Kosten der privaten Lebensführung** besteht. Die Notwendigkeit und damit betriebliche/berufliche Veranlassung eines Arbeitszimmers ist nur dann zu bejahen, wenn die Nutzung eines solchen nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für eine bestimmte Erwerbstätigkeit unzweifelhaft sinnvoll ist (VwGH 31.5.2011, 2008/15/0126;

24.2.2011, 2007/15/0042; 28.5.2008, 2006/15/0125). Dabei muss das Kriterium der Notwendigkeit beim Arbeitszimmer in zwei voneinander unterscheidbaren Ausprägungen gegeben sein (Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG²¹, § 16 Rz 133/3 bzw. § 4 Rz 241/1 unter Hinweis auf VwGH 31.3.2011, 2009/15/0198; 24.2.2011, 2007/15/0042; 30.5.2001, 95/13/0288):

- Einerseits unter dem Gesichtspunkt der Art der Tätigkeit und der Auslastung des dafür verwendeten Raumes, und
- andererseits im Hinblick auf die Frage, ob dem Steuerpflichtigen nicht schon an seiner Dienststelle ein geeigneter Arbeitsplatz zur Verfügung steht (VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0028; 22.11.2017, Ro 2017/13/0017).

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 erfordert damit eine mehrstufige Prüfung unter besonderer Beachtung der einzelnen vom Gesetz vorgegebenen und durch die Judikatur geschaffenen Tatbestandsmerkmale:

Selbst wenn ein „Arbeitszimmer“, das „im Wohnungsverband“ gelegen ist, den „Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit“ des Steuerpflichtigen bildet, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben entsprechend den von der Judikatur aufgestellten Kriterien nur dann abzugsfähig, wenn dieses 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** (Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG²⁰, § 20 Rz 104/1 ff unter Hinweis auf VwGH 25.9.2002, 97/13/0098).

Verfügt ein Steuerpflichtiger über keinen anderen Arbeitsraum, ist dies zwar ein starkes Indiz, aber noch nicht ausreichend für die Annahme des Mittelpunktes der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit. Bei Nichtselbstständigen wird ein Arbeitszimmer regelmäßig nicht den Tätigkeitsschwerpunkt bilden, weil die berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers, insbesondere am vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Arbeitsplatz, ausgeübt wird (Mayr, RdW 2020/184).

Ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, hat nach Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG²⁰, § 20 Rz 104/5, nach der Verkehrsauffassung und damit nach dem „typischen Berufsbild“ zu erfolgen (VwGH 24.4.2002, 98/13/0193; 24.10.2005, 2001/13/0272). Liegt ein typisches Berufsbild nicht vor, sind Sachverhaltsfeststellungen zum typischen Ablauf der Tätigkeit erforderlich (VwGH 24.3.2009, 2006/13/0137; 25.7.2013, 2011/15/0104). Lässt sich eine Betätigung (Berufsbild) in mehrere (Tätigkeits-)Komponenten zerlegen, erfordert eine Beurteilung nach der Verkehrsauffassung eine wertende Gewichtung

dieser Teilkomponenten; diese wertende Gewichtung führt im Ergebnis zu der Beurteilung, wo der Mittelpunkt (Schwerpunkt) einer Tätigkeit (eines Berufsbildes) gelegen ist (Verweis auf LStR 2002 Rz 329). Diese Beurteilung hat aufgrund der in der fraglichen Besteuerungsperiode ausgeübten Tätigkeiten zu erfolgen (VwGH 30.4.2003, 98/13/0175, 2003/619, 583); Tätigkeiten in früheren oder späteren Perioden sind daher nicht zu berücksichtigen (VwGH 20.7.1999, 98/13/0222; 30.4.2003, 98/13/0175; 19.4.2006, 2002/13/0202).

Dient das Arbeitszimmer einer Tätigkeit, die im Wesentlichen außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird, dann sind die Aufwendungen generell (also auch unabhängig von der darin verbrachten Zeit) nicht abzugsfähig (VwGH 19.4.2006, 2002/13/0202). Lediglich bei nicht eindeutig festlegbarem materiellem Schwerpunkt ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (VwGH 24.4.2002, 98/13/0193; 24.6.2004, 2001/15/0052; 25.7.2013, 2011/15/0104; 18.10.2012, 2008/15/0236); auf dieses zeitliche Überwiegen reflektiert die Rechtsprechung beispielsweise bei Aufsichtsräten (VwGH 24.4.2002, 98/13/0193), Betreibern eines Botendienstes (VwGH 27.6.2000, 99/14/0342 zu bloß ein- bis zweistündiger täglicher Nutzung des Arbeitszimmers), Handelsvertretern (UFS 31.1.2006, RV/0144-L/05 ua), einer Jodlerin (VwGH 24.3.2009, 2006/13/0137); Persönlichkeits- und Kommunikationstrainern (UFS 18.9.2003, RV/3384-W/02; 5.4.2005, RV/0357-W/04), einer Opernsängerin (VwGH 23.5.2007, 2006/13/0055); Verkaufs- und Produkttrainern (UFS 28.7.2005, RV/3322-W/02) und Versicherungsvertretern (VwGH 28.11.2000, 99/14/0008; 19.12.2000, 99/14/0283; 8.5.2003, 2000/15/0176; 2.6.2004, 2003/13/0166).

Bei **EDV-Beratern und Informatikern** liegt der Mittelpunkt bei vorwiegender Betreuung der Kunden nicht in ihrem Arbeitszimmer, selbst wenn dort die Programme entwickelt und eingerichtet werden (UFS 17.3.2003, RV/1366-L/02; 16.4.2004, RV/0379-S/03; 21.11.2006, RV/0416-G/06; 23.11.2006, RV/0686-G/06; 17.9.2008, RV/2521-W/08; 8.1.2009, RV/0836-L/07 zu einem Homebased-Techniker). Die Verwaltungsübung geht davon aus, dass der Tätigkeitsschwerpunkt bei Teleworkern nur dann in ihrem Arbeitszimmer liegt, wenn sie ihre Arbeit ausschließlich zu Hause verrichten und beim Arbeitgeber über keinen Arbeitsplatz verfügen (LStR 2002 Rz 329b unter Verweis auf Rz 703a). **Das gilt nicht für Teleworker mit einem verfügbaren Arbeitsplatz beim Arbeitgeber** (BFG 30.06.2017, RV/7102215/2011). Dabei spielt eine große Rolle, dass der freiwillige Verzicht auf die Nutzung eines Büros beim Arbeitgeber nicht zu einer Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers führt (*Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG²⁰, § 20 Rz 104/5 bzw. 104/9 unter Berufung auf VwGH 30.6.2015, 2013/15/0165; 8.5.2003, 2000/15/0176; BFG 28.9.2015, RV/7104966/2014; 30.06.2017, RV/7102215/2011).

Dass bedeutet für den konkreten Fall, dass die Aufwendungen für das streitgegenständliche Arbeitszimmer nicht als Werbungskosten absetzbar sind.

Das scheitert schon daran, dass der Bf. im Büroturm seines Arbeitgebers grundsätzlich über einen Arbeitsplatz verfügte und ihm der Nachweis nicht gelang, dass dessen Benützung unmöglich oder zumindest unzumutbar war. Da seine Tätigkeit ganz offensichtlich orteungebunden ist und nur eines Online-Anschlusses bedurfte, wäre es an ihm gewesen, die Notwendigkeit des Arbeitsplatzes an seinem Wohnsitz zu untermauern. Dafür fehlen zweckdienliche Beweismittel, was aufgrund der erhöhten Mitwirkungsverpflichtung zu Lasten des Bf. geht.

Das Bundesfinanzgericht erlaubt sich zudem den Hinweis, dass der Bf. einen Betrag von EUR 16.009,45 als Werbungskosten geltend machte. Aus seiner Aufstellung geht hervor, dass das 7,61% der Baukosten für das Gesamtgebäude aus 2009 sind. Er will also im Jahr 2020 sämtliche Baukosten steuerlich verwerten, die viele Jahre zuvor auf das Büro entfielen. Das wäre in dieser Größenordnung selbst bei Vorliegen aller Voraussetzungen von vornherein ausgeschlossen, da der auf die Baukosten entfallende Aufwand nur im Wege der Abschreibung (Absetzung für Abnutzung; vgl. auch *Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn* (Hrsg), EStG²¹, § 16 Rz 133/3) geltend gemacht werden könnte (§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988). Bei einem angenommenen AfA-Satz von 1,5% ergäbe das jährlich nur etwa **EUR 240,00 anstatt der geltend gemachten EUR 16.009,45**. Anteilige Betriebskosten etc. wurden vom Bf. trotz Hinweises des FAÖ nicht bekanntgegeben bzw. geltend gemacht.

Damit kann der Beschwerde kein Erfolg beschieden sein. Sie war als unbegründet abzuweisen.

2.2. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Eine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, liegt im Allgemeinen dann nicht vor, wenn sich das Verwaltungsgericht in seiner Entscheidung auf einen eindeutigen Gesetzeswortlaut zu stützen vermag (VwGH 16.2.2023, Ra 2020/16/0015 mit weiteren Nachweisen) bzw. die in Betracht kommenden Normen klar und eindeutig sind (vgl. VwGH 6.4.2016, Ro 2016/16/0006 mit vielen weiteren Nachweisen).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe oben), nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die anzuwendenden Normen sind klar und eindeutig.

Damit liegt hier kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

Salzburg, am 5. März 2025