

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Patrick Brandstetter in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 7. März 2023 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 14. Februar 2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020 sowie Einkommensteuer 2021 (Arbeitnehmerveranlagung) zu Recht:

I. Die angefochtenen Bescheide werden gem. § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern 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 Beschwerdeführerin brachte über FinanzOnline ihren Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2020 und 2021 ein. Im Rahmen ihrer Anträge begehrte die Beschwerdeführerin unter anderem die Berücksichtigung von Aufwendungen betreffend ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband, einen ergonomischen Stuhl sowie die Vertreterpauschale.

Mit Bescheide vom 14. Februar 2023 nahm das Finanzamt die beantragte Veranlagung der Einkommensteuer für die Jahre 2020 und 2021 vor und wurde hierbei lediglich die Vertreterpauschale berücksichtigt, während die übrigen geltend gemachten Aufwendungen unberücksichtigt blieben. Dieses Vorgehen begründete das Finanzamt in den Bescheiden damit, dass mit dem Pauschalbetrag sämtliche Aufwendungen abgedeckt seien und keine weiteren Werbungskosten mehr berücksichtigt werden könnten.

Gegen diese Bescheide brachte die Beschwerdeführerin am 07. März 2023 Beschwerden ein und führte sie darin zusammengefasst aus, dass sie irrigerweise die Vertreterpauschale beantragt habe. Sie habe seit 2020 fast ausschließlich im Homeoffice gearbeitet und habe sie vom Arbeitgeber keinen Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt bekommen. Das Arbeitszimmer sei ein separater Raum gewesen, der ausschließlich beruflich genutzt worden sei.

Diese Beschwerden wies das Finanzamt mit Beschwerdevorentscheidungen vom 01. August 2023 als unbegründet ab und wurde diese Entscheidung im Wesentlichen dergestalt begründet, dass Aufwendungen für ein Arbeitszimmer nur dann abzugsfähig seien, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit darstelle. Hierbei sei das typische Berufsbild entscheidend und sei ein Arbeitszimmer bei einer Tätigkeit, die nach der Verkehrsauffassung schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt werde, generell nicht abzugsfähig. Da die Beschwerdeführerin als Vertreterin im Außendienst tätig sei, könne das Arbeitszimmer nach dem typischen Berufsbild nicht als Mittelpunkt der Tätigkeit gewertet werden. Die Kosten für das Arbeitszimmer seien daher nicht zu berücksichtigen.

In Reaktion auf diese Beschwerdevorentscheidungen stellte die Beschwerdeführerin am 20. August 2023 Anträge auf Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht und führte sie darin zusammengefasst aus, dass ihr Mittelpunkt der Tätigkeit aufgrund COVID das Arbeitszimmer gewesen sei. Zudem sei die Tätigkeit keine herkömmliche Vertreter Tätigkeit, sondern gliedere sich der Job als Health Care Professional Partner anteilmäßig in Außendienstbesuche in Kliniken und spezialisierte Fachzentren, Remote Calls, Telefonate, Projektmanagement, Organisation von Fortbildung, Konferenzen und Schulungen sowie administrative Tätigkeiten. Ein Verkauf von Arzneimitteln finde nicht statt, da es um chefärztlich zu bewilligende Präparate gehe. Mit Beginn der COVID-Pandemie im Februar 2020 seien keine Außendienstbesuche in Kliniken möglich gewesen, da der Zutritt zu ebendiesen nicht mehr gestattet gewesen sei. Infolgedessen habe alles entweder online oder per Telefon stattfinden müssen.

Im Rahmen der Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht am 28. September 2023 führte das Finanzamt aus, dass die Beschwerdeführerin in den Beschwerden angegeben habe, dass die Vertreterpauschale versehentlich beantragt worden sei. Da die Pauschalbeträge nicht mehr weiter begehrt werden würden, seien die Bescheide dergestalt zu ändern, als anstelle der im Rahmen der bekämpften Bescheide berücksichtigten Vertreterpauschale nunmehr die Werbungskostenpauschale gem. § 16 Abs. 3 EStG 1988 zu berücksichtigen sei. Fernerhin sei im Jahr 2021 die in der Verordnung geforderte Außendiensttätigkeit im Ausmaß von zumindest 50 % nicht vorgelegen.

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin war von Februar 2018 bis Juni 2022 bei der ***GmbH***, einem globalen biopharmazeutischen Unternehmen, als „Health Care Professional Partner / Fachaußendienst“ tätig. Im Rahmen dieser Beschäftigung war sie mit folgenden Tätigkeiten betraut.

- Eigenverantwortliche Betreuung der identifizierten Stakeholder-Zielgruppen (vorwiegend Kliniken und relevante Zentren sowie einige niedergelassene Fachärzte)
- Identifizierung wichtiger Kontakte im zugeteilten Gebiet; Key Opinion Leader, internationale und nationale Einflussnahme samt zugehöriger Kundennetzwerke; entsprechende regelmäßige Anpassung der Zielgruppe
- Aufbau und Etablierung von langfristigen, nachhaltigen Kundenbeziehungen und Betreuung der relevanten Key Opinion Leader
- Übersicht über regionale Patientenversorgungsstrukturen (Kliniken, Ambulanzen, Fachärzte, Selbsthilfegruppen, Zuweiser-Strukturen etc.)
- Eigenständige Organisation und Teilnahme an wissenschaftlichen Fortbildungen sowie Kongressen oder Webinaren. Durchführung digitaler Calls unter Einbehaltung der vorgegebenen Compliance-Richtlinien.
- Gebietsmanagement samt Neupositionierung / Relaunch eines bereits länger bekannten Präparats in der Rheumatologie
- Launch-Aktivitäten und Positionierung eines neuartigen Präparats bei allen wichtigen Stakeholdern v.a. in der Dermatologie
- Erstellung und regelmäßigen Update von Key Account Plänen und Kommunikationsplänen (z.B. Omnichannel Cycle Plan)
- Verantwortlich für das regelmäßige Reporting an den zuständigen Vorgesetzten und cross-funktionale interne Zusammenarbeit vor allem mit Marketing und Medical
- Analyse und Weiterentwicklung des Marktes/Gebietes samt Umsetzung von regionalen Aktivitäten

Dieser Arbeitgeber fasste die Hauptaufgaben der von der Beschwerdeführerin ausgeübten Tätigkeit wie folgt zusammen.

- Erweitert und verstärkt das Verständnis von ***AG*** Therapieoptionen für geeignete Patienten durch enge Zusammenarbeit mit den relevanten Stakeholdern und stellt den Mehrwert der Therapieoptionen gezielt heraus
- Stellt allen HCPs (Health Care Professionals) optimale Informationen zur Verfügung und führt gezielte Aktivitäten mit diesen durch, um maximalen Patientenmehrwert zu schaffen

- Enge Zusammenarbeit mit den Ecosystem Leads und MSL, dem Eco System Analyst sowie Patient Access Partner (PAP) und Solution Teams im Rahmen des integrierten Modells

Mit diesem Aufgabengebiet der Beschwerdeführerin ging ein Außendienst einher und befand sich ebenjene vor Ausbruch der Corona-Pandemie in Österreich regelmäßig an fünf Tagen der Woche und damit einhergehend zu 70 % der Arbeitszeit im Außendienst, um leitende Ärzte bzw. Professoren bei persönlichen Vorsprachen oder auf Kongressen hinsichtlich der von ***GmbH*** vertriebenen Präparate zu beraten. Im Rahmen dieser Gespräche, die ausschließlich vom damaligen Arbeitgeber der Beschwerdeführerin vertriebene und chefärztlich zu bewilligende Präparate zum Inhalt hatten, und auch auf den besuchten Kongressen, kam es aufgrund gesetzlicher Beschränkungen auf dem Gebiet des Pharmawesens weder zu einer Ausgabe von Muster von Präparaten noch zu einem Verkauf von Präparaten durch die Beschwerdeführerin selbst, sondern hatten diese Gespräche ausschließlich einen beratenden Charakter. Gespräche über Produkte, die allgemein erhältlich gewesen wären, führte die Beschwerdeführerin nicht.

Da der Beschwerdeführerin vom damaligen Arbeitgeber auch unter Berücksichtigung des Ausmaßes an Außendienst kein eigener Arbeitsplatz am Standort in Wien zur Verfügung gestellt wurde, verwendete die Beschwerdeführerin für die Innendiensttätigkeiten sowie die Lagerung von Informationsmaterial in Bezug auf die vom Arbeitgeber vertriebenen Präparate, Patientenbroschüren, Patientenfragebögen, medizinischer Studien, Lehrpräparaten für Übungs- bzw. Schulungszwecke sowie sonstigem Übungsmaterial ein in ihrem damaligen Wohnungsverband gelegenes Zimmer als Arbeitszimmer. Dieses Zimmer nutzte die Beschwerdeführerin ausschließlich für die berufliche Tätigkeit und war ebendieses mit einem Arbeitstisch sowie Kästen zur Lagerung der obig aufgezählten Gegenstände ausgestattet. Eine Lagerung von verkaufsfähigen Präparaten fand in diesem Arbeitszimmer nicht statt, da der Beschwerdeführerin aufgrund der gesetzlichen Beschränkungen auf dem Gebiet des Pharmawesens weder die Ausgabe von Muster noch der Verkauf von Präparaten an sich gestattet war.

In den Jahren 2020 und 2021 kam es sodann aufgrund der Corona-Pandemie zu einer Änderung der Tätigkeit der Beschwerdeführerin dahingehend, als der damalige Arbeitgeber den Außendienst in dem Zeitraum ab dem 25. März 2020 bis einschließlich 10. Mai 2021 grundsätzlich anhielt und befand sich die Beschwerdeführerin in diesem Zeitraum infolgedessen an nur neun Tagen im Außendienst. Während dieser Zeit der Unterbrechung des Außendienstes erfolgte die Kommunikation mit leitenden Ärzten und Professoren ausschließlich per Telefon, per E-Mail oder über Online-Calls und reduzierte sich das zeitliche Ausmaß betreffend die von der Beschwerdeführerin vorgenommene Betreuung von leitenden Ärzten und Professoren im Jahr 2020 auf in etwa 10 % sowie im Jahr 2021 auf in etwa 20 % der Gesamttätigkeit der Beschwerdeführerin.

In der übrigen Zeit nahm die Beschwerdeführerin an Schulungen in Bezug auf Gesprächsführung per Online-Calls teil, arbeitete für den ehemaligen Arbeitgeber medizinische Studien aus und organisierte Webinare sowie Fallbesprechungen, die sie in weiterer Folge teilweise auch selbst abhielt.

Nach Beendigung der Unterbrechung des Außendienstes durch den damaligen Arbeitgeber war ab dem 11. Mai 2021 der persönliche Besuch von Ärzten und Professoren abhängig von der jeweiligen Infektionszahl des jeweils besuchten Bezirks sowie auf freiwilliger Basis wieder gestattet und war die Beschwerdeführerin ab dem 08. Juni 2021 fast täglich wieder im Außendienst tätig.

In den Jahren 2020 und 2021 fielen in Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer anteilige Aufwendungen in Höhe von insgesamt EUR 2.740,68 betreffend das Jahr 2020 sowie in Höhe von insgesamt EUR 3.151,68 betreffend das Jahr 2021 an.

Neben diesen anteiligen Aufwendungen betreffend das Arbeitszimmer erwarb die Beschwerdeführerin am 01. Oktober 2020 zusätzlich zum Notebook, das vom damaligen Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wurde, ein weiteres Notebook, welches die Beschwerdeführerin allerdings nicht für berufliche Zwecke nutzte.

Beweiswürdigung

Die Sachverhaltsfeststellungen in Bezug auf den Zeitraum der Beschäftigung der Beschwerdeführerin als „Health Care Professional Partner / Fachaußendienst“ bei der ***GmbH*** sowie die Tätigkeiten, mit denen die Beschwerdeführerin im Rahmen dieses Dienstverhältnisses betraut war, basieren auf dem vorgelegten Endzeugnis der ***GmbH*** vom 30. Juni 2022, dem sowohl der Zeitraum der Anstellung als auch die Tätigkeiten der Beschwerdeführerin entnommen werden konnten.

Die Feststellung hinsichtlich der Zusammenfassung der Hauptaufgaben des von der Beschwerdeführerin ausgeübten Berufs wurde anhand der vorgelegten Job Description des ehemaligen Arbeitgebers getroffen.

Die Feststellung betreffend das Ausmaß an Außendienst in Tagen pro Woche sowie in Verhältnis zur Gesamtarbeitszeit vor Ausbruch der Corona-Pandemie in Österreich hat seine Grundlage in der glaubhaften Aussage der Beschwerdeführerin im Rahmen ihrer Befragung durch das Bundesfinanzgericht am 07. Jänner 2025 sowie in den glaubhaften Ausführungen in der nachträglichen Stellungnahme der Beschwerdeführerin betreffend die Ausführungen des Finanzamtes.

Die Feststellungen in Bezug auf das Arbeitszimmer sowie die Nichtbereitstellung eines eigenen Arbeitsplatzes durch den Arbeitgeber am Standort in Wien fundieren ebenfalls auf den

glaubhaften Ausführungen der Beschwerdeführerin sowie des vorgelegten Plans betreffend das von der Beschwerdeführerin in den Jahren 2020 und 2021 bewohnte Haus. Insbesondere ist anhand dieses vorgelegten Plans ersichtlich, dass sowohl der Beschwerdeführerin als auch ihrem Kind ausreichend Räumlichkeiten zur Abdeckung des Wohnbedürfnisses zur Verfügung standen und somit das als Arbeitszimmer gekennzeichnete Zimmer durch die Beschwerdeführerin ausschließlich beruflich verwendet wurde. Aber auch der Umstand, dass der Beschwerdeführerin von Seiten des Arbeitgebers am Sitz in Wien kein Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wurde, spricht dafür, dass die Beschwerdeführerin ein Zimmer im Wohnungsverband für die Erbringung ihrer Arbeitsleistung verwenden musste. Etwaige Hinweise oder gar Nachweise, dass das von der Beschwerdeführerin geltend gemachte Arbeitszimmer auch privat verwendet worden wäre, oder ihr am Standort des Arbeitgebers in Wien ein Arbeitsplatz zur Verfügung gestanden wäre wurden vom Finanzamt nicht vorgebracht.

Die Feststellung, dass der Arbeitgeber der Beschwerdeführerin den Außendienst in dem Zeitraum vom 25. März 2020 bis 10. Mai 2021 grundsätzlich anhielt und sich die Beschwerdeführerin in diesem Zeitraum an nur neun Tagen im Außendienst befand, wurde anhand der glaubhaften Ausführungen des ehemaligen Arbeitgebers im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung vom 05. März 2025 samt den diesbezüglichen Beilagen getroffen. So führte der ehemalige Arbeitgeber im E-Mail vom 05. März 2025 aus, dass der Außendienst vom 25. März 2020 bis 10. Mai 2021 angehalten worden sei, und spiegelt sich dies auch in den von der ***GmbH*** übermittelten Aufzeichnungen betreffend die Abrechnung der Diäten hinsichtlich der Beschwerdeführerin wieder. Diesen Aufzeichnungen kann nämlich entnommen werden, dass die Beschwerdeführerin bis zum 12. März 2020 beinahe täglich Dienstreisen erbrachte, ab dem 12. März 2020 bis einschließlich 12. Mai 2021 an nur zehn Tagen Dienstreisen vornahm, sich ab dem 08. Juni 2021 fast wieder täglich auf Dienstreisen befand und dementsprechend Diäten abgerechnet wurden. Diese Aufzeichnungen sind sodann auch eine weitere Grundlage für die Sachverhaltsfeststellungen betreffend die Außendiensttätigkeit der Beschwerdeführerin in den Jahren 2020 und 2021.

Die Feststellungen in Bezug auf die aufgrund der Corona-Pandemie geänderten Tätigkeiten der Beschwerdeführerin in den Jahren 2020 und 2021 wurden anhand der Ausführungen ebenjener in ihren Schriftsätzen sowie der glaubhaften Aussagen im Rahmen der Befragung der Beschwerdeführerin durch das Bundesfinanzgericht am 07. Jänner 2025 getroffen. So beschrieb die Beschwerdeführerin im Zuge ihrer Befragung nachvollziehbar, glaubhaft und in Einklang mit den Ausführungen in ihren Schriftsätzen, wie sich ihre Tätigkeit sowie die Art und Weise und das Ausmaß der Kommunikation mit leitenden Ärzten und Professoren aufgrund der im Jahr 2020 aufgetretenen Corona-Pandemie sowie der in diesem Zusammenhang einhergegangenen Zutrittsbeschränkung zu Spitälern für spitalsfremde Personen und Belastung ebenjener veränderte bzw. reduzierte.

Insoweit das Finanzamt diese Aussagen der Beschwerdeführerin angesichts der in den Lohnzettel ausgewiesenen gem. § 26 Z 4 EStG 1988 steuerfrei ausbezahlten Beträge sowie der im Lohnzettel betreffend das Jahr 2021 angeführten Home-Office-Tage im Ausmaß von 28 Tage als nicht glaubhaft einstufte, ist in diesem Zusammenhang auszuführen, dass Home-Office-Tage nach den eigenen Angaben des ehemaligen Arbeitgebers im Rahmen des E-Mails vom 05. März 2025 erst ab dem 01. Juli 2021 verpflichtend aufgezeichnet wurden und der Arbeitgeber eine Außendiensttätigkeit erst ab dem 10. Mai 2021 auf freiwilliger Basis sowie abhängig von den Infektionszahlen des jeweilig besuchten Bezirks wieder gestattete. In Kombination mit den vorgelegten Aufzeichnungen hinsichtlich der Home-Office-Tage sowie der Diätenabrechnung zeigt sich, dass die im Lohnzettel ausgewiesenen Home-Office-Tage die zweite Jahreshälfte 2021 betreffen, in der der Außendienst von Seiten des ehemaligen Arbeitgebers wieder gestattet war, und erklärt sich hierdurch ebenso die geringe Anzahl der Home-Office-Tage. Ein Rückschluss auf die Zeiträume vor dem 01. Juli 2021 lässt die im Lohnzettel 2021 ausgewiesene Anzahl an Home-Office-Tagen hingegen nicht zu und vermochte das Finanzamt daher mit den von ihr vorgebrachten Bedenken weder die Glaubwürdigkeit der Beschwerdeführerin in Frage zu stellen noch berechnete Zweifel an der Richtigkeit ihrer Aussagen hervorzurufen.

Die Feststellungen betreffend die Anschaffung eines zusätzlichen Notebooks zum Notebook, welches vom ehemaligen Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wurde, hat seine Grundlage in der vorgelegten Rechnung der ***GmbH*** vom 02. September 2020, die zwar gegenüber ***Name*** ausgestellt wurde, allerdings befindet sich darauf ein Vermerk, wonach das Notebook am 01. Oktober 2020 an die Beschwerdeführerin verkauft worden sei, samt Unterschrift.

Zur Feststellung, dass dieses Notebook von der Beschwerdeführerin nicht beruflich verwendet worden ist, ist anzumerken, dass es nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs zu § 167 Abs. 2 BAO genügt, 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 vom 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).

Angesichts des Umstandes, dass der Beschwerdeführerin vom ehemaligen Arbeitgeber ein Notebook zur Verfügung gestellt wurde und im E-Mail vom 05. März 2025 vom ehemaligen Arbeitgeber ausgeführt wurde, dass die Verwendung von Fremdgeräten hinsichtlich Anwendungen, die über Office 365 und Outlook hinausgehen, nur nach vorheriger Freischaltung über ein Third Party Remote Access Ticket möglich sei und eine solche Freischaltung in Bezug auf die Beschwerdeführerin nicht vorgenommen worden sei, erscheint es dem Bundesfinanzgericht wahrscheinlicher, dass für berufliche Zwecke das vom Arbeitgeber

zur Verfügung gestellte Notebook verwendet wurde und nicht das von ***Name*** erworbenen Notebook. Insbesondere erscheint es dem Bundesfinanzgericht unerklärlich, weshalb die Beschwerdeführerin selbst ein Notebook für berufliche Zwecke anschaffen hätte müssen, wenn ihr bereits vom Arbeitgeber ein Notebook zur Verfügung gestellt wurde, bzw. weshalb die Beschwerdeführerin und nicht der Arbeitgeber eine Ersatzanschaffung in Bezug auf das zur Verfügung gestellte Notebook tätigen hätte müssen, wenn das zur Verfügung gestellte Notebook, wie die Beschwerdeführerin behauptet, nicht mehr den Anforderungen ihrer Tätigkeit entsprochen hätte.

Fernerhin führte die Beschwerdeführerin im Rahmen der Befragung am 07. Jänner 2025 aus, dass dieses angeschaffte Notebook nur zu 10 % privat verwendet worden sei, und ist diese Aussage nicht in Einklang mit den Ausführungen des ehemaligen Arbeitgebers zu bringen, wonach die Verwendung von Fremdgeräten hinsichtlich Anwendungen, die über Office 365 und Outlook hinausgehen, nur nach vorheriger Freischaltung über ein Third Party Remote Access Ticket möglich sei. Auch aus diesem Grund kam das Bundesfinanzgericht zu der Ansicht, dass es wahrscheinlicher ist, dass die Beschwerdeführerin das vom ehemaligen Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Notebook für die Erbringung ihrer beruflichen Verpflichtungen verwendete, als das von ***Name*** angekaufte Notebook.

Zu dem Vorbringen, wonach sich die Beschwerdeführerin im Jahr 2020 einen ergonomischen Stuhl um EUR 431,00 angeschafft habe, ist anzumerken, dass nach § 138 BAO die Abgabepflichtigen auf Verlangen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen haben. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Dieser Nachweisverpflichtung kam die Beschwerdeführerin nicht nach, legte sie doch im Rahmen des Beschwerdeverfahrens keinerlei Rechnungen, Belege oder sonstige geeignete Beweismittel vor, die das Bundesfinanzgericht von der Richtigkeit der vorgebrachten Anschaffung eines ergonomischen Stuhls um EUR 431,00 überzeugen hätten können. Dass es sich hierbei um keinen unzumutbaren Beweis handelt, ist an der vorgelegten Rechnung betreffend die Anschaffung eines Notebooks ersichtlich und erscheint es eigenartig, weshalb eine Rechnung betreffend die Anschaffung eines Notebooks nachträglich noch nachgereicht werden konnte, während hingegen die Rechnung, ein Beleg oder allfällige andere Beweismittel in Bezug auf ergonomischen Stuhl nicht vorgelegt werden konnten. Mangels geeigneter Beweise konnte das Bundesfinanzgericht daher weder die Feststellung treffen, dass ein ergonomischer Stuhl um EUR 431,00 angeschafft worden wäre, noch dieser von der Beschwerdeführerin ausschließlich im Rahmen ihrer beruflichen Tätigkeit verwendet worden wäre.

Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

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

Gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der Tätigkeit 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 den vorliegend zu beurteilenden Fall das Folgende.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs setzt eine Berücksichtigung von Aufwendungen in Zusammenhang mit einem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer voraus, dass

- das Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit notwendig ist,
- das Arbeitszimmer (beinahe) ausschließlich beruflich bzw. betrieblich verwendet wird und
- sich der Mittelpunkt der Tätigkeit im Arbeitszimmer befindet.

(VwGH vom 25.09.2002, 97/13/0098; 25.05.2011, 2007/13/0119).

Ob sich der Mittelpunkt der Tätigkeit im Arbeitszimmer befindet, ist, worauf das Finanzamt in seiner Stellungnahme vom 13. Jänner 2025 zurecht hinweist, nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs anhand des materiellen Schwerpunkts der Tätigkeit zu beurteilen. Nur in Zweifelsfällen, wenn ein eindeutig festlegbarer materieller Schwerpunkt der Tätigkeit nicht festgestellt werden kann, ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (VwGH vom 13.03.2024, Ra 2023/15/0063; 25.07.2013, 2011/15/0104).

Hinsichtlich der Voraussetzungen der Notwendigkeit des Arbeitszimmers sowie der (beinahe) ausschließlichen beruflichen Verwendung des Arbeitszimmers ist anzumerken, dass angesichts der Feststellungen, dass der Beschwerdeführerin vom ehemaligen Arbeitgeber am Standort in Wien kein eigener Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wurde und die Beschwerdeführerin das Arbeitszimmer ausschließlich zur Lagerung von Dokumenten und Unterlagen des Arbeitgebers, zur Durchführung administrativer Tätigkeiten sowie während der Unterbrechung des

Außendienst für die Ausarbeitung medizinischer Studien, Erstellung von Webinare und Fallstudien, Teilnahme an Online-Schulungen sowie Kommunikation mit Ärzte und Professoren per E-Mail, Telefon oder Online-Calls verwendete, ebendiese beiden Voraussetzungen in den Jahren 2020 und 2021 vorlagen. Zudem hat auch das Finanzamt weder die Notwendigkeit des Arbeitszimmers noch dessen ausschließliche berufliche Nutzung durch die Beschwerdeführerin in Abrede gestellt.

Strittig zwischen den Parteien ist einzig die Frage, wo sich in den Jahren 2020 und 2021 der Mittelpunkt der Tätigkeit der Beschwerdeführerin befunden hat. Insoweit das Finanzamt in diesem Zusammenhang die Ansicht vertritt, dass sich der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit der Beschwerdeführerin als „HCP Partner / Fachaußendienst“ angesichts der Tätigkeitsbeschreibung des ehemaligen Dienstgebers außerhalb des Arbeitszimmer befunden habe und dies auch anhand der Ausführungen der Beschwerdeführerin, wonach sich diese zu 70 % im Außendienst befunden habe, ersichtlich sei, ist dem Finanzamt zuzustimmen. Bei einer Außendiensttätigkeit in Form von Betreuung von Ärzte und Professoren, die regelmäßig fünf Tage der Woche stattfand und insbesondere 70 % der Arbeitszeit umfasste, kann der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit nur außerhalb des Arbeitszimmer zu finden sein.

Diese Beurteilung ist allerdings nur solange zutreffend, als die Beschwerdeführerin auch in diesem Ausmaß im Außendienst tätig war. Wie dem festgestellten Sachverhalt entnommen werden kann, kam es mit der Corona-Pandemie durch den damaligen Arbeitgeber der Beschwerdeführerin zu einer Unterbrechung des Außendienstes vom 25. März 2020 bis einschließlich 10. Mai 2021 sowie damit einhergehend eine Veränderung der Tätigkeit der Beschwerdeführerin. So verringerte sich die Tätigkeit der Beschwerdeführerin bezüglich der Betreuung von Ärzte und Professoren betreffend das Jahr 2020 auf in etwa 10 % sowie betreffend das Jahr 2021 auf in etwa 20 % der Gesamtarbeitszeit, wobei die Kommunikation mit den Ärzten und Professoren vor allem während der Zeit der Unterbrechung des Außendienstes ausschließlich vom Arbeitszimmer aus per Telefon, E-Mail oder Online-Call stattfand. In der übrigen Arbeitszeit während dieser Unterbrechung des Außendienstes war die Beschwerdeführerin mit der Ausarbeitung von medizinischen Studien, Erstellung und Abhaltung von Webinaren und Fallstudien sowie Teilnahme Schulungen beschäftigt und lag auch hinsichtlich dieser Tätigkeiten der Schwerpunkt im Arbeitszimmer.

Nach Beendigung der Unterbrechung des Außendienstes durch den Arbeitgeber sowie der Wiederaufnahme des beinahe täglichen Außendienstes durch die Beschwerdeführerin ab dem 08. Juni 2021 kam es jedoch wieder zu einer Verlagerung des Mittelpunkts der Tätigkeit hin zum Außendienst und damit weg vom Arbeitszimmer.

In Anbetracht dieser Ausführungen kommt das erkennende Gericht somit zu dem Ergebnis, dass die im Gesetz und in der Rechtsprechung vorgesehenen Voraussetzungen in Bezug auf die Berücksichtigung von Aufwendungen und Ausgaben in Zusammenhang mit einem

Arbeitszimmer im Wohnungsverband im Fall der Beschwerdeführerin während des Zeitraums der Unterbrechung des Außendienstes durch den ehemaligen Arbeitgeber ab Mitte März 2020 bis zur Wiederaufnahme des beinahe täglichen Außendienstes durch die Beschwerdeführerin ab dem 08. Juni 2021 erfüllt sind. Ausgehend von den im Jahr 2020 angefallenen Aufwendungen in Höhe von insgesamt EUR 3.151,68 (12 Monate) ergibt sich sodann für den Zeitraum Mitte März 2020 bis 31. Dezember 2020 (9,5 Monate) ein Betrag in Höhe von EUR 2.495,08, der als Werbungskosten im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer der Beschwerdeführerin für das Jahr 2020 zu berücksichtigen war.

In Bezug auf das Jahr 2021 ergibt sich angesichts der in diesem Jahr angefallenen Aufwendungen in Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer in Höhe von insgesamt EUR 2.740,68 (12 Monate) für den Zeitraum 01. Jänner 2021 bis zur Wiederaufnahme des beinahe täglichen Außendienstes durch die Beschwerdeführerin ab Juni 2021 (5 Monate) ein Betrag von EUR 1.141,95, der als Werbungskosten im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer der Beschwerdeführerin für das Jahr 2021 zu berücksichtigen war.

Tabellarisch gestaltet sich die Ermittlung dieser Beträge wie folgt.

	2016	2017
Aufwendungen insgesamt (12 Monate)	3.151,68	2.740,68
Aufwendungen 1 Monat	262,64	228,39
Zeitraum Mittelpunkt der Tätigkeit im Arbeitszimmer	9,5 Monate	5 Monate
Als Werbungskosten zu berücksichtigende Aufwendungen	2.495,08	1.141,95

In Bezug auf das im Jahr 2020 angeschaffte Notebook ist auszuführen, dass die Aufwendungen hierfür nicht als Werbungskosten zur berücksichtigen waren, da nach dem Wortlaut des § 16 Abs. 1 EStG 1988 nur dann Werbungskosten vorliegen, wenn ein Zusammenhang mit der eigenen beruflichen Tätigkeit besteht. Angesichts des festgestellten Sachverhalts aber, dass die Beschwerdeführerin das im Jahr 2020 zusätzlich zum Notebook, welches vom Arbeitgeber bereitgestellt wurde, angeschaffte Notebook nicht für ihre beruflichen Tätigkeiten verwendete, sondern eben das vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Notebook, konnte kein beruflicher Zusammenhang in Bezug auf die Anschaffung des Notebooks im Jahr 2020 erkannt werden und führte die Anschaffung dieses Notebooks dementsprechend zu keine Werbungskosten.

Da der Beschwerde teilweise Berechtigung zukam, waren die bekämpften Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2020 und 2021 entsprechend den obigen Ausführungen abzuändern und wird an dieser Stelle auf die entsprechenden Berechnungsblätter verwiesen.

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 in Bezug auf das vorliegende Erkenntnis nicht zulässig, da zum einen die entscheidungsrelevanten Rechtsfragen vom Verwaltungsgerichtshof in den zitierten Entscheidungen bereits einer Antwort zugeführt wurden und wieweil das Bundesfinanzgericht im vorliegenden Erkenntnis nicht von dieser Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs ab.

Zum anderen handelte es sich hinsichtlich der Nutzung des angeschafften Notebooks sowie der Anschaffung eines ergonomischen Stuhls um eine Frage der Beweiswürdigung und ist zu deren Überprüfung der Verwaltungsgerichtshof grundsätzlich nicht berufen (VwGH vom 27.09.2021, Ra 2020/15/0066).

Salzburg, am 15. April 2025