

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter MMag. Alexander Beißer in der Beschwerdesache ***Bf***, ***BfAdr*** über die Beschwerde vom 12.1.2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 12.12.2023 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2022 sowie über die Beschwerde vom 6.2.2024 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 8.1.2024 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 Steuernummer ***BFStNr*** zu Recht:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden 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

I. Verfahrensgang

Da der Beschwerdeführer für die Jahre 2021 und 2022 keine Arbeitnehmerveranlagungen abgegeben hatte, schätzte das Finanzamt die Bemessungsgrundlagen und erließ am 12.12.2023 (für 2022) bzw. am 8.1.2024 (für 2021) Einkommensteuerbescheide (Arbeitnehmerveranlagungen) erlassen.

Gegen diese Bescheide erhob der Beschwerdeführer am 12.1.2024 (betreffend 2022) und am 6.2.2024 (betreffend 2021) fristgerecht Beschwerde und beantragte die Anerkennung von Werbungskosten (Arbeitsmittel, Fahrtkosten, Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer und sonstige Werbungskosten) sowie die Berücksichtigung von außergewöhnlichen Belastungen.

Für beide Veranlagungszeiträume ergingen Vorhalte des Finanzamtes, die vom Beschwerdeführer unter Vorlage diverser Unterlagen zum Teil beantwortet wurden.

Am 17.5.2024 ergingen für beide Veranlagungsjahre Beschwerdevereentscheidungen. Während der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2021 teilweise stattgegeben wurde, wurde die Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2022 als unbegründet abgewiesen.

Am 3.6.2024 brachte der Beschwerdeführer einen Vorlageantrag ein und begehrte unter Anschluss weiterer Unterlagen nochmals die Anerkennung diverser Werbungskosten und außergewöhnlicher Belastungen für die Jahre 2021 und 2022.

Die Zuständigkeit der Gerichtsabteilung 1030 zur Entscheidung über die Beschwerde gründet auf der Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 3.2.2025. Die Umverteilung trat mit 7.2.2025 in Kraft.

Am 17.3.2025, 16.7.2025 und 10.9.2025 richtete das Bundesfinanzgericht Vorhalte an den Beschwerdeführer, die der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 11.8.2025 sowie vom 30.9.2025 beantwortete.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer hatte in den Jahren 2021 und 2022 Pensionseinkünfte und war in beiden Jahren bei jeweils zwei Dienstgebern unselbständig beschäftigt. Seine Aufgaben bei beiden Dienstgebern bestanden in Aufnahmen von Bauvorhaben zwecks Erstellung von Angeboten, Kontrolle der Baustellen, Ausmaßaufstellungen, Abrechnungen von Bauvorhaben, Teilnahme an Baubesprechungen und Kundenakquisitionen.

Der Beschwerdeführer nutzte für seine unselbständige Tätigkeit ein Arbeitszimmer in seiner Wohnung. Bei seinen Arbeitgebern stand dem Beschwerdeführer kein Arbeitsplatz zur Verfügung. Die Wohnung des Beschwerdeführers in der sich das Arbeitszimmer befindet, hat 80,84 m². Das Arbeitszimmer weist eine Fläche von 15,47 m² auf. Im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer hatte der Beschwerdeführer Ausgaben von EUR 1.201,19 (2021) bzw. EUR 1.186,38 (2022). Diese Ausgaben umfassen jeweils anteilige Miete, anteilige Betriebskosten, Instandhaltungen und Reinigungskosten. Das Arbeitszimmer wurde nicht privat genutzt. Auch fanden sich keine privaten Einrichtungsgegenstände oder sonstige privaten Gegenstände im Arbeitszimmer.

Die Tätigkeiten im Arbeitszimmer umfassten einen zeitlichen Anteil von ca. ein Drittel der gesamten beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers und beinhalteten im Wesentlichen

Korrespondenz mit Auftraggebern und Subunternehmern, Erstellung von Leistungsverzeichnissen für Subunternehmer, Erstellung von Rechnungen anhand der Ausmaßaufstellungen sowie Erstellung von Angeboten ohne Preiskalkulation.

Circa zwei Drittel der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers erfolgte außerhalb des Arbeitszimmers. Diese Tätigkeiten umfassen im Wesentlichen Besuch auf Baustellen mit Kontrolle der Bautätigkeit, Qualitätskontrolle, Einhaltung und Prüfung von Sicherheitsmaßnahmen wie Pölzungen, Kontrolle der Absicherungen von absturzgefährdeten Stellen und der Einhaltung von persönlichen Schutzmaßnahmen (Helmpflicht), Kontrolle der Schutz- und Arbeitsgerüste sowie der Absperrungen, Teilnahme an Baubesprechungen im Büro seiner Arbeitgeber, Besorgung von Bauhilfsmaterialien bei Baustoffhandlungen, Behördenwege bei der MA 37 Baupolizei (Einreichungen, Planbesprechungen, Baubeginnsanzeigen), Ausmaßaufstellung auf der Baustelle zwecks Erstellung der Rechnungen und Abrechnung der Bauvorhaben.

Der Beschwerdeführer hatte auch Arbeitstage, die er ausschließlich im Arbeitszimmer/Home-Office tätig war, was jedoch nur selten der Fall war.

Weiters hatte der Beschwerdeführer im Jahr 2021 Aufwendungen in Höhe von EUR 133,- für Arbeitsmittel (Abschreibung Handy). In 2022 erwarb der Beschwerdeführer ein Handy um EUR 729,- das zu 40% beruflich genutzt wird (beruflicher Anteil somit EUR 291,60)

Der Beschwerdeführer hat in den Jahren 2021 und 2022 mit seinem PKW 5.087 km bzw. 5.777 km beruflich zurückgelegt.

Im Jahr 2021 hatte der Beschwerdeführer abzüglich eines Privatanteils von jeweils 60% weitere Ausgaben iHv EUR 190,15 für Internet, Telefon und eine Druckerpatrone.

An Krankheitskosten hatte der Bf. im Jahr 2021 Ausgaben in Höhe von EUR 520,- bzw. in 2022 EUR 2.950,-.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu den Dienstverhältnissen des Beschwerdeführers ergeben sich aus den beiden Lohnzetteln, einem durch den Beschwerdeführer vorgelegten Dienstvertrag und den glaubhaften Ausführungen des Beschwerdeführers im Vorlageantrag.

Zum Arbeitszimmer hat der Beschwerdeführer einen Plan der Wohnung sowie zwei Fotos vorgelegt, aus denen ersichtlich ist, dass das Arbeitszimmer ausschließlich beruflich genutzt wird. Weiters wurde von zwei Dienstgebern bestätigt, dass der Beschwerdeführer bei diesen über keinen Arbeitsplatz verfügt und er seine Tätigkeiten deshalb von zu Hause (im Home-Office) verrichtet.

Dass der Beschwerdeführer ca. ein Drittel seiner beruflichen Tätigkeit im Arbeitszimmer erbringt und ca. zwei Drittel außerhalb des Arbeitszimmers ergibt sich aus der Stellungnahme des Beschwerdeführers vom 11.8.2025. In dieser Stellungnahme hat der Beschwerdeführer auch die Tätigkeiten, die er im Arbeitszimmer bzw. außerhalb des Arbeitszimmers erbringt, nachvollziehbar beschrieben. Zur Frage nach Arbeitstagen, die ausschließlich im Arbeitszimmer verbracht werden, hat der Beschwerdeführer am 30.9.2025 Stellung genommen. Aus dieser Stellungnahme ergibt sich, dass der Beschwerdeführer nur selten ausschließlich im Arbeitszimmer tätig war und er keine genaueren Angaben mehr machen können.

Die Fläche des Arbeitszimmers und der Wohnung insgesamt ergeben sich aus dem vorgelegten Wohnungsplan. Die Ausgaben des Beschwerdeführers iZm dem Arbeitszimmer ergeben sich aus den vorgelegten Belegen.

Die Werbungskosten aus der Abschreibung des Handy im Jahr 2021 (EUR 133,-) sind unstrittig. Im Jahr 2022 hat der Beschwerdeführer um EUR 729,- ein neues Handy angeschafft, da ihm das bisherige auskunftsgemäß gestohlen wurde. Der Betrag von EUR 729,- für Handy und Zubehör wurde durch die Vorlage von Rechnungskopien belegt. Der Privatanteil von 60% ergibt sich aus den glaubhaften Ausführungen des Beschwerdeführers vom 11.8.2025. Unter Berücksichtigung des 60%igen Privatanteils belaufen sich die Werbungskosten aus der Anschaffung des Handys in 2022 auf EUR 291,60.

Die Ausgaben für Internet, Telefon und eine Druckerpatrone im Jahr 2021 (in Summe EUR 475,38) sind durch die vorgelegten Rechnungen und die Kostenübersicht der früheren Steuerberaterin des Beschwerdeführers belegt. Der 60%ige Privatanteil ergibt sich aus den glaubhaften Ausführungen des Beschwerdeführers vom 11.8.2025.

An beruflich gefahrenen Kilometern hat der Beschwerdeführer 6.421 km im Jahr 2021 bzw. 5.583 km im Jahr 2022 angegeben. Laut dem vorgelegten Fahrtenbuch beliefen sich die beruflich zurückgelegten Kilometer allerdings auf 5.087 km im Jahr 2021 bzw. auf 5.777 km im Jahr 2022.

Die Krankheitskosten in 2021 und 2022 ergeben sich aus dem glaubwürdigen Vorbringen des Beschwerdeführers.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

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

1. Arbeitszimmer

Nach § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 sind „Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung“ steuerlich nicht abzugsfähig. „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.“

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes muss neben dem Vorliegen des Mittelpunktes der gesamten beruflichen Tätigkeit überdies die berufliche Nutzung eines Arbeitszimmers nach der Art des Abgabepflichtigen erforderlich, dh notwendig sein und der Raum muss ferner tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt und eingerichtet sein (VwGH 16.12.2003, 2001/15/0197; VwGH 28.05.2009, 2006/15/0299).

Der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit ist nach der Rechtsprechung nach dem materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit zu beurteilen, dh anhand des typischen Berufsbildes und subsidiär nach der zeitlichen Nutzung des privaten Arbeitszimmers. Im Zweifel ist entscheidend, ob das Arbeitszimmer für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle genutzt wird (vgl. VwGH 28.11.2000, 99/14/0008; 22.1.2004, 2001/14/0004; 24.6.2004, 2001/15/0052; 25.10.2006, 2004/15/0148; 18.4.2007, 2004/13/0025; 24.3.2009, 2006/13/0137; 25.7.2013, 2011/15/0104; BFG 28.9.2015, RV/7104966/2014).

Die Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers entfällt, wenn dem Abgabepflichtigen ein Arbeitsplatz an seiner Arbeitsstelle zur Verfügung steht (VwGH 16.12.2003, 2001/15/0197; VwGH 30.6.2015, 2013/15/0165; VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0028).

Der Umstand, dass der Steuerpflichtige über keinen anderen Arbeitsraum (etwa beim Arbeitgeber) verfügt, führt nicht zwangsläufig zu einem Mittelpunkt (VwGH 2.6.04, 2003/13/0166). Steht dem Arbeitnehmer kein werktäglich benutzbares Arbeitszimmer in den Räumlichkeiten seines Arbeitgebers zur Verfügung, ist von einer Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers auszugehen, es kann nicht von einer freiwilligen Nutzung des Arbeitszimmers gesprochen werden. In der Folge wird eine wertende Gewichtung durchgeführt, ob der Schwerpunkt der Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer stattfindet (vgl. BFG 28.9.2015, RV/7104966/2014).

Aus der Rechtsprechung und Literatur ergeben sich folgende Beispiele für Tätigkeiten mit Mittelpunkt außerhalb eines Arbeitszimmers:

- Versicherungsvertreter, der zeitlich überwiegend im Außendienst tätig ist (VwGH 2.6.04, 2003/13/0166; BFG 5.7.18, RV/2100457/2017);

- Technischer Berater (UFS 8.2.10, RV/0682-W/09) bzw. Kundenbetreuer (UFS 27.6.08, RV/0711-S/07);
- Zertifizierer/Gutachter (VwGH 18.10.12, 2008/15/0236);
- Immobilienmakler (BFG 7.7.14, RV/5100937/2013; UFS 19.10.07, RV/0320-L/06);
- Unternehmensberater (UFS 27.8.13, RV/1962-W/13).

Beispiele für eine Tätigkeit mit Mittelpunkt innerhalb eines Arbeitszimmers sind:

- (gerichtl. beeideter) Sachverständiger (VwGH 27.5.99, 98/15/0100);
- Gutachter (VwGH 24.6.99, 98/15/0197);
- ein planender Baumeister (WGW/Krafft § 20 Rz 43).

Bildet ein häusliches Arbeitszimmer den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit, sind die darauf entfallenden Aufwendungen abzugsfähig, das sind insbesondere anteilige Miet- und Betriebskosten (Beheizung, Beleuchtung etc.); vgl. Jakom/Peyerl EStG, 2025, § 20 Rz 56.

Aus dem festgestellten Sachverhalt hat sich ergeben, dass der Beschwerdeführer bei seinen Dienstgebern über keinen Arbeitsplatz verfügt. Die Aufgaben des Beschwerdeführers bestanden in Aufnahmen von Bauvorhaben zwecks Erstellung von Angeboten, Kontrolle der Baustellen, Ausmaßaufstellungen, Abrechnungen von Bauvorhaben, Teilnahme an Baubesprechungen und Kundenakquisitionen. Nach der Beschreibung durch den Beschwerdeführer erfolgte ca. ein Drittel seiner beruflichen Tätigkeit im Arbeitszimmer und ca. zwei Drittel außerhalb des Arbeitszimmers.

Der Schwerpunkt der beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers lag damit im Außendienst und das Arbeitszimmer stellte nicht den „Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit“ des Beschwerdeführers dar.

Im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung steht dem Beschwerdeführer deshalb für das Arbeitszimmer kein Werbungskostenabzug zu.

Zu einer allfälligen Home-Office Pauschale nach § 16 Abs. 1 Z. 7a lit. b EStG 1988 konnte der Beschwerdeführer keine Arbeitstage nachweisen, die er ausschließlich im Home-Office tätig war.

2. Arbeitsmittel sowie Werbungskosten für Telefon, Internet und Druckerpatrone

Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung) zählen nach § 16 Abs 1 Z 7 EStG 1988 zu den Werbungskosten. Ausgaben für digitale Arbeitsmittel zur Verwendung eines in der Wohnung eingerichteten Arbeitsplatzes sind um eine Homeoffice-Pauschale gemäß § 26 Z 9 EStG 1988 und Werbungskosten gemäß Z 7a lit. b zu kürzen. Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Z 8 anzuwenden.

Nach der Judikatur des VwGH ist eine ausschließliche betriebliche Nutzung eines im Büro befindlichen Telefons unwahrscheinlich. Es liegt daher am Steuerpflichtigen, durch Aufzeichnung aller Telefongespräche die ausschließlich betriebliche Nutzung nachzuweisen (VwGH 21.2.96, 93/14/0167). Gleiches gilt für die Benutzung eines Handys sowie die Aufwendungen für einen Internetanschluss (vgl. Jakom/Ebner/Marschner EStG, 2025, § 4 Rz 330).

Ist eine genaue Abgrenzung gegenüber dem privaten Teil nicht möglich, weil keine Aufzeichnungen über Zahl und Dauer der beruflichen Gespräche bzw. über die beruflich veranlassten Internetaufrufe vorliegen, hat sie im Schätzungsweg zu erfolgen (VwGH 20.12.1994, 90/14/0229).

Wie im Sachverhalt ausgeführt, wurde der Anteil der Privatnutzung (Anschaffungskosten Handy, Internet, Telefon und Druckerpatrone) durch den Beschwerdeführer mit 60% geschätzt. Die ansetzbaren Werbungskosten des Beschwerdeführers aus diesen Sachverhalten betragen damit nach Abzug des 60%igen Privatanteils:

2021:

- fortgeführte Abschreibung Handy: EUR 133,-
- Internet, Telefon und Druckerpatrone: EUR 190,15

2022:

- Anschaffungskosten Handy: EUR 291,60

3. Reisekosten

Nach dem Verwaltungsgerichtshof sind Fahrtaufwendungen stets in der tatsächlich angefallenen Höhe als Werbungskosten oder Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Mangels vorliegender Informationen über die exakte Höhe der Aufwendungen wird es vielfach zu einer Schätzung der Höhe dieser Aufwendungen kommen. Dabei wird die Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld in vielen Fällen zu einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ergebnis führen (VwGH vom 8.10.1998, 97/15/0073).

§ 10 Abs 3 lit 2 der Reisegebührevorschrift sieht für Personen- und Kombinationskraftwagen je Fahrkilometer eine Entschädigung von EUR 0,42 vor.

Damit ergibt sich auf Basis der im Sachverhalt festgestellten beruflich zurückgelegten Kilometer von 5.087 km in 2021 bzw. 5.777 km in 2022 ein Kilometergeld von EUR 2.136,54 für 2021 und von EUR 2.426,34 für 2022.

a. 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.

Mit dem gegenständlichen Erkenntnis wird nicht über eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung entschieden. Die Feststellungen auf der Sachverhaltsebene betreffen keine Rechtsfragen und sind deshalb keiner Revision zugänglich.

Wien, am 6. Oktober 2025