

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die Richterin ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***BfAdr***, über die Beschwerde vom 18. März 2025 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 17. März 2025, betreffend Einkommensteuer 2024 zu Steuernummer ***BfStNr*** zu Recht:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2024 mit Bescheid vom 17. März 2025 antragsgemäß fest.

Mit Anbringen vom 18. März 2025 erhob ***Bf*** (in Folge: Beschwerdeführerin) das Rechtsmittel der Beschwerde. Begründend führte sie an, ab der Veranlagung 2022 hätten Selbstständige die Möglichkeit, gemäß § 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988 pauschale Aufwendungen für die betriebliche Benützung der Wohnung geltend zu machen. Sie übe den Beruf einer selbstständigen Physiotherapeutin aus und habe sonst keine Einkünfte aus einer anderen Tätigkeit. Leider habe sie bei der Abgabe der Steuererklärung 2024 übersehen, diesen Pauschalbetrag von 1.200 Euro unter der Kennzahl 9217 einzutragen. Sie bitte um nachträgliche Berücksichtigung des Pauschalbetrages und Neuberechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2024.

Das Finanzamt ersuchte die Beschwerdeführerin im Wege eines Vorhaltes vom 20. März 2025 um Nachreichung einer Aufstellung der geltend gemachten Miet- und Pacht aufwendungen sowie Leasing in Höhe von 12.743,88 Euro (KZ 9180).

Mit Schreiben vom 21. März 2025 teilte die Beschwerdeführerin mit, dass sich die Miet- und Pachtaufwendungen 2024 in Höhe von 12.743,88 Euro aus der Raummiete für zwei Ordinationen (je 7.524 Euro und 4.140 Euro) und der Miete für Ordinationssoftware (936 Euro) sowie einer Dropbox (143,88 Euro) zusammensetzen.

Das Finanzamt wies mit Beschwerdevorentscheidung vom 2. April 2025 die Beschwerde als unbegründet ab. Da zur Ausübung der betrieblichen Tätigkeit die – laut Beantwortung des Ergänzungsersuchens – angemieteten Ordinationsräume zur Verfügung stünden, könne das große Arbeitsplatzpauschale nicht berücksichtigt werden.

Die Beschwerdeführerin beantragte am 8. April 2025 die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Sie sei selbstständige Physiotherapeutin und habe für diesen Zweck je einen Therapieraum bei zwei verschiedenen Ärzten gemietet. Diese kleinen Räume seien ausschließlich zur Ausübung von physiotherapeutischen Behandlungen für jeweils maximal sechs bzw. neun Stunden vorgesehen. Diese Räume seien mehrfach vergeben und sie habe keine Möglichkeit, persönliche Unterlagen (z.B. Buchhaltungsunterlagen) zu deponieren und könne auch nicht in Ruhe Büroarbeiten verrichten. Dies sei nur am Abend oder am Wochenende möglich. In den Ordinationsräumen schreibe sie höchstens Behandlungsnotizen der Patienten. Selbstständige hätten laut Auskunft die Möglichkeit, gemäß § 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988 pauschale Aufwendungen für die betriebliche Nutzung der Wohnung – welches in ihrem Fall zu 100% zutrefte – geltend zu machen. Da sie sonst keine Einkünfte aus einer anderen Tätigkeit habe, beantrage sie die Zuerkennung des großen Arbeitsplatzpauschale für das Veranlagungsjahr 2024 in Höhe von 1.200 Euro.

Der Beschwerdeakt wurde vom Finanzamt am 23. April 2025 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin erzielte im beschwerdegegenständlichen Jahr 2024 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit in Höhe von 47.563,76 Euro und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 6.959,09 Euro. Sie war als selbstständige Physiotherapeutin tätig und mietete für die Ausübung dieser Tätigkeit je einen Ordinationsraum in der ***Ort1*** und einen Ordinationsraum in der ***Ort2***. Sie machte in den Betriebsausgaben dafür einen Aufwand in Höhe von 12.743,88 Euro geltend (KZ 9180), wobei davon 936 Euro auf die Miete einer Ordinationssoftware und 143,88 Euro auf die Miete einer Dropbox entfielen. Schreibarbeiten und die Aufbewahrung von Unterlagen (administrative Tätigkeiten) fanden in der Wohnung der Beschwerdeführerin statt.

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus dem vom Finanzamt vorgelegten Beschwerdeakt und der Einsicht in den elektronischen Veranlagungsakt. Die Feststellung, dass die Beschwerdeführerin für die Ausübung der selbstständigen Tätigkeit als Physiotherapeutin zwei Ordinationsräume mietete, ergibt sich aus der Vorhaltsbeantwortung (BFG-Akt ON 6).

Da sich die Sachverhaltsfeststellungen aus den Vorbringen der Parteien ergeben werden sie vor diesem Hintergrund gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen angenommen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.2. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig ist, ob der Beschwerdeführerin für ihre Aufwendungen aus der betrieblichen Nutzung der Wohnung zur Ausübung der selbstständigen Tätigkeit als Physiotherapeutin das große Arbeitsplatzpauschale zusteht.

„Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlaßt sind“ (§ 4 Abs. 4 EStG 1988). Gemäß § 4 Abs. 4 Z 8 lit. a EStG 1988 steht das Arbeitsplatzpauschale für Aufwendungen aus der betrieblichen Nutzung der Wohnung zu, **wenn dem Steuerpflichtigen zur Ausübung der betrieblichen Tätigkeit kein anderer Raum zur Verfügung steht.**

Steht das Arbeitsplatzpauschale dem Grunde nach zu, ist es gemäß § 4 Abs. 4 Z 8 lit. b EStG 1988 in unterschiedlicher Höhe zu berücksichtigen. Das Arbeitsplatzpauschale beträgt für ein Wirtschaftsjahr 1.200 Euro, wenn im Kalenderjahr keine anderen Einkünfte aus einer aktiven Erwerbstätigkeit von mehr als 12.816 Euro (2024) erzielt werden, für die ein außerhalb der Wohnung gelegener anderer Raum zur Verfügung steht. Werden im Kalenderjahr andere Einkünfte aus einer aktiven Erwerbstätigkeit von mehr als 12.816 Euro (2024) erzielt, für die außerhalb der Wohnung ein anderer Raum zur Verfügung steht, beträgt das Arbeitsplatzpauschale 300 Euro.

Unter aktiver Erwerbstätigkeit sind Einkünfte aus einem aktiven Dienstverhältnis (nichtselbstständige Arbeit gemäß § 25 EStG 1988) und solche aus einer aktiven betrieblichen Tätigkeit gemäß §§ 21 bis 23 EStG 1988 zu verstehen. Mit dem großen Arbeitsplatzpauschale werden sämtliche Aufwendungen, die aus der betrieblichen Nutzung der Wohnung entstehen, berücksichtigt (siehe *Jakom/Ebner/Marschner EStG, 2025, § 4 Rz 323*).

Bei den gegenständlichen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988) handelt es sich um außerbetriebliche Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988. Diese werden nach § 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten

ermittelt. Da die Berücksichtigung eines Arbeitsplatzpauschales ausschließlich für betriebliche Einkünfte möglich ist, sind die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für die Beurteilung nicht relevant.

Das Arbeitsplatzpauschale wurde mit dem BGBl I Nr. 227/2021 eingeführt. § 4 Abs. 4 Z 8 EStG 1988 ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2022 anzuwenden (§ 124b Z 378 EStG 1988). In den Gesetzesmaterialien zum Initiativantrag ist begründend angeführt, dass bei Erzielung betrieblicher Einkünfte die Nutzung privaten Wohnraumes steuerlich durch ein Arbeitsplatzpauschale berücksichtigt werden soll. Das Arbeitsplatzpauschale ist an drei kumulativ vorliegende Voraussetzungen geknüpft. Dem Steuerpflichtigen müssen erstens aus der Nutzung der Wohnung Aufwendungen entstehen. Zweitens steht das Pauschale nur zu, wenn dem Steuerpflichtigen zur Ausübung der betrieblichen Tätigkeit kein anderer ihm zurechenbarer Raum zur Verfügung steht, wobei die Beurteilung auf den jeweiligen Betrieb bezogen ist. Drittens dürfen keine Aufwendungen für ein Arbeitszimmer nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 geltend gemacht werden (siehe IA 2080/A 27. GP, 63).

Darüber hinaus führt der Gesetzgeber in den Materialien an, dass mit der Anknüpfung an den Schwellenwert (Nullsteuersatz zur Sicherung des Existenzminimums, § 33 Abs. 1 EStG 1988) dem Umstand Rechnung getragen werden soll, dass die **Einkünfte aus der in der Wohnung ausgeübten Tätigkeit ausschließlich oder hauptsächlich zur Einkommenserzielung beitragen**. In diesen Fällen ist typischerweise davon auszugehen, dass die **betriebliche Nutzungskomponente deutlich höher ausgeprägt** ist als in Fällen, in denen diese Voraussetzung nicht vorliegt (siehe IA 2080/A 27. GP, 64). Erklärungshalber wird ergänzt, dass der Verwaltungsgerichtshof zur steuerlichen Berücksichtigung eines im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988) einer Physiotherapeutin in Zusammenhang mit der Aufbewahrung von Unterlagen in der Wohnung judiziert, dass der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit einer Physiotherapeutin in der Behandlung der Patienten in einer Praxis liegt. Das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer wird nicht zwangsläufig zum Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit, wenn das Arbeitszimmer lediglich zur Aufbewahrung von Unterlagen und Erledigung von Verwaltungssachen in Zusammenhang mit einer außerhalb der Wohnung gelegenen physiotherapeutischen Praxis Verwendung findet (vgl. VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025, mwN). Aufwendungen für ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband, die im Übrigen das Arbeitsplatzpauschale ausschließen, könnten daher auch nicht berücksichtigt werden.

Rechtlich folgt daraus:

Die Einkünfte der Beschwerdeführerin aus aktiver Erwerbstätigkeit stammten ausschließlich aus ihrer selbstständigen Tätigkeit als Physiotherapeutin. Sie behandelte ihre Patienten in den zwei dafür gemieteten Ordinationsräumlichkeiten. Die angefallenen tatsächlichen Kosten für diese Räume können als Betriebsausgaben abgesetzt werden. Die Beschwerdeführerin machte

in ihrer Einkommensteuererklärung vom 14. März 2025 einen Betrag in Höhe von 12.743,88 Euro geltend, der im Einkommensteuerbescheid 2024 antragsgemäß gewährt wurde. Gelegentlich nutzte sie ihre Wohnung für administrative Tätigkeiten in Zusammenhang mit ihrem Betrieb. Dafür beantragte sie (zusätzlich) das große Arbeitsplatzpauschale in Höhe von 1.200 Euro.

Das Arbeitsplatzpauschale – als pauschale Abgeltung für die betriebliche Nutzung von Wohnräumlichkeiten – steht gemäß § 4 Abs. 4 Z 8 lit. a EStG 1988 nur dann zu, wenn zur Ausübung der betrieblichen Tätigkeit keine anderen Räumlichkeiten zur Verfügung stehen.

Da der Beschwerdeführerin für die Ausübung ihrer selbstständigen Tätigkeit als Physiotherapeutin ein anderer Raum als die Wohnung – konkret die **zwei gemieteten Ordinationsräume** – zur Verfügung stand, ist die **Grundvoraussetzung für das Arbeitsplatzpauschale, nämlich dass kein anderer Raum zur Verfügung steht, nicht erfüllt**.

Das bedeutet, dass das Arbeitsplatzpauschale schon dem Grunde nach nicht zusteht. Die Nutzung eines Zimmers in der eigenen Wohnung für gelegentliche notwendige Schreibarbeiten und zum Aufbewahren von Unterlagen kann nicht durch das (große) Arbeitsplatzpauschale abgegolten werden.

Der Vollständigkeit halber wird darauf hingewiesen, dass die Kennzahl 9180 für physische Miet- und Pachtaufwendungen und Leasing verwendet wird. Unter „Dropbox“ und „Ordinationssoftware“ sind hingegen ein digitaler Service bzw. eine Software zu verstehen, die im steuerrechtlichen Sinne nicht als „Miete oder Pacht“ eines physischen Objektes betrachtet werden, sondern als Ausgabe für ein digitales Arbeitsmittel und unter der Kennzahl 9230 (übriger Aufwand/Betriebsausgaben) zu erfassen sind. Mangels steuerlicher Auswirkungen nahm das Bundesfinanzgericht keine Korrektur vor.

Aus den oben angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

2.2. 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.

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war die Zuerkennung des großen Arbeitsplatzpauschales strittig. Die zu lösende Rechtsfrage ergibt sich aus dem Wortlaut des § 4 Abs. 4 Z 8 lit. a EStG 1988. Es wurde keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung aufgeworfen. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 28. November 2025