

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden ***R1***, den Richter ***R2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***R3*** und ***R4*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Amcor Steuerberatung GmbH, Bergmillergasse 5/1/3.2., 1140 Wien, über die Beschwerde vom 18. November 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 24. Oktober 2022 betreffend Einkommensteuer 2020 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 2. Dezember 2025 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2020 vom 4.4.2022 mache der Bf unter anderem Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer in Höhe von € 2.301,01 (davon anerkannt € 214,80) als Werbungskosten sowie für Arbeitsmittel in Höhe von 1.503,96 (davon anerkannt 1.422,50) sowie Fortbildungskosten in Höhe von € 99,00 geltend.

Im Vorhalteverfahren wurde der Beschwerdeführer ersucht die Werbungskosten aufzuschlüsseln und belegmäßig nachzuweisen. Mit Antwortschreiben vom 14.9.2022 wurden die entsprechenden Unterlagen vorgelegt und ausgeführt, dass der Bf von April bis Dezember 2020 fast ausschließlich im Homeoffice tätig gewesen sei.

Mit Einkommensteuerbescheid 2020 von 24.10.2022 wurden die Aufwendungen für das Arbeitszimmer in Höhe von € 2.086,21 nicht anerkannt. Begründend wurde im Wesentlichen angeführt, dass es sich um Homeoffice während der Coronazeit gehandelt habe und das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit gebildet hätte und nicht nahezu ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt worden sei.

Mit Anbringen vom 18.11.2022 wurde eine Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2020 eingebracht. Begründend wurde im Wesentlichen angeführt, dass der Bf zu den vulnerablen Personen gehöre. Seine Lungenfunktion sei aufgrund einer Lungenembolie stark eingeschränkt, sodass jede Erkrankung der Atmungsorgane ein Lebensrisiko darstelle. Im Übrigen habe er Diabetes. Der Bf sei im Beschwerdezeitraum in einem systemkritischen Bereich in einer Schlüsselposition im Bereich der Softwareentwicklung und -betreuung der ***U*** tätig gewesen. Im Zeitraum April bis Dezember 2020 habe er fast ausschließlich im Homeoffice gearbeitet.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 13.10.2023 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde im Wesentlichen angeführt, dass der Schwerpunkt der Tätigkeit im gegenständlichen Fall außerhalb des Arbeitszimmers liege, sodass die Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht abgesetzt werden könnten.

Mit Anbringen vom 23.10.2023 wurde ein Antrag auf Vorlage der Beschwerde auf Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht eingebracht. Begründend wurde im Wesentlichen angeführt, dass die Arbeit von April bis Dezember 2020 sowie auch in den Folgejahren 2021 (zu 94%), 2022 und 2023 ausschließlich im Homeoffice erbracht wurden. Der Arbeitgeber habe ebenso die Notwendigkeit der Erbringung im Homeoffice gefordert, nachdem der Bf eine Schlüsselkraft sei und um zusätzliche Lohnkosten bzw. Aufwendungen öffentlicher Gelder tunlichst hintanzuhalten. Der Bf hätte sich den angeführten Kosten nicht entziehen können. Seitens des Arbeitgebers wären keine Kostenersätze geleistet worden. Im Vordergrund wäre der Erhalt und die Sicherstellung der Einkunftsquelle gestanden.

Mit Vorlagebericht vom 23.1.2024 wurde die gegenständliche Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. Darin wurde die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 26. August 2024 wurde die gegenständliche Beschwerdesache der bisherigen zuständigen Gerichtsabteilung abgenommen und mit 01. September 2024 der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung 7008 zugeteilt.

Am 2. Dezember 2025 wurde eine mündliche Senatsverhandlung abgehalten. Bei dieser führten die Vertreter des Bf aus, dass die in den Jahren 2020, 2021, 2022 und 2023 der Bf weitaus überwiegend im Home-Office tätig gewesen sei. Weiters wurde ausgeführt, dass dem Bf im Beschwerdezeitraum ein Arbeitsplatz beim Dienstgeber zur Verfügung gestanden sei. Dies sei kein Einzelbüro gewesen. Der Bf sei eine Schlüsselarbeitskraft für seinen Dienstgeber

gewesen. Für den Bf wäre es nicht anders möglich gewesen, die Tätigkeit auszuüben. Dies ergebe sich daraus, dass der Dienstgeber ihm die durchgehende Heimarbeit ermöglicht hat. Die Vertreterin der belangten Behörde führte aus, dass auf Sachverhaltsebene gegen diese Ausführungen aus Sicht der Behörde nichts einzuwenden sei.

Ergänzend führte Vertreter des Bf aus, dass in den Jahren 2020 bis 2023 ist noch zu berücksichtigen sei, dass der Partner des Bf im Herbst 2020 die Diagnose Darmkrebs bekommen habe und dieser in der Folge eine Chemotherapie erhalten und immunsupprimiert gewesen sei und es somit auch aus diesem Grunde notwendig gewesen sei, dass der Bf keine Infektionen nach Hause bringe. Er habe bis 2023 auch die Pflege übernommen und sei im Jahr 2023 nur mehr teilzeitbeschäftigt gewesen. Die Chemotherapie habe ab November 2020 und der Bf habe seinen Partner bis vier Tage vor dessen Tod zu Hause gepflegt. Über Nachfrage durch die Vertreterin der belangten Behörde, ob daher COVID der Auslöser für die Heimarbeit gewesen sei, führte der Vertreter des Bf aus: Der Bf hat bereits im Jahr 2013 in seinem Dienstvertrag die Berechtigung zur Heimarbeit erhalten. Über Nachfrage der Vertreterin der belangten Behörde, dass dies aber nur ein- bis zweimal in der Woche gewesen sei führte die Vertreterin des Bf aus: Das ist richtig. COVID war jedoch ab dem 12. März 2020 der Auslöser, dass der Bf dauerhaft in Heimarbeit gewesen ist.

Abschließend verwies die Vertreterin der belangten Behörde auf den Vorlagebericht der vorlegenden Dienststelle und beantragte die Abweisung der Beschwerde in beiden Jahren, weil die Voraussetzungen für die Anerkennung des Arbeitszimmers nicht gegeben sind. Daran ändere der Gesundheitszustand des Bf nach Ansicht der belangten Behörde nichts. Es gehe um die berufliche Tätigkeit und der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit sei bei ihm nicht im Arbeitszimmer gelegen. Dass Homeoffice angeordnet wurde und der Bf das Büro nicht hätte aufsuchen sollen, war generell die Situation im Jahr 2020. Es gebe auch Rechtsprechung dazu, dass bei Betretungsverboten bei Lehrern, die nicht in der Schule sein durften, trotzdem ein Arbeitszimmer nicht zustehe. Abschließend beantragten die Vertreter des Bf die Stattgaben der Beschwerden und führen dazu ergänzend aus, dass aus ihrer Sicht diese Lungenembolie und die Folgewirkungen und zusätzlich der immunsupprimierte Partner maßgeblich seien sowie Fürsorgepflicht des Arbeitgebers, weswegen es unumgänglich gewesen sei, dass der Bf im Homeoffice arbeitete. Die Vertreterin des Bf führt aus, dass ausreichend Beweise vorliegen würden, dass der Mittelpunkt der Tätigkeit des Bf im Arbeitszimmer und nicht im Büro gewesen sei.

Der Vertreter des Bf führte aus, dass die Anzahl der Homeoffice Tage im Jahr 2020 und im Jahr 2021 99% betragen hätte.

Die Vertreterin des BF führte aus, dass es keine freiwillige Entscheidung gewesen sei. Es war die Anordnung des Dienstgebers, dass die Arbeiten im Home-Office zu erledigen seien.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf ist Angestellter der IT-Services der ***U***. Der Bf erlitt im Jahr 2017 eine beidseitige Lungenembolie. Weiters leidet er an Diabetes. Im Beschwerdezeitraum 2020 war er als IT-Spezialist im Bereich Softwareentwicklung und Softwarebetreuung in einem systemkritischen Bereich in einer Schlüsselposition tätig.

Der Bf verfügte im Beschwerdezeitraum über einen jederzeit zugänglichen Arbeitsplatz beim Arbeitgeber.

Er übte seine berufliche Tätigkeit von April 2020 bis Dezember 2020 nahezu ausschließlich (zu 99,32%) im Homeoffice aus. In den Vorjahren verbrachte der Bf rund 1-2 Tage in der Woche im Homeoffice. Dazu nutzte er ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer. Das häusliche Arbeitszimmer wurde ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich für berufliche Zwecke genutzt.

Der Bf musste zum Erhalt und zur Sicherstellung der Einkunftsquelle aufgrund seiner Krankheit die Arbeit zum Großteil von zu Hause aus erledigen. Covid-19 sowie seine gesundheitliche Situation waren die Auslöser für die dauerhafte Heimarbeit im Jahr 2020.

Im Vordergrund stand dabei der Erhalt und die Sicherstellung der Einkunftsquelle.

2. Beweiswürdigung

Der, der Entscheidung zugrunde gelegte, Sachverhalt ergibt sich aus den Akten des Verwaltungsverfahrens, den Vorbringen der Parteien und den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung.

Dass Covid-19 im Jahr 2020 eine neue, weltweit verbreitete Infektionskrankheit war, über die es noch wenig gesicherte medizinische Erkenntnisse gab, für deren Bekämpfung keine Impfstoffe und keine gezielten Medikamente existierten, wodurch das Risiko für schwere Krankheitsverläufe für Risikopatienten deutlich erhöht war und der Schutz sich auf die Vermeidung einer Ansteckung beschränkte ergibt sich beispielsweise aus (vgl.

<https://www.gesundheit.gv.at/krankheiten/immunsystem/covid-19-coronavirus.html>

<https://www.sozialministerium.gv.at/Themen/Gesundheit/Uebertragbare-Krankheiten/Infektionskrankheiten-A-Z/Neuartiges-Coronavirus.html>

<https://www.ages.at/mensch/krankheit/krankheitserreger-von-a-bis-z/coronavirus>

<https://www.ecdc.europa.eu/en/covid-19>).

Dass beim Bf wegen einer im Jahr 2017 erlittenen beidseitigen Lungenembolie im Beschwerdezeitraum 2020 eine erhebliche gesundheitliche Beeinträchtigung vorlag und aufgrund dieser Vorerkrankung zudem ein erhöhtes Risiko für einen schweren Krankheitsverlauf bei einer Infektion mit Covid-19 bestand, ergibt sich aus dem Attest des Hausarztes Dr. ***A*** vom 12.4.2021, wonach der Bf aufgrund der individuellen gesundheitlichen Situation ein erhöhtes Risiko hat, im Falle einer Covid-19 Infektion einen schweren Krankheitsverlauf durchzumachen. Dadurch wurde eine Zugehörigkeit zu einer Covid-19 Risikogruppe begründet.

Dass es für den Bf zur Hintanhaltung einer Infektion im Beschwerdezeitraum geboten war, Kontakte zu reduzieren und das Aufsuchen des betrieblichen Arbeitsplatzes sowie anderer externer Arbeitsorte zu vermeiden ist eine logische Schlussfolgerung der Pandemie und des Gesundheitszustandes des Bf.

Dass der Bf in einem systemkritischen Bereich tätig war, ergibt sich aus dem Schreiben des Arbeitgebers vom 18.11.2022, wonach der Bf aufgrund seines erhöhten Gesundheitsrisikos seine Tätigkeiten vorrangig im Homeoffice erledigen muss, da sein Gesundheitszustand als äußerst wichtig erachtet wird und somit längere krankheitsbedingte Ausfälle vermieden werden.

Der erkennende Senat sieht es daher als erwiesen an, dass zum Erhalt und zur Sicherstellung der Einkunftsquelle die berufliche Tätigkeit aus zwingenden gesundheitlichen Gründen von der Wohnung aus ausgeübt werden musste. Ohne dieses Arbeitszimmer wäre eine Fortführung der beruflichen Tätigkeit nicht möglich gewesen. Ein anderer zumutbarer Arbeitsplatz stand dem Bf im Beschwerdezeitraum 2020 nicht zur Verfügung.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Gem. § 20. (1) lit 2 d EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden: Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. 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.

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, hat einkunftsquellenbezogen nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen. Für die Bestimmung des Mittelpunktes einer Tätigkeit ist ihr

materieller Schwerpunkt maßgebend. In Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (vgl. VwGH 2008/15/0236 vom 18.10.2012).

Die Tätigkeit als IT-Spezialist wird über Computer, Telefon und Internet abgewickelt. Diese Tätigkeit kann über ein Arbeitszimmer hergestellt werden. Es liegt daher ein materieller Schwerpunkt vor. Weiters wurde die Tätigkeit des Bf im festgestellten Berufsbild im beschwerdegegenständlichen Zeitraum zu rund 99% im häuslichen Arbeitszimmer abgewickelt. Das Arbeitszimmer wird auch in zeitlicher Hinsicht zu mehr als der Hälfte im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt. Das häusliche Arbeitszimmer bildete daher den Mittelpunkt seiner Tätigkeit.

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 auch nur dann abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes 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 (vgl. VwGH 23.5.1996, 94/15/0063, VwGH 31.10.2000, 95/15/0186).

Zur Notwendigkeit müssen laut Verwaltungsgerichtshof zwei Kriterien erfüllt sein:

Erstens muss das Arbeitszimmer nach der Verkehrsauffassung sowohl nach der Art der Tätigkeit als auch auslastungsbedingt notwendig sein.

Zweitens steht die Möglichkeit der Benutzung eines jederzeit zugänglichen Arbeitszimmers beim Arbeitgeber der Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers entgegen (vgl. VwGH 30.6.2015, 2013/15/0165).

Die nach Art der Tätigkeit als auch auslastungsbedingte Notwendigkeit ergibt sich einerseits aus der regelmäßigen und nicht bloß gelegentlich ausgeübten Tätigkeit am Computer und am Telefon. Ohne Arbeitszimmer hätte die Tätigkeit nicht ausgeübt bzw. das Dienstverhältnis nicht erfüllt werden können.

Im gegenständlichen Fall stand andererseits dem Bf jedoch ein jederzeit zugängliches Arbeitszimmer beim Arbeitgeber zur Verfügung. Der Notwendigkeit steht dieser Umstand entgegen und daher wäre diese grundsätzlich zu verneinen.

Anderes könnte sich in diesem Fall allenfalls dann ergeben, wenn der Bf aufgrund seiner Krankheit die Arbeit zum Großteil von zu Hause aus erledigen musste (vgl. VwGH 2011/15/0104 vom 25.7.2013 sowie VwGH 2013/15/0165 vom 30.6.2015).

Im gegenständlichen Beschwerdefall ist daher zu berücksichtigen, dass der Beschwerdeführer aufgrund seiner individuellen gesundheitlichen Situation ein erhöhtes Risiko hatte, im Falle einer Covid-19 Infektion einen schweren Krankheitsverlauf durchzumachen und damit die Erfüllung des Dienstverhältnisses zu gefährden. Um den Erhalt und die Sicherstellung der Einkunftsquelle zu gewährleisten, musste die berufliche Tätigkeit aus zwingenden gesundheitlichen Gründen nahezu ausschließlich im häuslichen Arbeitszimmer erledigt werden. Daher war im gegenständlichen Beschwerdefall die Notwendigkeit für das Arbeitszimmer gegeben.

Weiters wurde der als Arbeitszimmer verwendete Raum, unstrittig, ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich für berufliche Zwecke genutzt.

Die gesetzlichen und die von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien für die steuerliche Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers sind im gegenständlichen Fall erfüllt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Zur Frage ob die Aufwendungen für ein Arbeitszimmer steuerlich abzugsfähig sind oder nicht, folgt dieses Erkenntnis den gesetzlichen Anordnungen sowie der oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Salzburg, am 7. Jänner 2026