

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***, über die Beschwerde vom 1. März 2025 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 27. Februar 2025 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2023 Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 2. Dezember 2025 zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 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. Verfahrensgang

Mit Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2023 vom 4.4.2022 machte der Bf Werbungskosten für digitale Arbeitsmittel in Höhe von € 614,00, andere Arbeitsmittel in Höhe von € 758,40, sonstige Werbungskosten in Höhe von € 707,79 sowie Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer in Höhe von € 2.007,15 (davon anerkannt € 0,00) geltend.

Mit Einkommensteuerbescheid 2023 von 27.2.2025 wurden die Aufwendungen für das Arbeitszimmer in Höhe von € 2.007,15 nicht anerkannt. Begründend wurde im Wesentlichen angeführt, dass 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 1.3.2025 wurde Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2023 eingebracht. Darin wurde die Direktvorlage an das Bundesfinanzgericht, ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung, beantragt. Begründend wurde ausgeführt, dass, wie bereits in

den Veranlagungsjahren 2020 und 2021 ausreichend begründet, im Jahr 2023 selbiger Sachverhalt vorliegen würde.

Mit Vorlagebericht vom 15.5.2025 wurde die gegenständliche Beschwerdesache dem Bundesfinanzgericht vorgelegt. Darin wurde die Abweisung der Beschwerde beantragt.

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 war. Weiters wurde ausgeführt, dass dem Bf im Beschwerdezeitraum ein Arbeitsplatz beim Dienstgeber zur Verfügung stand. Dies war kein Einzelbüro. Der Bf war eine Schlüsselarbeitskraft für seinen Dienstgeber. 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 hat und dieser in der Folge eine Chemotherapie erhielt und immunsupprimiert war und es somit auch aus diesem Grunde notwendig war, dass der Bf keine Infektionen nach Hause bringt. Er hat bis 2023 auch die Pflege übernommen und war im Jahr 2023 nur mehr teilzeitbeschäftigt. Die Chemotherapie begann ab November 2020 und der Bf hat 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, führt 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 führt 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 sowie die Fürsorgepflicht des Arbeitgebers maßgeblich seien, 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 99% und im Jahr 2021 betragen hätte. Die Vertreterin des BF führt 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 ***DG***. Im Beschwerdezeitraum 2023 ist er als IT-Spezialist im Bereich Softwareentwicklung und Softwarebetreuung tätig gewesen. Der Bf erlitt im Jahr 2017 eine beidseitige Lungenembolie. Weiters leidet er an Diabetes.

Er übte diese Tätigkeit im Jahr 2023 an 177 Tagen im Homeoffice, die restlichen Tage am Arbeitsplatz des Arbeitgebers, aus. In den Jahren vor 2020 verbrachte der Bf rund 1-2 Tage in der Woche im Homeoffice. Dazu nutzte er ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer.

Covid war der Auslöser für die dauerhafte Heimarbeit. Weiterer Grund für die Heimarbeit war die Betreuung des kranken und immunsupprimierten Partners des Bf.

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

Der Hausarzt Dr. ***A*** bestätigte in einem Attest vom 12.4.2021, dass der Bf aufgrund der individuellen gesundheitlichen Situation ein erhöhtes Risiko hat, im Falle einer Covid-19 Infektion einen schweren Krankheitsverlauf durchzumachen. Dadurch wird eine Zugehörigkeit zu einer Covid-19 Risikogruppe begründet.

Der Arbeitgeber des Bf bestätigte in einem Schreiben („Bestätigung Homeoffice“) vom 18.11.2022, dass 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 Bf verfügte im Beschwerdezeitraum über einen jederzeit zugänglichen Arbeitsplatz beim Arbeitgeber.

Das Arbeitszimmer wird ausschließlich oder nahezu ausschließlich für berufliche Zwecke genutzt.

Zur Sicherung und Erhaltung der Einkunftsquelle musste die berufliche Tätigkeit nicht aus zwingenden gesundheitlichen Gründen im Beschwerdezeitraum 2023 zum Großteil im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt werden.

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.

Wegen einer im Jahr 2017 erlittenen, beidseitigen Lungenembolie lag bei dem Bf im Beschwerdezeitraum 2023 eine erhebliche gesundheitliche Beeinträchtigung vor.

In Österreich gab es im Jahr 2023 weiterhin Covid-19 Infektionen und neue Virusvarianten. Das Jahr 2023 markierte in Österreich jedoch das offizielle Ende der Covid-19 Pandemie als Krise des öffentlichen Gesundheitswesens. Im Vergleich zu den Vorjahren zeichnete es sich durch sinkende Sterberaten, den Abbau rechtlicher Maßnahmen und einer Verlagerung hin zu einer endemischen Situation, aus.

Während zu Beginn der Pandemie kaum spezifische Therapien existierten, standen 2023 antivirale Medikamente zur Verfügung. Diese konnten im niedergelassenen Bereich verschrieben werden, um schwere Verläufe bei Risikogruppen frühzeitig zu verhindern. Die Impfstrategie hat sich von Massenimpfungen hin zu gezielten, an aktuelle Virusvarianten angepassten Auffrischungen entwickelt. Das bedeutete, dass auch Risikopatienten in den normalen Alltag zurückkehrten. Der Schutz lag damit stärker bei individuellen Entscheidungen (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>).

Die berufliche Tätigkeit konnte unter diesen Umständen nicht mehr nur im häuslichen Umfeld ausgeübt werden. Ein zumutbarer Arbeitsplatz stand den Bf im Beschwerdezeitraum 2023 beim Arbeitgeber zur Verfügung.

Wie sich aus dem festgestellten Sachverhalt weiters ergibt, hat der Arbeitgeber den Beschwerdeführer mit Schreiben vom 18.11.2022 aufgefordert, von zu Hause aus zu arbeiten. Dadurch, dass der Beschwerdeführer von der Möglichkeit seine nichtselbständige Tätigkeit weiterhin im Homeoffice auszuüben Gebrauch machte, ist er zwar der Aufforderung des Dienstgebers erfolgt, aber vor allem auch freiwillig im Interesse des Schutzes der eigenen Gesundheit und jener seiner Angehörigen. Diese Intention entspricht typischerweise ein in der privaten Lebensführung begründeten Motivation.

Weiters ist der Umstand zu beachten, dass vor Ausbruch der Pandemie im Jahr 2020 und nach Eintritt der Lungenembolie im Jahr 2017 Homeoffice an lediglich 1-2 Tagen pro Woche ausgeübt wurde und bereits in diesem Zeitraum der Bf seine Arbeit nicht zum Großteil von zu Hause aus erledigen musste.

Der erkennende Senat sieht es daher als erwiesen an, dass zur Erhaltung und zur Sicherung der Einkunftsquelle die berufliche Tätigkeit aus gesundheitlichen Gründen im Beschwerdezeitraum 2023 nicht zwingend von der Wohnung aus ausgeübt werden musste und ein zumutbarer Arbeitsplatz jederzeit beim Arbeitgeber zur Verfügung stand.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

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. Weiters wurde die Tätigkeit des Bf im festgestellten Berufsbild im beschwerdegegenständlichen Zeitraum an 177, somit mehr als zur Hälfte, im häuslichen Arbeitszimmer abgewickelt. Das häusliche Arbeitszimmer bildete daher den Mittelpunkt der 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 der Verkehrsauffassung folgend 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 Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers ergibt sich zwar einerseits aus der regelmäßig, und nicht bloß gelegentlich, ausgeübten Tätigkeit am Computer, Telefon und Internet. Im gegenständlichen Fall stand andererseits dem Bf jedoch ein jederzeit zugängliches Arbeitszimmer beim Arbeitgeber zur Verfügung, welches vom Bf im Beschwerdezeitraum, wenn auch nur in untergeordnetem Ausmaß, genutzt wurde.

Die freiwillige und nicht auf gesetzlicher oder behördlicher Anordnung basierende Vereinbarung, die Tätigkeit zu einem überwiegenden Teil im Homeoffice zu erledigen (Bestätigung Homeoffice), steht dem nicht entgegen. Die Notwendigkeit ist somit nicht gegeben.

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). Dies ist in der gegenständlichen Beschwerdesache, aufgrund der Einstufung von Covid-19 als normalisierte Krankheit für den Beschwerdezeitraum 2023, nicht der Fall.

Der allgemeine Schutz der Gesundheit des Partners des Bf ist typischerweise ein der privaten Lebensführung zuzurechnendes Motiv (vgl. BFG RV/2100647/2022 vom 9.8.2023 mit Verweis auf VwGH 89/14/0277 vom 17.9.1990).

Die gesetzlichen und die von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien für die steuerliche Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers sind im gegenständlichen Fall nicht 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 steuerliche abzugsfähig sind oder nicht folgt dieses Erkenntnis den gesetzlichen Anordnungen sowie der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Salzburg, am 8. Jänner 2026