

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Adr1, gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 12.09.2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem beigeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden Bf) übt seit 1986 die Tätigkeit einer Sachbearbeiterin bei einem Versicherungsunternehmen aus.

In ihrer elektronischen Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2013 beantragte sie ua die Berücksichtigung von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer iHv 917,85 € als Werbungskosten.

Mit **Vorhalt** vom 27.5.2014 wurde die Bf aufgefordert, Unterlagen zu den erklärten Werbungskosten nachzureichen, wobei bei mehreren Belegen eine Kostenaufstellung (je Aufwandsgruppe) beizulegen sei, die auch den Verwendungszweck enthalte. Um den beruflichen Zusammenhang der Aufwendungen erkennen zu können, werde um Bekanntgabe

ihres Tätigkeitsbereiches laut Arbeitsvertrag, der Vergütungen vom Arbeitgeber oder von Einrichtungen wie beispielsweise die Arbeiterkammer, Land (Bildungskonto) ersucht. Weiters sei zu der beantragten Pendlerpauschale ua die genaue Anschrift der Arbeitsstätte, genaue Anschrift der von der Arbeitsstätte nächstgelegenen Wohnung, kürzest befahrbare einfache Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in km sowie die Anzahl der Fahrten im Kalendermonat bekannt zu geben.

Dazu gab die Bf an, dass der prozentmäßige Anteil des Arbeitszimmers, welches 14,59 m² groß sei, an der Gesamtwohnfläche von 112,89 m² 12,92 % betrage. Dieser Prozentsatz sei sowohl bei 1,5 % des Kaufpreises als auch bei den restlichen Betriebskosten angewendet worden. Aus dem beigelegten Gehaltszettel sei die Höhe der Telearbeitszulage ersichtlich. Der ebenfalls beigelegte Telearbeitsvertrag sei aus dem Jahr 2001, somit 13 Jahre alt, und beziehe sich auf ihren damaligen Wohnort in Wien und eine Vollzeitbeschäftigung. Weiters gab die Bf bekannt, dass das Pendlerpauschale für eine Wegstrecke von 39 km und an 4 bis 7 Tage im Monat begehrt werde.

Mit **Einkommensteuerbescheid** für das Jahr 2013 vom 12.9.2014 wurden die Werbungskosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung nicht anerkannt, da darin weder ein Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit noch eine (nahezu) ausschließliche berufliche Nutzung gegeben war.

In der der dagegen eingebrachten **Beschwerde** vom 17.9.2014 entgegnete die Bf, dass sie das Arbeitszimmer sehr wohl ausschließlich beruflich nutze. Vielmehr müsse es so sein, dass bei abwechselnder Tätigkeit am betrieblichen Arbeitsplatz und im häuslichen Arbeitszimmer, die zeitliche Aufteilung ein wesentliches Indiz sei. Werde das Arbeitszimmer an drei Tagen in der Woche genutzt, so werde hier auch der qualitative Mittelpunkt der Tätigkeit liegen.

Die abweisende **Beschwerdevorentscheidung** vom 24.9.2014 wurde wie folgt begründet:

"Laut der vorgelegten Telearbeitsvereinbarung beträgt das Ausmaß der wöchentlichen Telearbeit 50 %, welche im häuslichen Arbeitszimmer verrichtet wird. Für die restliche Arbeitszeit steht ein Arbeitsplatz im Betrieb zur Verfügung. Die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer setzt voraus, dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet und die Art der Tätigkeit den Aufwand unbedingt notwendig macht (VwGH 23.5.1996, 94/15/0063, VwGH 31.10.2000, 95/15/0186). Da im Betrieb ein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, erfolgt Teleworking auf freiwilliger Basis. Die Kosten für das Arbeitszimmer sind daher nicht unbedingt notwendig und daher nicht abzugsfähig.

Die in der Beschwerde angesprochene wertende Gewichtung findet nur bezüglich der Beurteilung des Schwerpunktes eines Berufsbildes Anwendung (Musiker, Sachverständiger - vgl zB VwGH 2.9.2009, 2005/15/0049). Der materielle Schwerpunkt ihrer Tätigkeit liegt jedenfalls im Büro."

Im **Vorlageantrag** vom 25.9.2014 monierte die Bf, dass der im Betrieb vorhandene Arbeitsplatz ihr nicht alleine zur Verfügung stehe, da sie diesen mit einer Arbeitskollegin teilen müsse (desksharing). Wenn im Falle von Besprechungen beide anwesend sein müssen, müsse immer eine von beiden anschließend wieder nach Hause fahren, da kein Arbeitsplatz für beide gleichzeitig vorhanden sei. Es wurde auch eine "Zeitnachweisliste" für die Abrechnungsperiode 2013 übermittelt, wonach nachgewiesen werde, dass die Bf an mindestens 3 Tagen pro Woche von ihrem Heimarbeitsplatz aus arbeite, sowie eine Broschüre des Arbeitgebers, aus der hervorgehe, dass im Falle von Telearbeit der Arbeitsplatz mit Kollegen geteilt werden müsse.

Die vorgelegte Zeitnachweisliste (ausgenommen Urlaub/Krankenstand) für die Abrechnungsperiode 2013 weist folgende Arbeitszeiten auf:

| 2013 | Gesamtzahl Arbeitstage | davon Telearbeitstage (Anzahl) | davon Telearbeitstage (in %) | davon Arbeitstage im Büro |
|-----------|---------------------------|--------------------------------------|------------------------------------|---------------------------------|
| Jänner | 20 | 14 | 70,0 | 6 |
| Februar | 10 | 7 | 70,0 | 3 |
| März | 21 | 14 | 66,7 | 7 |
| April | 16 | 9 | 56,2 | 7 |
| Mai | 11 | 7 | 63,6 | 4 |
| Juni | 15 | 8 | 53,3 | 7 |
| Juli | 12 | 7 | 58,3 | 5 |
| August | 8 | 5 | 62,5 | 3 |
| September | 21 | 13 | 61,9 | 8 |

| | | | | |
|----------|----|----|------|---|
| Oktober | 19 | 13 | 68,4 | 6 |
| November | 17 | 9 | 52,9 | 8 |
| Dezember | 13 | 8 | 61,5 | 5 |

Im Rahmen des Rechtsmittelverfahrens wurde die Bf vom Bundesfinanzgericht mit **Vorhalt** vom 26.5.2015 aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten bzw erforderlichenfalls die nötigen Unterlagen vorzulegen:

"1) Welche Tätigkeiten wurden von Ihnen im Jahr 2013 konkret ausgeübt? (Beschreibung der beruflichen Tätigkeit im und außerhalb des Arbeitszimmers, insbesondere welche Tätigkeiten üben Sie zu Hause, welche an ihrer Dienststelle aus)

2)a) Welche Vereinbarungen wurden mit Ihrem Dienstgeber betreffend der Tätigkeit als Teleworkerin getroffen? (Bestätigung des Dienstgebers darüber; insbesondere welche Vereinbarungen sind für das Jahr 2013 diesbezüglich getroffen worden) [die bereits vorgelegte Vereinbarung zur Errichtung eines Telearbeitsplatzes betrifft einerseits das Jahr 2001 und andererseits eine Wohnung in 1170 Wien]

b) In welchen Fällen ist ein Erscheinen am Dienstort erforderlich? (Jour fixe, Vertretungstätigkeit, bei Krankheit oder Urlaub der Kollegen usw)

3) Kopie des Wohnungsplanes (des gesamten Reihenhauses) mit genauen Markierung des Arbeitszimmers und Angabe der darin befindlichen Einrichtungsgegenstände (ev Skizze)

4) Genaue Aufschlüsselung der geltend gemachten Ausgaben für das Arbeitszimmer (917,85 €), insbesondere wie setzt sich dieser Betrag zusammen?"

Mit **Schreiben** vom 22.6.2015 nahm die Bf wie folgt Stellung:

"1) Ich übe seit 1.7.1986 die Tätigkeit des Sachbearbeiters in der Kfz-Vertragsabteilung aus. Zu meinen Aufgaben zählt ua Offertlegung, Risikoprüfung und evtl Ablehnung gem Annahmerichtlinien bei Antragseingang, sofern diese positiv erledigt ist, Ausstellung der Polizze, sämtliche Änderungen der Verträge bis zur Vertragsbeendigung (Änderung Zahlungsweise, Änderung Deckungsumfang, Kündigung bei Nichtzahlung/evtl nach Schaden bei Schadenshäufigkeit, dh Beobachtung des Kundenergebnisses etc), telefonische Kundenberatung, Servicerung Außendienst und unabhängige Makler. Diese Aufgaben decken sich zu 100 % sowohl im Büro als auch am Heimarbeitsplatz.

2)a) Seit Errichtung meines Telearbeitsplatzes im Jahre 2001 wurde keine weitere (schriftliche) Vereinbarung mit meinem Arbeitgeber getroffen. Ich bin 2007 von 1170 Wien, P-Gasse, nach B,

A-Gasse, übersiedelt. Diesen Umstand habe ich unserer IT-Abteilung bekanntgegeben, welche dann die technische Umsetzung in die Wege geleitet hat.

Die Tage, welche ich im Büro oder am Heimarbeitsplatz verbringe, vereinbare ich mit meiner Kollegin, mit der ich mir den Büroarbeitsplatz teile.

b) Ein außerordentliches Erscheinen am Dienstort ist lediglich bei (wichtigen) Besprechungen, Workshops, Seminaren, bei Softwareaktualisierungen (da diese wg großen Datenmenge im Firmennetzwerk durchgeführt werden müssen) oder bei technischen Gebrechen, welche nicht über Fernwartung behoben werden können, erforderlich.

3) Den gesamten Wohnungsplan finden Sie im Anhang, habe zusätzlich zur Skizze ein paar Fotos angefertigt. Das Arbeitszimmer ist das ehemalige Kinderzimmer meiner Tochter, daher befindet sich noch der Schrank darin, da er für die Nische angefertigt wurde und sonst nirgendwo hinpasst, dieser ist aber, bis auf einige Arbeitsutensilien, leer. Auf dem roten Sessel neben dem Schreibtisch liegt immer mein Hund, während ich arbeite.

4) Eine Excel-Datei betreffende Aufschlüsselung der geltend gemachten Ausgaben finden Sie ebenfalls im Anhang, inkl dazugehöriger Belege."

Zu diesen Beweisaufnahmen erfolgte innerhalb der vom Bundesfinanzgericht gesetzten Frist keine Stellungnahme durch das Finanzamt.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Strittig ist die steuerliche Anerkennung eines im Wohnungsverband der Bf gelegenen Raumes als Arbeitszimmer.

Folgender entscheidungswesentliche Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Die Bf war im Jahr 2013 als Sachbearbeiterin in der Kfz-Vertragsabteilung tätig, wobei sie im Rahmen der Vertragsabwicklung Aufgaben wie die Offertlegung, Risikoprüfung, Ausstellung der Polizze, sämtliche Änderungen der Verträge bis zur Vertragsbeendigung (Änderung Zahlungsweise oder Deckungsumfang, Kündigung bei Nichtzahlung oder nach Schaden bei Schadenhäufigkeit, dh Beobachtung des Kundesergebnisses etc), telefonische Kundenberatung, Servicierung Außendienst und unabhängige Makler - sowohl am als auch außerhalb des Heimarbeitsplatzes - ausübte.

Die Tätigkeit der Bf erfolgt in der Form, dass sie sich einen Büroarbeitsplatz mit einer Kollegin in Form eines "desksharing" teilt. Ein Erscheinen am Dienstort ist lediglich bei wichtigen Besprechungen, Workshops, Seminaren, bei Softwareaktualisierungen größeren Umfanges oder technischen Gebrechen erforderlich. Eine gleichzeitige Anwesenheit beider Mitarbeiter ist nicht möglich.

Nach den vorliegenden Zeitaufzeichnungen war die Bf grundsätzlich an zumindest 3 Tagen in der Woche in ihrem häuslichen Arbeitszimmer tätig, konkret war sie im Jahr 2013 an 114 Tagen von 183 Arbeitstagen (d.s. durchschnittlich 62,3 %) in Form der Telearbeit zu Hause tätig.

Seit Errichtung eines Telearbeitsplatzes im Jahr 2001 wurde keine weitere (schriftliche) Vereinbarungen mit dem Arbeitgeber getroffen. Im Jahr 2007 übersiedelte sie von einer Wohnung in 1170 Wien in ein Reihenhaus in Niederösterreich, wobei die zuständige IT-Abteilung für die erforderliche technische Umsetzung sorgte. Die erforderlichen Arbeitsmittel (ISDN-Anschluss, Telefon, Computer, Mobiliar) wurden vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt. Die Bf erhält monatlich eine Aufwandsentschädigung (Telearbeitszulage) iHv 45,19 €.

Nach einem Beschluss des Bezirksgerichtes steht das Reihenhaus nach einem Scheidungsvergleich seit 2013 im Alleineigentum der Bf.

Nach vorliegendem Wohnungsplan befindet sich das Arbeitszimmer im 1. Stock des Reihenhauses und hat 14,59 m², daher 12,92 % von der Gesamtnutzfläche von 112,90 m². Es handelt sich um das ehemalige Kinderzimmer ihrer Tochter.

Nach einer von der Bf angefertigten Skizze sowie Fotos befinden sich darin ein Schreibtisch samt Sessel sowie ein Schrank und ein Drucker. Der für die Nische angepasste Schrank ist bis auf einige Arbeitsutensilien (wie Ordner) leer, was auch auf den vorgelegten Fotos ersichtlich ist. Auf dem roten Sessel neben dem Schreibtisch liege während ihrer häuslichen Tätigkeit immer ihr Hund.

Die geltend gemachten Aufwendungen betragen 960,91 € und beinhalten anteilige Betriebskosten (Strom, Kanalbenützungsgebühren, Haushaltsversicherung, Kehrgebühr, Abfallwirtschaft, sonstige Betriebskosten) iHv 532,58 € und eine anteilige Afa iHv 428,33 €.

Rechtliche Würdigung des Sachverhaltes zu diesem Streitpunkt:

Gemäß § 16 Abs 1 Satz 1 EStG 1988 sind Werbungskosten grundsätzlich definiert als *„Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.“*

Als einige der Ausnahmen davon dürfen gemäß § 20 Abs 1 EStG 1988 *„bei den einzelnen Einkünften ... nicht abgezogen werden:*

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

2. a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

...

*d) 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.*

..."

Grundsätzlich wird zwar nach § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 die Abzugsfähigkeit von Kosten für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer verneint.

Für die Begründung der Abzugsfähigkeit muss das Arbeitszimmer "den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen" darstellen.

Aus § 20 Abs 1 Z 1 und Z 2 lit a EStG 1988 leitete der Verwaltungsgerichtshof schon vor der Schaffung des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 durch StruktAnpG 1996 (BGBl.201/1996) ab, dass ein steuerlich absetzbares Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit nötig sein sowie nahezu ausschließlich beruflich genutzt werden muss. Diese Voraussetzungen sind laut VwGH 25.2.2004, 2003/13/0124, und VwGH 25.5.2011, 2007/13/0119, auch nach der Schaffung des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 zu erfüllen.

Die berufliche Notwendigkeit für ein Arbeitszimmer ist nicht gegeben, wenn dem Steuerpflichtigen beim Arbeitgeber ein Arbeitsplatz zur Verfügung steht und die Telearbeit nur aus privaten Gründen - und nicht etwa im Rahmen eines "Shared-Desk-Konzeptes", wo nicht für alle Mitarbeiter ständig ein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, oder bei einem aus anderen Gründen ungeeigneten Arbeitsplatz beim Arbeitgeber (siehe Beispiele bei Krafft in Wiesner/Grabner/Wanke, § 20 EStG, Anm 37) - erfolgt. Der (freiwillige) Verzicht auf die Nutzung eines Büros beim Arbeitgeber führt nicht zu einer Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers (Doralt, EStG, 11. Auflage, § 20 Rz 104/9; VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176).

Streitgegenständlich ist nach Aktenlage, insbesondere nach Wohnungsplan und Fotos des Arbeitszimmers, die (nahezu) ausschließliche berufliche Nutzung und eine zweckentsprechende Einrichtung des Arbeitszimmers ersichtlich.

Da der Bf kein vollwertiger Büroarbeitsplatz zur Verfügung steht, sie sich diesen mit einer Kollegin teilen muss, kann nicht von einer "freiwilligen" Nutzung des Arbeitszimmers gesprochen werden. Die Möglichkeit der Benutzung eines jederzeit zugänglichen Arbeitszimmers beim Arbeitgeber ist nicht gegeben, sodass von der Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers auszugehen ist.

Die berufliche Tätigkeit der Bf umfasst sowohl Tätigkeitskomponenten, die außerhalb des Arbeitszimmers, als auch solche, die im Arbeitszimmer ausgeübt werden, wobei die Tätigkeitskomponente, die auf das Arbeitszimmer entfällt, typischerweise nicht als für das Berufsbild als "Teleworkerin" (bloß) unwesentlich zu bezeichnen ist.

Der Mittelpunkt einer Tätigkeit iSd § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 ist laut VwGH 24.6.2004, 2001/15/0052 und VwGH 24.03.2009, 2006/13/0137, nach dem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen; im Zweifel ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit benützt wird.

Im vorliegenden Fall findet die berufliche Tätigkeit der Bf an zwei Orten statt. Ob der materielle Schwerpunkt im häuslichen Arbeitszimmer liegt oder nicht, ist somit nach einer sogenannten "wertenden Gewichtung" (vgl Baldauf, Jakom, § 20 EStG, Rz 51) zu beurteilen.

Nach vorgelegten Zeitaufzeichnungen (siehe Näheres oben) ist davon auszugehen, dass die Bf in zeitlicher Hinsicht an zumindest drei Tagen in der Woche in ihrem häuslichen Arbeitszimmer tätig war.

Das hat zur Folge, dass der Mittelpunkt der Erwerbstätigkeit im Sinne des § 20 Abs 2 Z 2 lit d EStG 1988 nach den zeitlichen Komponenten im häuslichen Arbeitszimmer liegt.

Die geltend gemachten Aufwendungen und Ausgaben der Bf für ihr häusliches Arbeitszimmer waren daher für das Jahr 2013 steuerlich anzuerkennen, da sie sowohl aufgrund der Art der beruflichen Tätigkeit als auch auslastungsbedingt notwendig sind.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht 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.

Vielmehr sind die hier strittigen Rechtsfragen durch die eindeutige Gesetzeslage und die im Erwägungsteil referierte Rechtsprechung zweifelsfrei klargestellt.

Wien, am 28. September 2015