

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Vorsitzenden und die weiteren Senatsmitglieder im Beisein der Schriftführerin in der Beschwerdesache BfV1., vertreten durch Steuerberater, gegen die Bescheide des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2002, 2003 und 2004 in der Sitzung am 9.6.2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist als Facharzt für Innere Medizin selbständig tätig. Daneben betätigt er sich in seinem Fach als Gutachter.

Im Ergebnis einer abgabenbehördlichen Prüfung versagte das Finanzamt - soweit im verwaltungsgerichtlichen Verfahren noch strittig - die Berücksichtigung von Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer mit folgender Begründung:

"TZ. 6 Arbeitszimmer im Wohnhaus

Aufwendungen für das im Dachgeschoss des Wohnhauses des Herrn BfV2 in X. gelegene "Arbeitszimmer" wurden bisher in folgender Höhe abgesetzt:

2002	2003	2004	
13,33	16,11	30,13	19,23 % der Wassergebühren
350,92	350,92	369,56	19,23 % der Energiebezüge
430,00	430,00	430,00	19,23 % der HH-Versicherung

1.108,98	1.108,98	1.127,46	19,23% der Zinsen f.d.Darlehen
1.903,23	1.906,01	1.957,15	

Lt. Auskunft des Herrn BfV2 ist das Zimmer ausgestattet mit einem Computer mit Internet und einem Bücherregal mit Fachliteratur. Das Zimmer dient zum Aktenstudium für die Gerichtsgutachten, zur Vorbereitung auf Vortragstätigkeiten und zur allgemeinen Fortbildung.

Dazu wird seitens der BP folgendes festgestellt:

Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung dürfen gemäß § 20 EStG bei den einzelnen Aufwendungen nicht abgesetzt werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben 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.

Nur wenn ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildet, sind die darauf entfallenden Aufwendungen als Betriebsausgaben absetzbar. Im Rahmen einer Einkunftsquelle (Einkünfte aus der Facharztpraxis und Einkünfte aus der Gutachtertätigkeit stellen eine Einkunftsquelle dar) muss auf jene Tätigkeit, für die das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt, mehr als 50% der Einnahmen dieser Arbeitsquelle entfallen.

Die erklärten Einkünfte aus Gutachtertätigkeit sind im Verhältnis zu den erzielten Gesamteinnahmen pro Jahr von untergeordnetem Ausmaß (unter 50%), die Absetzung von Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer ist daher nicht zulässig (vgl. LSTR RZ 332 und Arbeitsbuch Oberlaa 2000, S 31)."

Das Finanzamt erließ - nach Wiederaufnahme der Verfahren - den Feststellungen der Betriebsprüfung folgende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002 bis 2004.

Die steuerliche Vertretung des Bf. brachte mit Schriftsatz vom 27.10.2006 innerhalb offener Frist das Rechtsmittel der Berufung ein und beantragte, die Einkommensteuer 2002, 2003 und 2004 unter Anerkennung des Arbeitszimmers zu veranlagern. Einziger Berufungsgegenstand sei somit die Rechtsfrage, ob das Arbeitszimmer des Bf. auch mit den anteiligen Kosten zu berücksichtigen sei.

Es werde nochmals darauf hingewiesen, dass das Arbeitszimmer ausschließlich für den beruflichen Einsatz des Bf. verwendet werde, also sowohl von Einrichtung als auch von der tatsächlichen Nutzung ausschließlich für die Tätigkeit des Bf. im Rahmen seiner gutachterlichen Tätigkeit Verwendung finde. Der Bf. erziele nämlich neben

seinen Einkünften aus selbständiger Ordination einen erheblichen Anteil an Einkünften aus gutachterlicher Tätigkeit. Hierbei sei der Bf. in einer Mehrzahl von Fällen für das Arbeits- und Sozialgericht als Gutachter tätig und habe hier eine Vielzahl an Einzelfällen durch Würdigung der vorliegenden Unterlagen in Schriftform auszuarbeiten. Diese gutachterliche Tätigkeit könne der Bf. nicht in der bestehenden Ordination durchführen, da die diesbezüglichen Ordinationsräumlichkeiten im Rahmen seiner Fachordination die Möglichkeiten für die Verwahrung und die Bearbeitung der Akten nicht haben, da eine Vielzahl an Gerichtsakten hierbei zu bearbeiten sei und die diesbezüglichen Ablage- und Bearbeitungsflächen in seiner Ordination nicht vorlägen beziehungsweise nicht zur Verfügung stünden.

Demzufolge könne der Bf. entweder entsprechende Räumlichkeiten von dritten Personen anmieten, um so ausreichende Räumlichkeiten zu schaffen, oder die im Dachgeschoss seines Hauses eingerichteten Büroräumlichkeiten nutzen. Da aber aus Gründen der Zeitökonomie und der Kosten die diesbezügliche Nutzung in den Räumlichkeiten in XV1 erheblich effizienter sei, seien bei der Höhe der Einkünfte des Bf. die diesbezüglichen Ausgaben anzuerkennen. Bei richtiger rechtlicher Würdigung handle es sich somit nicht um ein häusliches Arbeitszimmer, sondern um einen weiteren Ordinationsraum für die Ausfertigung der Gutachten.

Es sei unbestritten, dass die Kosten dieser Räumlichkeiten in direktem Zusammenhang mit den Einkünften aus gutachterlicher Tätigkeit als Arzt stünden; wenn die diesbezüglichen Schreib- und Diktatarbeiten des Bf. nicht möglich seien, so wären auch die Einnahmen als Gutachter nicht mehr möglich.

Unter Hinweis auf die Entscheidung des UFS GZ RV/1952-W/03 vom 30. November 2005, in der sogar ein häusliches Arbeitszimmer des Arztes anerkannt worden sei, werde daher um Anerkennung der diesbezüglichen Ausgaben im Berufungswege ersucht.

Beantragt werde gemäß § 284 Abs. 1 Z 1 BAO eine mündliche Verhandlung und gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO die Entscheidung des gesamten Berufungssenates.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20.7.2007 wurde die Berufung vom 27.10.2006 gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2002, 2003 und 2004 als unbegründet abgewiesen.

In der Bescheidbegründung wird ausgeführt, am Wohnort des Bf. befinde sich im Dachgeschoss des Hauses ein Raum, der laut Angaben des Bf. mit einem Computer mit Internet und einem Bücherregal mit medizinischer Literatur ausgestattet sei. Genutzt werde dieser Raum für das Aktenstudium für Gerichtsgutachten, die Vorbereitung zur Vortragstätigkeit (Sportärztereferent d. XY. Ärztekammer) und die Fortbildung.

Im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit habe der Bf. folgende Honorare als Betriebseinnahmen erklärt:

"Einnahmen absolut:

	2002	2003	2004
--	------	------	------

Honorare NÖGKK	279.462,23	368.321,54	376.286,22
Honorare VA öffentl. Bediensteter	58.191,59	77.276,46	70.245,29
Honorare VA d. Eisenbahner	27.618,25	32.981,02	34.092,04
Honorare SV d. gew. Wirtschaft	31.522,25	35.368,14	28.617,72
Honorare Krankenfürsorgeanstalt	2.707,32	2.463,99	2.761,76
Honorare Ärztchammer	210,01	2.624,38	104,78
Honorare Ordination	10.154,37	7.015,59	6.261,40
1) Einnahmen als Facharzt	409.866,02	526.051,12	518.369,21
2) Erlöse aus Vorträgen	3.524,86	4.903,85	4.750,63
3) Honorare aus Gerichtsgutachten	17.005,08	27.522,50	34.316,80
Summe Einnahmen	430.395,96	558.477,47	557.436,64

Einnahmen in %:

	2002	2003	2004
1) Einnahmen als Facharzt	95,23%	94,19%	92,99%
2) Erlöse aus Vorträgen	0,82%	0,88%	0,85%
3) Honorare aus Gerichtsgutachten	3,95%	4,93%	6,16%
	100,00%	100,00%	100,00%"

Die Tätigkeit als Facharzt für Innere Medizin und als Gutachter auf dem medizinischen Gebiet (Invalidität, Pflegegeld) sowie als Vortragender bei der XY Ärztekammer sei auf

Grund ihres engen Zusammenhanges als eine einzige Einkunftsquelle zu betrachten und sei auch so erklärt worden.

In der Begründung der Berufungsvorentscheidung wird weiters auf die Stellungnahme der Betriebsprüferin verwiesen, wonach seitens der BP nicht angezweifelt werde, dass der streitgegenständliche Raum ausschließlich beruflich genutzt werde. Dass der Raum ausschließlich der Gutachtertätigkeit diene, widerspreche den Angaben des Bf. im Zuge einer Besprechung am 11.7.2006. Damals habe der Bf. angegeben, dass das Arbeitszimmer zum Aktenstudium als Gerichtsgutachter, zur Vorbereitung von Vorträgen als Sportärztereferent der XY Ärztekammer und der medizinischen Fortbildung diene. Warum die gutachterliche Tätigkeit (Aktenstudium von Akten) nicht in den Ordinationsräumlichkeiten des Bf. stattfinden könne, sei seitens der Betriebsprüfung nicht nachvollziehbar. Im Zuge der Besichtigung der Fachordination in A. habe die BP den Eindruck gewonnen, dass es sich um eine sehr schöne, helle und geräumige Ordination handle, die nach Ansicht der BP ausreichend Platz für Literatur und Akten biete. Die von der steuerlichen Vertretung des Bf. angezogene Unterscheidung zwischen einem häuslichen Arbeitszimmer und einem weiteren Ordinationsraum, sei im gegenständlichen Fall nicht von Bedeutung. Von ausschlaggebender Bedeutung sei nach Ansicht der BP, dass es sich um ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer handle, für welches ab 1996 die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 gelten.

Die steuerliche Vertretung des Bf. brachte mit Schriftsatz vom 4.9.2007 einen Antrag ein, die Berufung der Abgabenbehörde II. Instanz vorzulegen und wiederholte den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung und Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat.

In der mündlichen Verhandlung führte der steuerliche Vertreter des Bf. aus, es ergebe sich aus den für die Gutachtertätigkeit bezahlten Honoraren von € 200,00 bis € 400,00 pro Fall, dass der Bf. 70 bis 100 Gutachten pro Jahr erstellt habe. Die Ordination in A. habe keinen Platz für die Lagerung der Gerichtsakten geboten. Außerdem sei die Ordination in A. zu dieser Zeit von zwei Ärzten genutzt worden. Der Finanzamtsvertreter stellte dazu fest, es sei nicht aktenkundig, dass die Ordination von zwei Ärzten genutzt worden sei.

Im Hinblick auf die oft jahrelange Verfahrensdauer der einzelnen zu begutachtenden Fälle, so der steuerliche Vertreter, seien bis zu 200 Gerichtakten zu lagern gewesen. Die Honorarsätze der Gutachter seien gesetzlich festgelegt, es sei daher nicht möglich die Einnahmen aus der Gutachtertätigkeit mit den Einnahmen aus Ordination zu vergleichen. Die Verhältnisrechnung in der Berufungsvorentscheidung sei daher nicht sachgerecht.

Der Finanzamtsvertreter verwies darauf, wenn man sich die Art der Tätigkeit als Gutachter ansehe, so bestehe diese in der Befundung und Begutachtung eines Menschen und nicht in einer bloßen Aktenlagerung. Die Untersuchung der betreffenden Person habe auch nicht im Arbeitszimmer stattgefunden, sondern in den jeweiligen Ordinationsräumlichkeiten. Daraus sei erkennbar, dass sich auch der Mittelpunkt der Tätigkeit in den Ordinationsräumen befunden habe.

Der steuerliche Vertreter brachte vor, die Befundung sei durch Diktat in ein Diktaphon in der Ordination erfolgt, dann habe der Bf. die Unterlagen wieder mit nach Hause genommen und im Arbeitszimmer die schriftliche Bearbeitung incl. Befundausstellung durchgeführt. Das Wesentliche der Tätigkeit habe dabei darin bestanden, nachzulesen, welche körperliche Beeinträchtigung zu welcher beruflichen Beeinträchtigung führt.

Der Finanzamtsvertreter erwiderte, dieses Vorbringen sei für das Finanzamt nicht nachvollziehbar. Es sei nicht verständlich, warum die Infrastruktur der Ordination nicht genutzt werden sollte und nur wegen der Aktenlagerung der Mittelpunkt der Tätigkeit ins Arbeitszimmer verlagert werden sollte.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 in der für den streitgegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung lautet wie folgt:

"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 Besonderheit des häuslichen Arbeitszimmers liegt darin, dass seine (Mit)Nutzung im Rahmen der Lebensführung vielfach nahe liegt, von der Behörde aber der Nachweis seiner Nutzung für die Lebensführung, zumal ein solcher Ermittlung im Privatbereich des Steuerpflichtigen erfordert, nur schwer zu erbringen ist. Aus diesem Grund bestehen auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn der Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer davon abhängig macht, dass es den Mittelpunkt der entsprechenden Betätigung des Steuerpflichtigen darstellt (vgl. VwGH vom 22.1.2004, 2001/14/0004).

Die Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer, ein sogenanntes häusliches Arbeitszimmer, sind - zusätzlich zu den in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 normierten Voraussetzungen - nach den von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien weiters nur dann anzuerkennen, wenn ein Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen notwendig ist, der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt und auch entsprechend eingerichtet ist (vgl. VwGH vom 19.12.2013, 2010/15/0124 mwN).

Im Erkenntnis vom 27.5.1999, 98/15/0100, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass das in der ab 1996 anzuwendenden Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 enthaltene Tatbestandsmerkmal des Mittelpunkts der gesamten (betrieblichen/beruflichen) Tätigkeit nur auf die gesamte Betätigung im Rahmen des konkreten Betriebes (der konkreten beruflichen Tätigkeit), nicht aber auf die gesamten Einkünfte, abstellt. Jedenfalls dann, wenn eine Einkunftsquelle den Aufwand für

das Arbeitszimmer bedingt, die andere aber nicht, ist der Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nur aus der Sicht der einen Einkunftsquelle zu bestimmen (vgl. VwGH 28.5.2009, 2006/15/0299).

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, hat einkunftsquellenbezogen nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen. Lässt sich eine Betätigung (Berufsbild) in mehrere (Tätigkeits)Komponenten zerlegen, erfordert die Beurteilung nach der Verkehrsauffassung eine wertende Gewichtung dieser Teilkomponenten (vgl. Krafft in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 15. Erg.Lfg. § 30 Anm 43).

Die einkunftsquellenbezogene Beurteilung erfordert gegebenenfalls eine Prüfung, ob mehrere Tätigkeiten insgesamt als eine (einzige) Einkunftsquelle oder aber jeweils als eigenständige Einkunftsquellen anzusehen sind. Die Beurteilung hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung zu erfolgen und ist jedenfalls durch die Zuordnung zur selben Einkunftsart des § 2 Abs. 3 begrenzt.

Eine (einzige) Einkunftsquelle umfasst alle derselben Einkunftsart zuzuordnenden Tätigkeitsbereiche, die in einem engen sachlichen Wirkungszusammenhang stehen, mögen sie auch in unterschiedlichen Leistungen nach außen in Erscheinung treten (vgl. Jakom/Baldauf EStG 2015, § 20 Rz 48).

Die einkunftsquellenbezogene Beurteilung ist danach unterschiedlich, je nachdem, ob die Einkunftsquelle nur eine Tätigkeit umfasst, die einem einzigen Berufsbild zuzuordnen ist oder zwei oder mehrere verschiedene Tätigkeiten umfasst, die jeweils unterschiedlichen Berufsbildern zuzuordnen sind.

Im erstgenannten Fall ist die Frage der Abzugsfähigkeit des Arbeitszimmers (ausschließlich) nach dem Berufsbild zu entscheiden.

Im zweitgenannten Fällen ist im Rahmen einer einzigen Einkunftsquelle zu beurteilen, welche der verschiedenen Tätigkeiten insgesamt den Ausschlag gibt.

Eine derartige Gewichtung kann grundsätzlich nach dem Maßstab der aus den verschiedenen Tätigkeiten nachhaltig erzielten Einnahmen erfolgen (Aufteilung nach dem Einnahmenschlüssel). Wenn danach der (Einnahmen)Anteil, der auf die Tätigkeit entfällt, bei der ihrem Berufsbild nach der Mittelpunkt in einem Arbeitszimmer liegt, mehr als 50% beträgt (dh innerhalb der Einkunftsquelle überwiegt), stellt das Arbeitszimmer (bezogen auf die gesamte Einkunftsquelle) einen Mittelpunkt dar. Wenn innerhalb der Einkunftsquelle die Tätigkeit überwiegt, für die berufsbildbezogen das Arbeitszimmer keinen Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, stellt das Arbeitszimmer innerhalb der einheitlichen Einkunftsquelle keinen Mittelpunkt dar.

Der Bf. betreibt im streitgegenständlichen Zeitraum eine Facharztpraxis für Innere Medizin. Daneben erzielt der Bf. Einkünfte aus medizinisch gutachterlicher Tätigkeit, die u.a. ("in einer Mehrzahl von Fällen") für das Arbeits- und Sozialgericht betreffend

Invalidität und Pflegegeld durchgeführt wird. Weiters übt der Bf. eine Vortragstätigkeit als Sportärztereferent der XYV1 Ärztekammer aus.

Zur Feststellung der Betriebsprüfung, wonach das Arbeitszimmer "zum Aktenstudium für die Gerichtsgutachten, zur Vorbereitung auf Vortragstätigkeiten und zur allgemeinen Fortbildung diene", wird in der Berufung vorgebracht, dass das "Arbeitszimmer ... ausschließlich der Tätigkeit unseres Mandanten im Rahmen seiner gutachterlichen Tätigkeit Verwendung findet."

Der dem Bf. nachweislich zur Kenntnis und allfälligen Gegenäußerung übermittelten Stellungnahme der Betriebsprüfung und der als Vorhalt anzusehenden Berufungsvorentscheidung, ist zu entnehmen, dass der Bf. im Zuge einer Besprechung am 11.7.2006, angegeben hat, dass "das Arbeitszimmer zum Aktenstudium als Gerichtsgutachter, zur Vorbereitung von Vorträgen als Sportärztereferent bei der XY Ärztekammer und der medizinischen Fortbildung" dient. Der Bf. ist dieser Feststellung nicht entgegnet und wird daher davon ausgegangen, dass vom Bf. in seinem Arbeitszimmer die angeführten Tätigkeiten durchgeführt wurden.

Fest steht daher, der Bf. erzielte aus den angeführten Tätigkeiten Einkünfte aus selbständiger Arbeit und gibt an, das beantragte Arbeitszimmer für die gutachterliche Tätigkeit, die Vortragstätigkeit und für die ärztliche Fortbildung zu benötigen (siehe Aktenvermerk der BP zur Besprechung vom 11.7.2006, ABP 2. Teil S 446 - 453).

Dem Internetauftritt (siehe abc - Stand 1.6.2006) des Bf. ist zu entnehmen, dass er nach einer Facharztausbildung Innere Medizin als Oberarzt im Krankenhaus mit Schwerpunkt Gastroenterologie und interventionelle Endoskopie tätig war. Weiters übte der Bf. im Institut für Präventiv- und angewandte Sportmedizin in B. eine ärztliche Tätigkeit mit Schwerpunkt ambulante kardiale Rehabilitation und Bewegungstherapie bei inneren Erkrankungen aber auch Betreuung von Freizeit- und Leistungssport aus. Der Bf. bietet in seiner Ordination neben umfangreichen internistischen auch umfangreiche sportmedizinische Leistungen an (siehe ABP 1. Teil S 22 ff).

In der Vorhaltsbeantwortung vom 30.5.2016 wird zur Tätigkeit des Bf. als Gutachter ausgeführt, er ist vom Arbeits- und Sozialgericht B. deshalb "häufigst" beauftragt worden, da seine Gutachten schlüssig und aufgrund seines Schwerpunktes im Bereich Kreislauf und Leistungsmedizinischer Expertise, sehr begehrt waren.

In seinen Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen für den streitgegenständlichen Zeitraum erklärt der Bf. die Honorare aus seiner gutachterlichen und seiner Vortragstätigkeit als Teil seiner Ordinationserlöse (siehe E-Akt S 3/2002, S 3/2003 u. S 3/2004).

Dass auch der Bf. von einem engen Zusammenhang zwischen seiner Tätigkeit als selbständiger Internist und Gutachter ausgeht, zeigt sich aus dem Berufungsvorbringen, wonach bei richtiger rechtlicher Würdigung es sich beim streitgegenständlichen Raum nicht um ein häusliches Arbeitszimmer handelt, sondern um einen weiteren Ordinationsraum für die Ausfertigung von Gutachten.

Festgestellt wird, dass sich auch die neben der Gutachtertätigkeit im Arbeitszimmer ausgeführten Tätigkeiten betreffend Vorbereitung von Vorträgen und allgemeine Fortbildung der Mittelpunkt dieser Tätigkeiten nicht im Arbeitszimmer befindet.

Der erkennende Senat geht bei den aus der Tätigkeit als Facharzt für Innere Medizin und als medizinischer Gutachter sowie als Vortragender bei der XYV1 Ärztekammer erzielten Einkünften auf Grund des engen sachlichen Wirkungszusammenhangs von Ergebnissen aus einer einzigen Einkunftsquelle aus und wurden die Einkünfte auch einheitlich erklärt.

Selbst wenn man davon ausgeht, dass sich der Mittelpunkt der streitgegenständlichen Gutachtertätigkeit im Arbeitszimmer befindet - wovon, wie im Folgenden aufgezeigt wird, nicht auszugehen war - kann der Beschwerde aus folgendem Grund, kein Erfolg zukommen: Für die Tätigkeit als Arzt ist der Tätigkeitsmittelpunkt im streitgegenständlichen Zeitraum eindeutig in der Facharztpraxis gelegen; das Arbeitszimmer stellt für diese Tätigkeit keinen Tätigkeitsmittelpunkt dar. Nach dem Einnahmenschlüssel entfallen 2002 - 4,77%, im Jahr 2003 - 5,81% und im Jahr 2004 7% der Einnahmen auf die gutachterliche Tätigkeit beziehungsweise auf die Vortragstätigkeit und der weitaus überwiegende Teil (2002 - 95,23%, 2003 - 94,19%, 2004 - 93%) auf die selbständige Tätigkeit als Facharzt. Da innerhalb der Einkunftsquelle die Tätigkeit überwiegt, für die das Arbeitszimmer keinen Tätigkeitsmittelpunkt darstellt (Tätigkeit als Facharzt für Innere Medizin), stellt das Arbeitszimmer innerhalb der einheitlichen Einkunftsquelle keinen Mittelpunkt der Tätigkeit im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar.

Wenn der steuerliche Vertreter darauf verweist, dass die Honorarsätze der Gutachter gesetzlich festgelegt seien, es daher nicht möglich sei, die Einnahmen aus der Gutachtertätigkeit mit den Einnahmen aus der Ordination zu vergleichen und die Verhältnisrechnung der Berufungsvorentscheidung daher nicht sachgerecht sei, ist dem entgegenzuhalten, dass kein ziffernmäßig bestimmtes Vorbringen erstattet wurde, welches eine andere Verhältnisrechnung zum Inhalt hat, und überdies das Überwiegen der Einnahmen aus der Ordination so eindeutig ist, dass selbst bei großzügigster Gewichtung der Einnahmen aus der Gutachtertätigkeit - wofür auch aus dem Vorbringen kein Anlass besteht - von einem Überwiegen der Einnahmen aus der Ordination auszugehen ist.

Die Beschwerde war daher schon aus diesem Grund abzuweisen.

Ordinationsräumlichkeiten

Wenn in der Berufung ausgeführt wird, bei richtiger rechtlicher Würdigung handle es sich nicht um ein häusliches Arbeitszimmer, sondern um einen weiteren Ordinationsraum zur Ausfertigung der Gutachten des Bf., so ist darauf zu verweisen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ein Arbeitszimmer dann im Wohnungsverband liegt, wenn es einen Teil der Wohnung oder eines Einfamilienhauses darstellt und über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumlichkeiten verfügt (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, Tz 6.1 zu § 20; sowie VwGH vom 28.11.2000, 99/14/0008 und VwGH vom 22.1.2004, 2001/14/0004).

Es liegen keine Ermittlungsergebnisse vor, wonach das nach den unwidersprochenen Feststellungen der Betriebsprüfung im Dachgeschoss des Wohnhauses des Bf. gelegene "Arbeitszimmer" kein Teil des Wohnhauses des Bf. ist und auch über keinen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumlichkeiten verfügt. Auch in der Berufung wird im Hinblick auf das "Arbeitszimmer", auf die "im Dachgeschoss seines Hauses eingerichteten Büroräumlichkeiten" verwiesen. Daher wird festgestellt, dass der nach Ansicht des Bf. betrieblichen Zwecken dienende Raum über keinen vom Eingang des Wohnhauses getrennten Zugang verfügt und damit nach der aufgezeigten Rechtsprechung von der Betriebsprüfung zu Recht als im Wohnungsverband gelegen beurteilt wurde.

Notwendigkeit

Nach der ständigen Rechtsprechung setzt die steuerliche Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers voraus, dass dieses sowohl aufgrund der Art der beruflichen/ betrieblichen Tätigkeit als auch auslastungsbedingt notwendig ist (vgl. VwGH 30.06.2015, 2013/15/0165).

Die Möglichkeit der Benutzung eines jederzeit zugänglichen Arbeitszimmers beim Arbeitgeber steht der Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers entgegen (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 20 Tz 6.1; sowie 16.12.2003, 2001/15/0197).

Wenn seitens des steuerlichen Vertreters ausgeführt wird, die Ordination in A. habe keinen Platz für die Lagerung der Gerichtsakten geboten, ist einerseits darauf zu verweisen, dass die BP bei der Betriebsbesichtigung festgestellt hat, es sei genügend Raum in der Ordination für die Ausübung der Gutachtertätigkeit durch den Bf. vorhanden und andererseits zur Lagerung von Akten ein Schrank genügt, und dafür kein Arbeitszimmer erforderlich ist. Den Ausführungen in der Verhandlung, der Bf. habe 70 bis 100 Gutachten pro Jahr erstellt und habe im Hinblick auf die oft jahrelange Verfahrensdauer der einzelnen zu begutachtenden Fälle bis zu 200 Gerichtsakten zu lagern, ist entgegenzuhalten, dass nicht glaubwürdig ist, dass der Bf. eine derart große Anzahl von Gerichtsakten bei sich zu Hause aufbewahren musste, zumal er selbst nur 70 bis 100 Gutachten pro Jahr nennt und nicht anzunehmen ist, dass jedes Verfahren jahrelang gedauert hätte. Zudem ist auch mit dem bloßen Hinweis auf 200 zu lagernde Gerichtsakten noch nicht dargetan, dass ein einzelner Aktenschrank nicht für deren Lagerung (Aufbewahrung) ausgereicht hätte.

Das Vorbringen des Bf., wonach der Bf. die gutachterliche Tätigkeit nicht in der bestehenden Ordination durchführen könne, da die diesbezüglichen Ordinationsräumlichkeiten im Rahmen seiner Fachordination die Möglichkeiten für die Verwahrung und die Bearbeitung der Akten nicht haben, da eine Vielzahl an Gerichtsakten hierbei zu bearbeiten sei und die diesbezüglichen Ablage- und Bearbeitungsflächen in seiner Ordination nicht vorlägen beziehungsweise nicht zur Verfügung stünden, ist auch im Zusammenhang mit der Tatsache, dass die Ordination während seiner Tätigkeit als Gutachter vom Bf. nicht besetzt ist, und daher freier Raum für die Ausübung seiner Gutachtertätigkeit gegeben ist, nicht nachvollziehbar.

Weiters ist das Vorbringen des steuerlichen Vertreters des Bf. in der mündlichen Verhandlung, in der Ordination seien im streitgegenständlichen Zeitraum zwei Ärzte tätig gewesen, aktenwidrig, durch die Feststellungen der Betriebsprüfung nicht gedeckt, noch wurde in Vorhaltsbeantwortungen, in der Berufung oder Vorlageantrag darauf verwiesen. Insbesondere aus den Ausführungen in der Berufung, wonach der Bf. die gutachterlichen Tätigkeit nicht in der bestehenden Ordination durchführen könne, da die diesbezüglichen Ordinationsräumlichkeiten im Rahmen **seiner** Fachordination die Möglichkeit für die Verwahrung und die Bearbeitung der Akten nicht habe, da eine Vielzahl an Gerichtsakten hierbei zu bearbeiten sei und die diesbezüglichen Ablage- und Bearbeitungsflächen in **seiner** Ordination nicht vorlägen beziehungsweise nicht zur Verfügung stünden, kann gefolgert werden, dass der Bf. eine eigene Ordination und keine Ordinationsgemeinschaft im streitgegenständlichen Zeitraum hatte. Das in der mündlichen Verhandlung vorgebrachte Argument der Ordinationsgemeinschaft im angeführten Zusammenhang der Berufung betreffend die Notwendigkeit eines Arbeitszimmers nicht vorzubringen, wäre widersinnig und nicht nachvollziehbar. Das Vorbringen in der mündlichen Verhandlung betreffend eine Ordinationsgemeinschaft im streitgegenständlichen Zeitraum geht daher über die Behauptungsebene nicht hinaus.

Weiters ist unstrittig, dass die Untersuchungen (Befundung und Begutachtung) der betreffenden Personen nicht im Arbeitszimmer stattgefunden haben, sondern in den jeweiligen Ordinationsräumlichkeiten. Die Nutzung der Infrastruktur der Ordination für die Untersuchung und Befundung liegt auf der Hand.

Wenn der steuerliche Vertreter ausführt, die Befundung sei durch Diktat in ein Diktaphon in der Ordination erfolgt, sodann sei im Arbeitszimmer die schriftliche Bearbeitung incl. Befundausstellung durchgeführt worden, und habe das Wesentliche der Tätigkeit dabei darin bestanden, nachzulesen, welche körperliche Beeinträchtigung zu welcher beruflichen Beeinträchtigung führt, ist zunächst festzustellen, dass es dem berufskundlichen Sachverständigen vorbehalten ist, zu beurteilen, welche Tätigkeit mit einer bestimmten gesundheitlichen Beeinträchtigung noch ausgeübt werden kann. Der berufskundliche Sachverständige hat also zu prüfen, ob mit einem bestimmten Leistungskalkül ein bestimmter Beruf noch ausgeübt werden kann oder Verweisberufe ausgeübt werden können. Der medizinische Gutachter gibt ein medizinisches Kalkül ab, welches im Wesentlichen im Rahmen der Begutachtung und Befundung erarbeitet wird. An Tätigkeiten im Arbeitszimmer verbleibt lediglich die schriftliche Ausarbeitung des Gutachtens. Dass diese Tätigkeit nicht in der Ordination des Bf. durchgeführt werden könne und dafür ein Arbeitszimmer notwendig sei, ist aufgrund der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen nicht nachvollziehbar.

Mittelpunkt der Tätigkeit

Da die Untersuchung (Begutachtung und Befundung) der Patienten in den Ordinationsräumlichkeiten des Bf. erfolgt ist, weiters die Ergebnisse dieser Befundung mittels Diktaphon festgehalten werden, darüberhinaus die Infrastruktur der Ordination für die Befundung genutzt werden kann und auch einer Ausarbeitung

der Gutachten in den Ordinationsräumlichkeiten des Bf. - wie oben festgestellt - keine Hindernisse entgegenstehen, ist vom Mittelpunkt der Tätigkeit hinsichtlich der vom Bf. erstellten medizinischen Gutachten im streitgegenständlichen Fall in seinen Ordinationsräumlichkeiten auszugehen.

Zulässigkeit einer 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. Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinausgehende Bedeutung besitzt (VwGH 11.9.2014, 2014/16/0009). Die im Hinblick auf die Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer hinsichtlich einer Gutachtertätigkeit zu beantwortenden Frage, ob eine Einkunftsquelle betreffend Einnahmen aus der Ordinationstätigkeit und Einnahmen aus der Gutachtertätigkeit besteht, war eine einzelfallbezogen im Rahmen der Beweiswürdigung zu lösende Tatfrage, wie die Frage hinsichtlich der Notwendigkeit des Arbeitszimmers für die streitgegenständliche Gutachtertätigkeit. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung lag daher nicht vor, weshalb die Revision spruchgemäß nicht zuzulassen war.

Wien, am 1. Juli 2016