

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr*** vertreten durch ***STB***, ***AdrSTB***, über die Beschwerden vom 24. Juli 2019 und 25. November 2019 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 31. Mai 2019 und 13. November 2019 betreffend Einkommensteuer 2015 bis 2018, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde betreffend **Einkommensteuer 2015 bis 2017** wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

II. Der Beschwerde betreffend **Einkommensteuer 2018** wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer (in der Folge kurz Bf) ist Unternehmensberater und bezieht aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

2. Im Zuge einer **Außenprüfung für die Jahre 2015 bis 2017** wurde unter Tz 1 des Berichtes über die Außenprüfung vom 01.06.2019 samt Anhang zu Tz 1 Arbeitszimmer im Wesentlichen Folgendes festgestellt:

Für im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer (Büro, Vorraum, WC) seien Aufwendungen in folgender Höhe in Abzug gebracht worden:

2015	4.148,99 €
2016	3.647,80 €
2017	3.205,24 €

Die Gesamtaufwendungen für die einzelnen Jahre waren betragsmäßig aufgegliedert und setzten sich im Wesentlichen aus anteiliger AfA, Betriebskosten und Instandhaltungskosten zusammen.

Da der Mittelpunkt der Tätigkeit des Bf's nicht im Arbeitszimmer liege, sei ein Abzug der Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer nicht möglich.

3. Nach Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2015 bis 2017 ergingen neuerliche **Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2015 bis 2017 vom 31.05.2019**, in denen entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung die Aufwendungen für Arbeitszimmer nicht anerkannt wurden.

4. Dagegen erhob der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter mit **Schriftsatz vom 24.07.2019 Beschwerde**, die gegen die Nichtanerkennung der Aufwendungen für das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer laut Tz 1 des BP-Berichtes gerichtet war.

Begründend wurde im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Der Betriebsausgabenabzug sei vom Finanzamt allein mit der Begründung versagt worden, dass der Mittelpunkt der Tätigkeit des Bf's nicht im Arbeitszimmer liege. Der Mittelpunkt einer Tätigkeit sei nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen, somit nach dem typischen Berufsbild, nicht nach den Gegebenheiten des Einzelfalles.

Zur Tätigkeit des Bf's:

Er habe im Prüfungszeitraum bei seiner Tätigkeit als selbständiger Unternehmensberater zwei unterschiedliche Geschäftszweige (Kundenzielgruppen) verfolgt: Einerseits die Beratung betreffend Produktionsoptimierungen in der Automobilindustrie (er verfüge über Spezial-Know-how auf diesem Gebiet) und andererseits im Bereich der allgemeinen (branchenübergreifenden) Sanierungs- und Unternehmensberatung. Die Beratung von Kunden vor Ort sei dabei nur ein Bestandteil der Tätigkeit. Zu einem guten Teil komme es den Auftraggebern auf Leistungen des Bf's an, die zB auch denen eines Gutachters ähnlich seien.

Im Prüfungszeitraum habe insgesamt wohl noch eine gleichgewichtige Verteilung zwischen Auftraggebern aus der Automobilindustrie und Aufträgen iZm der allgemeinen Sanierungs- und Unternehmensberatung vorgelegen. Zukünftig sei geplant, dass Aufträge aus der Automobilindustrie sukzessiv auslaufen und abnehmen würden.

Im Jahr 2015 sei einer von drei wesentlichen Auftraggebern aus der Automobilbranche gekommen, bei den beiden anderen Auftraggebern habe es sich um andere Unternehmen

gehandelt, die er beraten habe. 2016 seien von sechs wesentlichen Auftraggebern noch zwei aus der Automobilbranche gekommen, bei den anderen vier habe es sich um andere zu beratene Unternehmen gehandelt. 2017 hätten zwei von drei wesentlichen Auftraggebern aus der Automobilbranche gestammt.

Der Bf sei während seiner beruflichen Laufbahn viele Jahre in leitender Funktion in der Automobilzulieferindustrie tätig gewesen und habe sich dort ein profundes produktionstechnisches Know-How erworben. Im Rahmen der Aufnahme der selbständigen Tätigkeit nach seinem Ausscheiden aus dem ***A***-Konzern sei er aus wirtschaftlicher Sicht gezwungen gewesen, dieses Know-How auch im Rahmen seiner Unternehmensberatungstätigkeit einzusetzen. Dies führte und führe nach wie vor dazu, dass er Aufträge aus der Automobilindustrie übernehme. Diese Aufträge seien meist mit einer erheblichen Reisetätigkeit ins Ausland verbunden.

Daneben sei es von Beginn seiner selbständigen Tätigkeit erklärtes Ziel und Absicht gewesen, die bereits bei ***A*** ausgeübte intensive Reisetätigkeit stark einzuschränken. Er habe daher am erfolgreichen Aufbau einer zweiten Geschäftssparte im Rahmen seiner Beratertätigkeit gearbeitet. Im Jahr 2015 habe er an der Fachhochschule in ***Ort2*** den internationalen Restrukturierungs- und Sanierungslehrgang erfolgreich abgeschlossen. Der Erwerb dieses Zertifikates sei auch die Ausgangsbasis für seine Beratungstätigkeit für sanierungsbedürftige und wirtschaftlich angeschlagene Unternehmen gewesen.

Im Hinblick auf die zeitliche Beanspruchung des Arbeitszimmers durch den Bf würden sich die beiden Geschäftsfelder voneinander unterscheiden. Während der zeitliche Schwerpunkt der Tätigkeit bei Beratungsaufträgen aus der Automobilindustrie tatsächlich oftmals vor Ort bei den Auftraggebern liege, liege das zeitliche Schwergewicht im Bereich der Sanierungs- und Unternehmensberatung nicht notwendigerweise bei den Kunden des Bf's.

Bei Beratungsaufträgen der **Automobilindustrie** sei meist auch eine zeitweilige Anwesenheit am Ort des Auftraggebers notwendig. Aufgrund der Entfernung der Auftraggeber sei es jedoch in den allermeisten Fällen nicht zweckmäßig, täglich wieder an den Arbeitsort (Wohnort) zurückzukehren. Diesfalls würden natürlich oftmals auch Arbeiten in Hotelzimmern und dgl. verrichtet (was ansonsten Tätigkeiten wären, die im eigenen Büro durchgeführt würden). Die Anwesenheitstage beim Kunden würden auch eine Vorbereitungszeit im Büro des Bf's erfordern. Die Rahmenbedingungen und die Ausgangslage der Aufträge würden dabei oftmals in einem Erstgespräche beim Kunden persönlich oder zT auch nur im Rahmen von E-Mail-Korrespondenz elektronisch abgeklärt. Darauf aufbauend habe der Bf natürlich auch ein Konzept für die Auftragsabwicklung (zB einen komplexen Serienanlauf eines bestimmten Bauteiles) zu erarbeiten, gegebenenfalls auch beim Kunden wieder zu präsentieren und sonach auf Basis eines planvollen Vorgehens auch vor Ort umzusetzen. Die Konzeptphase sei ebenso entscheidend für das Gelingen eines Auftrages wie dessen Begleitung vor Ort.

Im Zusammenhang mit der **allgemeinen Sanierungs- und Unternehmensberatung** ergäben sich ebenfalls oftmals Aufträge in räumlich größerer Distanz zum Arbeits- bzw. Wohnort, wobei hier jedoch sehr wohl (und das sei auch das erklärte Ziel des Bf's) häufig Arbeiten im eigenen

Arbeitszimmer erledigt würden. Einer der größten im Jahr 2016 bearbeiteten Aufträge sei von der ***XY*** AG erteilt worden. Das sei eine sog. Abwicklungsgesellschaft iZm der Insolvenz der ***XA*** Gruppe. Dabei sei die sich über mehrere Monate erstreckende Auftragsabwicklung ganz überwiegend im häuslichen Büro des Bf's erfolgt. Der Auftrag habe folgende, weitgehend im Büro ausgeübte Tätigkeiten umfasst:

- Einholung, Durchsicht und Beurteilung von Fairnessopinions, Kaufvertragsentwürfen, Beteiligungsverträgen und steuerlichen Konzepten iZm M&A Aktivitäten,
- Koordination aller Beteiligten (zB Banken, Rechtsanwälte), Überprüfung der Einhaltung des von den Banken vorgegebenen Sanierungskonzeptes und Erstellung von Berichten an die Konzernholding,
- Identifizierung und Auswahl möglicher Investoren für zu verkaufende Firmen der insolventen Unternehmensgruppe samt Durchführung begleitender Formalitäten (zB zur Einhaltung von Geldwäscheregeln, Bonitätsbeurteilungen),
- Erstellung eines Gutachtens über notwendige Investitionen im Auftrag der ***XB*** Beteiligungs GmbH.

Im Rahmen des Engagements für die ***XY*** AG sei der Bf insgesamt verantwortlich für den Prozess des Verkaufes der „***XC***“ gewesen. Im Rahmen dieses umfangreichen Auftrages sei er nur insgesamt vier Tage in ***LandX*** vor Ort gewesen und habe den weitaus überwiegenden Teil des Auftrages vom eigenen Büro aus abgewickelt. Es wäre ihm hierfür auch keine andere Räumlichkeit zur Verfügung gestanden.

Folgende Tätigkeiten würden von ihm ganz allgemein in seinem im Wohnhaus eingerichteten Büro durchgeführt:

- Angebotslegung,
- Führung der eigenen Buchhaltung, Umsatzsteuervoranmeldungen, Fakturierung und sonstige administrative Angelegenheiten iZm dem eigenen Unternehmen,
- Erstellung von Fortbestehensprognosen, Businessplänen, Finanzierungskonzepten und dergleichen iZm erteilten Aufträgen,
- Aufbereitung von Unterlagen insb. für Bankgespräche iZm Aufträgen, Ansuchen für geförderte Finanzierungen und Vorbereitung der begleitenden Dokumente (Umsatzpläne, dazugehöriger Liquiditätsplan, Plausibilisierung der Annahmen),
- Analyse sensibler und hochvertraulicher Unterlagen von Auftraggebern, die gerade nicht im Unternehmen des Auftraggebers aufliegen sollten (zB Restrukturierungskonzepte, Personalabbaupläne, Teilschließungspläne bis hin zu Unterlagen betreffend den Verkauf eines sanierungsbedürftigen Unternehmens),
- betriebswirtschaftliche wie auch juristische Recherchen iZm den übernommenen Aufträge (gerade aus gesellschafts- oder arbeitsrechtlicher Sicht stellten sich iZm übernommenen Aufträgen der Sanierungsberatung durchaus diffizile Rechtsfragen, die trotz oftmaliger Einschaltung von spezialisierten Rechtsanwälte dennoch vom Bf verstanden und auch verantwortet werden müssten),
- allgemeines (auftragsunabhängiges und auftragsspezifisches) Studium von Fachliteratur für

Recherchen,

- Korrespondenz und Terminabstimmungen mit Unternehmensvertretern, beigezogenen Beratern (Rechtsanwälte, Steuerberater), Bankvertretern, Insolvenzverwaltern und Auftraggebern (mitunter auch in den Nachstunden bei Telefonkonferenzen mit Teilnehmern aus den USA),

- Besprechungen in den eigenen Büroräumlichkeiten insb. mit Bankvertretern, Insolvenzverwaltern, Beratern oder auch Vertretern und Eigentümern notleidender Unternehmen. Hierbei sei auf die oftmalige Sensibilität und höchste Vertraulichkeit der Gespräche mit Eigentümern hinzuweisen (mitunter würde von diesen gerade gefordert, dass der Bf über eigene Räumlichkeiten für solche Gespräche verfüge, ohne dass durch einen Termin vor Ort beim Unternehmen in dieses unnötige Unruhe gebracht werde),

- Aufbewahrung von Unterlagen aus abgeschlossenen Aufträgen (der Bf sei meist gleichzeitig für mehrere Auftraggeber tätig und schon zur eigenen haftungsrechtlichen Absicherung sei eine sorgfältige Dokumentation der im Rahmen der Aufträge empfohlenen Maßnahmen und getroffenen Entscheidung notwendig. Diese Aufbewahrung der Unterlagen könne natürlich nicht bei den ehemaligen Auftraggebern erfolgen).

- Ganz allgemein sei es für ein professionelles Auftreten des Bf's (mit nicht gerade niedrigen Honorarsätzen) unerlässlich, dass er auch einen „neutralen“ Gesprächsort außerhalb der Räumlichkeiten von involvierten Unternehmen, Banken oder Rechtsanwälten eigenständig anbieten könne. Das Fehlen dieser Basisinfrastruktur würde zu erheblichen Wettbewerbsnachteilen führen.

*Gerade ein Berater, der in den eigenen Büroräumlichkeiten betriebswirtschaftliche Konzepte erstelle und Verträge sowie mitunter umfangreiche Korrespondenz (zB Stellungnahmen von Rechtsanwälten) zu analysieren sowie Gespräche und Kundenpräsentationen vorzubereiten habe, benötige in einer berufstypischen Betrachtung eigene Büroräumlichkeiten, die auch den Mittelpunkt der Tätigkeit darstellten. Die Entscheidung UFS 27.08.2013, RV/1962-W/13, die bei einem Unternehmensberater die Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers abgelehnt habe, betreffe einen Unternehmensberater mit nichtselbständigen Einkünften, dem nicht nur bei Kunden, sondern auch im Unternehmen des Dienstgebers Räumlichkeiten (zB Konferenzzimmer) zur Verfügung gestanden wären. Dieser Sachverhalt sei hier nicht gegeben. Der Bf habe im Prüfungszeitraum meist längere, oftmals mehrmonatige Aufträge für mehrere Kunden gleichzeitig ausgeführt. Es werde von einigen Auftraggebern erwartet, dass er sämtliche Betriebsmittel selbst beibringe (vgl. zB Dienstleistungsvereinbarung mit ***XE*** GmbH vom 30.09.2014, die dem Finanzamt vorgelegt worden sei). Auch würden dem Bf mitunter im Unternehmen des Auftraggebers keine fixen Büroräumlichkeiten zur Verfügung gestellt (geschweige denn Konferenzzimmer zur Abhaltung von Besprechungen etwa mit anderen Kunden).*

Bei dieser Ausgangslage komme es auf das zeitliche Ausmaß der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers nicht mehr an, da schon eine berufstypische Betrachtung die Notwendigkeit des Arbeitszimmers im vorliegenden Fall bestätige. In zeitlicher Hinsicht möge es tatsächlich so sein,

*dass der Bf im Prüfungszeitraum zeitweilig über mehrere Monate hinweg mehr auf Dienstreisen als in seinem eigenen Büro gewesen sei. Dies vor allem deshalb, da zeitweilig die Auftraggeber in einer derartigen geografischen Entfernung gelegen seien, dass für den Bf eine tägliche Rückkehr zu seinem Büro gar nicht möglich gewesen sei. Diesfalls beschränke sich dann zeitweilig die Tätigkeit im Büro auf Wochenenden. Es würden sich aber die Fälle häufen, wo die Auftraggeber durchaus in räumlicher Nähe lägen (aktuell und außerhalb des hier vorliegenden Prüfungszeitraumes habe etwa der Bf einen Auftrag iZm der insolventen Firma ***XD*** übernommen, der natürlich ganz überwiegend in den eigenen Büroräumlichkeiten bearbeitet werden könne und die Auswärtszeiten würden sich auf Besprechungstermine beschränken). Dass im Prüfungszeitraum möglicherweise über Monate hinweg der zeitliche Schwerpunkt der Tätigkeit des Bf's nicht im Arbeitszimmer gelegen habe, liege daran, dass eben das Geschäftsfeld der allgemeinen Sanierungs- und Unternehmensberatung dazumals noch im Aufbau gewesen sei. Auf diese den konkreten Einzelfall treffenden Verhältnisse komme es jedoch nicht an. Entscheidend sei, ob in typischer Betrachtungsweise davon auszugehen sei, dass ein selbständiger Unternehmer mit dem Tätigkeitsprofil des Bf's den Mittelpunkt seiner Tätigkeit in den eigenen Büroräumlichkeiten habe. Dies sei zu bejahen. Andernfalls würden gerade die in Gründung oder in der Aufbauphase befindlichen Unternehmer, die sich etwa aus Kostengründen noch kein externes Büro leisten könnten, grob benachteiligt und in verfassungswidriger Weise gegenüber jenen Unternehmern diskriminiert, die sich aufgrund eines bereits aufgebauten erfolgreichen Unternehmens sehr wohl externe (außerhalb des Wohnungsverbandes gelegene) Büroräumlichkeiten leisten könnten. Im Übrigen stelle die vom Bf derzeit gewählte Bürolösung die mit Abstand kostengünstigste Lösung für sein Unternehmen dar. Die Anmietung eines (wenn auch sehr kleinen) externen Büros (verbunden mit den Aufwendungen für die Fahrten zwischen Büro und Wohnort) wäre wohl mit deutlich höheren Kosten verbunden.*

Die Tätigkeit von Sanierungs- und Unternehmensberatern bestehe überwiegend darin, entsprechende Sanierungskonzepte, Restrukturisierungskonzepte und dergleichen zu erstellen. Erst im Anschluss daran beginne die Umsetzungsphase, deren Schwerpunkt sonach tatsächlich oftmals beim Kunden liege (wobei auch hier jeder Auftrag unterschiedlich sei und der Berater einmal mehr oder weniger in die Umsetzungsphase eingebunden werde). Ohne die vorhergehende konzeptionelle Arbeit in den eigenen Büros würde es jedoch auch nie zu einer Umsetzungsphase kommen, woraus allein schon die zentrale Bedeutung der im Büro (Arbeitszimmer) ausgeübten Tätigkeiten hervorgehe.

Es werde die Entscheidung durch den Senat sowie die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

5. Mit Beschwerdevereinsentscheidungen vom 04.11.2019 wurde die gegenständliche Beschwerde vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen. Begründet wurde dies im Wesentlichen folgendermaßen:

Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und für

dessen Einrichtung sowie Einrichtungsgegenstände der Wohnung dürften gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Bilde ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, seien 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 sei und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt werde (VwGH-Zitate).

Laut VwGH (in diesem Zusammenhang wurden zahlreiche Zitate angeführt) bestimme sich der Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild. Wenn nach dem typischen Berufsbild der materielle Schwerpunkt außerhalb des Arbeitszimmers liege, sei nicht mehr zu prüfen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht zu mehr als der Hälfte der Tätigkeit benützt werde. Nur bei Tätigkeiten mit nicht eindeutig festlegbarem materiellem Schwerpunkt sei im Zweifel auf eine überwiegende zeitliche Nutzung des Arbeitszimmers abzustellen.

Die Tätigkeit des Unternehmensberaters liege typischerweise außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers (UFS 27.08.2013, RV/1962-W/13; Peyerl in Jakom, EStG, 2019, § 20 Rz 52). Für die überwiegende Tätigkeit im Unternehmen und sohin außerhalb des Arbeitszimmers spreche auch die Angabe des Bf's im Zuge der Betriebsbesichtigung, hauptsächlich als Interimsmanager tätig zu sein, sohin die Geschäftsführung des jeweiligen zu sanierenden Betriebes zu übernehmen. Dies erfordere typischerweise ein Tätigwerden vor Ort. Nach der dargestellten Judikatur würden sich sohin Feststellungen hinsichtlich der zeitlichen Komponente erübrigen. In der Beschwerde werde selbst darauf hingewiesen, dass Unternehmenssanierungen im Bereich der Automobilbranche zeitlich überwiegend vor Ort bei den Auftraggebern stattfänden. Aus der Aufstellung des Bf's gehe hervor, dass jährlich nach wie vor Beratungen in der Automobilbranche durchgeführt würden und diese 2017 auch überwogen hätten. Auch die Beratung bei sanierungsbedürftigen und wirtschaftlich angeschlagenen Unternehmen lägen den Ausführungen des Bf's zufolge nicht notwendigerweise bei den Kunden. Diese Ausführungen würden jedoch kaum mit Nachweisen untermauert und widersprächen den Reiseaufzeichnungen der Jahre 2016 und 2017. Es werde ausgeführt, dass insb. die Unternehmensberatung typischerweise nicht im Unternehmen, sondern im häuslichen Arbeitszimmer durchgeführt werde. In einer zugrundeliegenden Dienstleistungsvereinbarung mit dem Unternehmen ***XE*** GmbH, Dauer der Dienstleistung vom 01.10.2014-31.12.2015, werde als Ort der Erbringung der Dienstleistung primär der Standort der ***XE*** angeführt. Weiters werde laut Vertrag auch ein KFZ zur Verfügung gestellt, was wiederum dafür spräche, dass eine Reisetätigkeit in entsprechendem Ausmaß notwendig sei. In der Vereinbarung mit der Firma ***XF*** GmbH werde schriftlich festgehalten, dass der Bf über längere Zeit hinweg in deren Firmenräumen arbeite. Leistungsort sei wiederum der Firmensitz. Zur Ausführung der Arbeiten werde vom Auftraggeber zudem ein entsprechender Arbeitsplatz mit Desktop-Computer und Telefon zur Verfügung gestellt. Bei den angeführten Tätigkeiten handle es sich

um notwendige (teils sicher umfangreiche) Vorbereitungsarbeiten, welche mit der Tätigkeit als Unternehmensberater einhergingen. Der Mittelpunkt der Tätigkeit liege jedoch im Unternehmen, welches beraten bzw. saniert werden sollte. Es sei daher von einem typischen Berufsbild als Unternehmensberater auszugehen und hätten keine Argumente vorgebracht werden können, die Zweifel daran begründen würden., weshalb die Beschwerde abzuweisen gewesen sei.

6. Mit Eingabe vom 18.11.2019 beantragte der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter die Vorlage seiner Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht (**Vorlageantrag**). Hinsichtlich der Begründung wurde auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen. Hervorgestrichen wurde nochmals, *dass sich die vom Finanzamt zitierte Entscheidung UFS 27.08.2013, RV/1962-W/13) auf einen nichtselbständigen Unternehmensberater beziehe, der für seinen Arbeitgeber im Rahmen eines Dienstverhältnisses tätig gewesen sei und Besprechungen mit Kunden auch in den Konferenzräumlichkeiten des Arbeitgebers durchgeführt habe. Dieses wesentliche Begründungselement liege im gegenständlichen Sachverhalt nicht vor und sei die Entscheidung daher für den vorliegenden Sachverhalt nicht einschlägig. Daraus in berufstypischer Betrachtungsweise abzuleiten, dass sich der Mittelpunkt der Tätigkeit bei Unternehmensberatern ganz allgemein nicht im eigenen Büro befinde, sei unzulässig. Die Tätigkeit eines Unternehmensberaters bzw. auch Sanierungsberaters bestehe zu einem wesentlichen Teil in einer berufstypischen Betrachtung in der Erstellung von Sanierungskonzepten, Planungsrechnungen, Fortführungsprognosen, Restrukturisierungskonzepten, Konzepten zur Organisationsentwicklung und dergleichen. Beim Kunden fänden sonach meist Präsentationen der entwickelten Konzepte statt und natürlich bedürfe es dann auch zur Umsetzung meist der Abhaltung von Besprechungen bei Kunden bis hin zu längerfristigen Begleitungen in der Umsetzungsphase. Die vorbereitende Erarbeitung von entsprechenden Sanierungskonzepten und dergleichen sei jedoch geschäftskritisch für die Tätigkeit eines Unternehmens- oder Sanierungsberaters. Kunden würden sich ja oftmals erst nach entsprechender Präsentation der Konzepte und vorgeschlagenen Maßnahmen für eine weiterführende Beratung und Begleitung durch den konkreten Auftragnehmer (Unternehmensberater) entscheiden. Es werde auf die Auflistung der im Arbeitszimmer durchgeführten Tätigkeiten verwiesen.*

7. Zwischenzeitig war vom Bf die Einkommensteuererklärung 2018 übermittelt worden, die laut Beilage wiederum Aufwendungen für Arbeitszimmer in Höhe von 2.753,05 € (anteilige AfA und Stromkosten) auswies. Vom Finanzamt wurden diese Aufwendungen entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung für die Vorjahre in seinem **Einkommensteuerbescheid 2018 vom 13.11.2019** ebenfalls nicht anerkannt.

8. Auch dagegen erhob der Bf mit **Schriftsatz vom 25.11.2019 Beschwerde** und verwies in diesem Zusammenhang auf die Ausführungen in seiner Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 bis 2017 sowie den entsprechenden Vorlageantrag.

9. Mit Beschwerdevereentscheidung vom 28.11.2019 wurde diese Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 unter Verweis auf die Beschwerdevereentscheidungen betreffend 2015 bis 2017 ebenfalls als unbegründet abgewiesen.

10. Mit Eingabe vom 04.12.2019 beantragte der Bf durch seinen steuerlichen Vertreter wiederum die Vorlage seiner Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht (**Vorlageantrag**) und verwies auf seine Ausführungen in seinen Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 bis 2018 sowie im Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2015 bis 2017.

11. Mit Vorlagebericht vom 12.12.2019 wurden die Beschwerden gegen die Einkommensteuerbescheide 2015 bis 2018 vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

In ihrer Stellungnahme verwies die belangte Behörde im Wesentlichen auf die Begründung der Beschwerdevereentscheidungen 2015 bis 2017. *Die hauptsächliche Tätigkeit des Bf's bestehe in der Übernahme der Geschäftsführung zum Zwecke der Sanierung (Interim Manager). Der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit eines Unternehmensberaters bzw. Interim Managers liege in dem zu beratenden Unternehmen. Es werde nicht bestritten, dass gewisse Vor- und Nacharbeiten im häuslichen Arbeitszimmer erledigt werden könnten. Typischerweise liege der Schwerpunkt der Tätigkeit im Unternehmen selbst, um den IST-Zustand zu analysieren und entsprechend den SOLL-Zustand sowie den Weg dorthin zu definieren. Dies erfordere ua das Kennenlernen der unternehmensinternen Vorgänge, entsprechende Gespräche und die Begleitung der Umsetzung. Auch die angeführte Konzepterstellung könne nicht losgelöst von den Vorgängen im zu beratenden/sanierenden Unternehmen erfolgen und sei daher Basis für jede Tätigkeit als Unternehmensberater die Arbeit im Unternehmen selbst. Insbesondere liege auch die Tätigkeit eines, wenn auch nur interimsmäßigen Geschäftsführers schwerpunktmäßig im zu führenden Unternehmen selbst. Daran vermöge aufgrund der typisierenden Betrachtung auch der Umstand nichts zu ändern, dass die Tätigkeit – wie behauptet – großteils im zur Privatwohnung gehörenden Arbeitszimmer ausgeübt werde.*

12. Mit Schreiben vom 08.02.2022 wurde dem Bf vom **Bundesfinanzgericht** mitgeteilt, dass dann, wenn sich der materielle Schwerpunkt einer Tätigkeit nach der Verkehrsauffassung nicht eindeutig aus der Zuordnung zu einem typischen Berufsbild ableiten lasse, die Bestimmung deren Mittelpunktes nach zeitlichen Komponenten zu erfolgen habe (Verweis auf VwGH 25.07.2013, 2011/15/0104). Der Bf habe ausgeführt, dass er sich in den einzelnen Jahren 2015 bis 2018 berufsbedingt teilweise über mehrere Monate im Ausland aufgehalten habe. Ein hohes Ausmaß an zeitlicher Anwesenheit bei den zu beratenden Unternehmen entspreche, wie Internet-Recherchen ergeben hätten, auch durchaus dem Berufsbild eines Unternehmensberaters. Es wäre auch beschrieben worden, dass er mehrere Aufträge, insbesondere solche im Rahmen seines neuen Aufgabengebietes als Sanierungsberater überwiegend im häuslichen Arbeitszimmer abgewickelt habe.

Es werde daher um Vorlage von Aufstellungen gebeten, aus denen für jedes einzelne Jahr des beschwerdegegenständlichen Zeitraumes nachvollziehbar hervorgehe, wie viel von der jährlichen Gesamtarbeitszeit (Arbeitstage bzw. –stunden) jeweils auf die Arbeitszeit im häuslichen Arbeitszimmer und auf die Arbeitszeit vor Ort bei den Auftraggebern bzw. auswärts entfalle. In diesem Zusammenhang wären auch die durchgehenden Aufenthalte bei den zu beratenden Unternehmen anzugeben.

Neben den Aufwendungen für ein originäres Arbeitszimmer würden auch jene für zwei Vorräume und ein Bad/WC (50%) geltend gemacht. Es sei die ausschließliche betriebliche Nutzung dieser Räume darzulegen.

Den vorliegenden Plänen zufolge befinde sich in einem Vorraum der Stiegenaufgang vom Keller- zum Eingangsbereich, von dem aus auch der private Wohnbereich betreten werde, und sei der unmittelbar vor dem Büro liegende Vorraum zugleich auch Zugangsraum für zwei privat genutzte Räume (jeweilige Bezeichnung „Kind“ im Plan). Es werde um Mitteilung gebeten, ob dies richtig sei.

13. Mit seinem **Antwortschreiben vom 21.04.2022** legte der Bf für die Jahre 2015 bis 2018 Aufstellungen vor, die jeweils jährlich – gegliedert nach Kalenderwochen – die Anzahl der „Tage beim Kunden“ und die Anzahl der „Tage im Büro“ auswiesen und gegenüberstellten. In Summe ergaben sich für die einzelnen Jahre folgende Summen bzw. Überhänge:

Jahr	Tage im Büro	Tage beim Kunden	Überhang/Büro	Überhang/Kunden
2015	143	133	10	---
2016	155	149	6	---
2017	96	179	---	83
2018	133	128	5	---

Erläuternd führte der steuerliche Vertreter des Bf's in seinem Schreiben vom Folgendes aus:

Aus den Aufstellungen seien auf Tagesbasis einerseits die vom Bf vor Ort bei Kunden und die im Homeoffice verbrachten Arbeitstage ersichtlich. Der Bf bringe seine Leistungen grundsätzlich auf Tagesbasis gegenüber Kunden zur Abrechnung und sei dies im Regelfall auch die Mindestverrechnungseinheit gegenüber Kunden. Exakte Arbeitsaufzeichnungen auf Stundenbasis würden daher nicht geführt. Aus den vorliegenden Abrechnungen gegenüber Kunden und der Erinnerung an die einzelnen Aufträge habe er jedoch zumindest auf Tagesbasis die Arbeitszeiten nach bestem Wissen und Gewissen rekonstruieren können. Für 2015 ergäben sich zB 133 Tage vor Ort beim Kunden und 143 Tage im Homeoffice und seien dies in der Regel längere, tagesfüllende Tätigkeiten gewesen.

*Im Jahr 2015 sei er im Wesentlichen für zwei Auftraggeber tätig gewesen. Zu Beginn sei dies ***XEe*** gewesen und hätte er Kundenbesuche jeweils vom Büro aus auf Tagesbasis antreten können. Den Großteil der Tätigkeit habe er 2015 für ***XFf***, ein in Deutschland tätiges Automobilzulieferunternehmen, erbracht. Eine tägliche Anreise zu Kundenbesuchen sei hier natürlich nicht möglich gewesen und habe er Aufenthalte vor Ort bei Kunden auf zumeist Wochenbasis bzw. in Ausnahmefällen mehrwöchiger Basis verbracht.*

*2016 habe er vor allem Leistungen für ***XG*** GmbH, ***XH***, ***XY*** AG (eine speziell zur Abwicklung der insolventen ***XA***-Gruppe gegründete Gesellschaft, und ***XI*** erbracht. Er habe 2016 umfangreiche Leistungen iZm der Insolvenzabwicklung der ***XA***-Gruppe bzw. im Rahmen von Sanierungsversuchen der ***XH***-Gruppe erbracht. Beides seien oberösterreichische Engagements gewesen und habe er die jeweiligen Kundenbesuche auf Tagesbasis durchführen und auch sehr umfangreiche Leistungen vom Büro aus erledigen können. Auslandsaufenthalte seien meist auf Wochenbasis für die Firmen ***XGg*** und ***XI*** notwendig gewesen.*

*2017 seien zunächst die Aufträge ***XH*** und ***XI*** noch auslaufend gewesen; ab KW 10 habe sich das Mandat ***XGg*** massiv intensiviert und seien in diesem Zusammenhang auch Auslandsaufenthalte in den USA notwendig gewesen. 179 Tagen vor Ort beim Kunden seien 96 Tagen Büroarbeit gegenübergestanden. An sich sei von ihm eine derart umfangreiche Auslandstätigkeit nicht mehr beabsichtigt gewesen, das zeitliche Engagement habe im Vorhinein nicht zuverlässig abgeschätzt werden können und könne sich durch kundenseitige Anforderung, Probleme etc. bei der Projektabwicklung ein Projekt massiv verzögern.*

*2018 sei zunächst der Auftrag ***XGg*** noch auslaufend gewesen und sei es über Vermittlung einer Bank gelungen, ein großes Beratungsprojekt bei der Firma ***XJ*** im ***Ort*** zu akquirieren. Der Bf sei oftmals auf Tagesbasis, mitunter auch an mehreren Tagen hintereinander beim Kunden vor Ort gewesen. Gleichzeitig sei es aber möglich gewesen, einen wesentlichen Teil der Leistungen vor eigenen Büro aus zu erbringen. Er habe 128 Tage vor Ort und 133 Tage im Büro verbracht.*

Die Aufstellungen erfassten jeweils die Tätigkeiten beim Kunden bzw. im Büro. Er habe aber auch Zeiten im Kundenauftrag oder für das eigene Unternehmen außerhalb des Büros verbracht (Geschäftssessen, Reisezeiten), die nicht direkt den Akt der Leistungserbringung betreffen und keinen gesonderten Mittelpunkt vermitteln könnten. Da die meisten Reisen in Oberösterreich stattgefunden hätten und oftmals Fahrtstrecken von einer Stunde betroffen gewesen seien, fänden diese Reisen zu einem Gutteil auch Deckung in den tagesweise betrachteten Arbeitszeiten der beiliegenden Aufstellungen (zB vier Stunden Beratung beim Kunden plus zwei Stunden Fahrzeit = ein Auswärtstag).

Es werde aber darauf verwiesen, dass nach Ansicht des Bf's der materielle Schwerpunkt im Büro liege und es auf die zeitliche Komponente nicht mehr ankomme. Aus den Tabelllen ergebe sich, dass er in sehr knapper zeitlicher Abfolge und nicht selten auch parallel gleichzeitig für mehrere Auftraggeber tätig gewesen sei. Die örtliche Lagerung der Arbeitszeit sei von ihm auch anhand der Kundenabrechnungen rekonstruiert worden, sodass sich der Eindruck ergebe, dass stets

trennscharfe Aufeinanderfolgen von Aufträgen vorgelegen hätten. Tatsächlich habe es aber zeitliche Überlappungen gegeben, dies insbesondere auch in der Vorbereitungsphase von Aufträgen, und hätten während der Phase der Bearbeitung eines Auftrages bereits ein oder mehrere Folgeaufträge bearbeitet bzw. akquiriert werden müssen. Ohne eigenes Büro wäre es ihm nicht möglich gewesen, für mehrere Arbeitgeber parallel oder in knapper zeitlicher Abfolge tätig zu werden.

Zu den Arbeitsräumlichkeiten:

Das neben dem Büro gelegene Bad/WC werde tatsächlich nahezu ausschließlich vom Bf benutzt, wenn er im Büro tätig sei, bzw. von Geschäftspartnern bei Besprechungen. Der Bürobereich sei von außen mit einem eigenen Eingang versehen und Geschäftspartner müssten nicht durch den privaten Bereich des Hauses geleitet werden. Im Haus befänden sich für die Privatnutzung zwei weitere Bäder und drei WC's.

Der neben dem Stiegenaufgang liegende Vorraum diene Besprechungszwecken und sei ua dort auch die Besprechung mit der Betriebsprüferin abgehalten worden. Dies deshalb, weil das eigentliche Büro Akten und vertrauliche Unterlagen enthalte und nicht immer aufgeräumt sei (Unterlagen, Gutachten etc., an denen er arbeite und die offen auflägen).

Die laut Plan für Kinder vorgesehenen Räume seien im hier zugrundeliegenden Zeitraum nicht genutzt worden. Der Bf lebe im Haus mit seiner Lebensgefährtin sowie der gemeinsamen zehnjährigen Tochter, die ein eigenes Kinderzimmer im oberen Geschoß habe. Die beiden „Kinderzimmer“ gegenüber dem Büro seien für die beiden erwachsenen Söhne der Lebensgefährtin aus erster Ehe vorgesehen gewesen. De facto hätten sie sich im maßgeblichen Zeitraum aber nicht hier aufgehalten, seien die Zimmer leerstehend und sogar einmal für die Nächtigung eines Geschäftspartners verwendet worden. Tatsächlich stünden sie leer und würden weder privat noch beruflich genutzt.

14. Im Zuge eines am **03.06.2022** beim Bundesfinanzgericht durchgeführten ausführlichen **Erörterungsgespräches** mit dem Bf und dessen steuerlichem Vertreter erläuterte der Bf zu stichprobenartig gewählten Kalenderwochen aus den einzelnen Jahren den jeweiligen Ablauf seiner Anwesenheiten im Vergleich zu den sich aus Fahrtenbüchern für die einzelnen Jahre ergebenden Daten. Die Fahrtenbücher für die Jahre 2015 bis 2017 waren anlässlich der Außenprüfung vorgelegt worden, das Fahrtenbuch 2018 wurde beim Erörterungstermin vorgelegt. Außerdem wurden die Lage-, Einrichtungs- und Nutzungsverhältnisse der einzelnen als Arbeitszimmer geltend gemachten Räumlichkeiten im Haus des Bf's an Hand des vorliegenden Gebäudeplanes näher beschrieben.

15.1. Die Ergebnisse des Erörterungsgespräches (Niederschrift) wurden der belangten Behörde, wie vereinbart, mit **Schreiben vom 10.06.2022** zur Kenntnis- und Stellungnahme übermittelt.

15.2. In ihrer **Stellungnahme vom 21.06.2022** bekräftigte die Vertreterin der belangten Behörde den Standpunkt des Finanzamtes, *dass der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit eines Unternehmensberaters nach der Verkehrsauffassung in der Beratung des Kunden vor Ort liege.*

Die erforderlichen Besprechungen und die eigentliche Beratung der Kunden fänden naturgemäß nicht im Arbeitszimmer, sondern beim Auftraggeber selbst statt. Wenn nach dem typischen Berufsbild der materielle Schwerpunkt außerhalb des Arbeitszimmers liege, sei nicht mehr zu prüfen, ob dieses in zeitlicher Hinsicht zu mehr als der Hälfte der Tätigkeit benützt werde (Verweis auf VwGH 19.04.2006, 2002/13/0202).

*Davon abgesehen seien die Aufstellungen des Bf's mit der Verteilung der Arbeitstage auf Büro und Kunden offensichtlich nicht korrekt. Es wurden für 2015 und 2016 Diskrepanzen in den einzelnen laut Niederschrift zum Erörterungstermin besprochenen Kalenderwochen aufgezeigt. 2017 sei ohnehin schon vom Bf selbst ein Überwiegen der Tage bei Kunden dargestellt worden. Auch für 2018 sei aus der KW 5 und 21 abzuleiten, dass der Bf die Tage im Büro „großzügig“ ausgelegt habe, wenn er einen kurzen Tag beim Kunden ***XJ*** dennoch als Bürotag gezählt habe. Insgesamt sei versucht worden, ein Überwiegen der Bürotage zu konstruieren und hätten die Angaben so nicht gestimmt. Es werde daher weiterhin die Abweisung der Beschwerde beantragt.*

16. Zuzufolge der Durchführung eines ausführlichen Erörterungstermines wurden die Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Senat und Durchführung einer mündlichen Verhandlung vom Bf durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schriftsatz vom 29.06.2022 zurückgezogen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf ist als Unternehmensberater tätig und bezieht als solcher Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

Zufolge seiner Erfahrungen aufgrund seiner vormaligen Tätigkeit bei einem großen Automobilzulieferunternehmen war er zunächst vorwiegend beratend in der Automobilbranche tätig, wobei diese Tätigkeit auch häufige, längere Auslandsaufenthalte erforderte. Um diese einschränken zu können, verlagerte er seinen Tätigkeitsbereich immer mehr in jenen der allgemeinen Sanierungs- und Unternehmensberatung in Richtung eines Interimmanagers.

In den beschwerdegegenständlichen Jahren 2015 bis 2018 machte der Bf Betriebsausgaben aus dem Titel von Aufwendungen für Arbeitszimmer geltend.

Diese Aufwendungen betrafen folgende Räumlichkeiten im Untergeschoß seines Wohnhauses (Gesamtnutzfläche 400 m²):

Büro 17,63 m²

Vorraum 1 (Gang) 12,73 m²

Vorraum 2 (Stiegenaufgang Galerie) 24,55 m²

Bad anteilig (50%) 5,37 m²

Die Gesamtfläche dieser Räume beträgt in Summe 60,28 m², das entspricht 15,07 % der Gesamtnutzfläche des Hauses. Die Räumlichkeiten wurden über den zentralen Eingangsbereich im Erdgeschoß, der in den privaten Wohnbereich im Erdgeschoß und über eine Stiege (Galerie) ins Untergeschoß des Hauses führte, erreicht.

Der sich unmittelbar am Fuße des Stiegenabganges hinter der Stiege erstreckende Raum (Besprechungszimmer) war mit einer Couchgarnitur, einem Couchtisch und Bücherregalen ausgestattet. Dieser Bereich wurde jährlich circa 15-20mal für Besprechungen mit Kunden genutzt. Der Raum war zum Stiegenabgang hin offen und nicht (etwa durch eine Mauer) abgegrenzt. Die Stiege wurde auch dazu benutzt, um in den privaten Bereich (Waschküche, Technikraum rechts neben dem Stiegenabgang) zu gelangen.

Links vom Stiegenabgang gelangte man durch den Besprechungsraum in einen Vorraum, der als Zugang zu dem an dessen Ende links gelegenen eigentlichen Arbeitszimmer, das typischerweise wie ein solches eingerichtet war und auch ausschließlich als solches genutzt wurde. Im daneben liegenden Raum befanden sich Bad und WC. Bezüglich dieses Raumes machte der Bf 50% der Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend, da das WC im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit (Kunden, Bf) benutzt wurde. Der Vorraum war gleichzeitig auch Zugangsraum zu zwei Zimmern, die ursprünglich für die Nutzung durch die mittlerweile erwachsenen Söhne der Lebensgefährtin des Bf's vorgesehen waren, von diesen im beschwerdegegenständlichen Raum tatsächlich aber nicht genutzt wurden.

Im **Jahr 2015** war der Bf neben weniger zeitintensiven Aufträgen in der übrigen Beratung (**XEE**, **XK**, **XL**) weitaus überwiegend als Berater in der Automobilindustrie tätig (hauptsächlich **XFf**, aber auch **XGg**). In diesem Zusammenhang waren regelmäßig mehrtägige Auslandsaufenthalte notwendig. Er übte seine Tätigkeit in diesem Jahr zeitmäßig überwiegend außerhalb seines Arbeitszimmers aus.

Im **Jahr 2016** arbeitete er sowohl an zwei großen Aufträgen in der Automobilindustrie (**XGg**, **XI** mit regelmäßigen Auslandsaufenthalten) als auch an zwei großen Aufträgen in der Sanierungsberatung (**XH**, **XY** AG/Abwicklungsgesellschaft **XA**-Gruppe). Auch in diesem Jahr war er zeitmäßig überwiegend außerhalb seines Arbeitszimmers tätig.

Im **Jahr 2017** übte er seine Beratungstätigkeit weitaus überwiegend am außendienstintensiveren Sektor der Automobilindustrie aus (hauptsächlich **XGg**). Der Auftrag **XH** war im Auslaufen und zeitmäßig kaum mehr relevant, der Auftrag **XJ** in **Ort9**/**Ort** (Sanierungsberatung) war im Anlaufen. Im Jahr 2017 war der Bf laut eigener Aufstellung zeitmäßig weitaus überwiegend außerhalb seines Arbeitszimmers tätig.

Im **Jahr 2018** war er weitaus überwiegend in der Sanierungsberatung bei **XJ** in **Ort9**/**Ort** und in nur mehr völlig untergeordnetem Ausmaß für **XGg** (Automobilindustrie) und für **XM** sowie **XN** (allgemeine Unternehmensberatung) tätig. Der Bf verfügte im Jahr 2018 bei **XJ** in **Ort9** noch über keinen eigenen Arbeitsplatz. Dort stand ihm im Jahr 2018 je nach Platz im Unternehmen ein Besprechungszimmer zur Verfügung, wo er noch eigenes technisches Equipment benutzen

musste. Er war dort während der Woche in der Regel am Montag ganztägig und meistens noch an einem zweiten Tag für Meetings anwesend. Je nach Bedarf kam mitunter ein kürzerer oder längerer Tag dazu. Ansonsten wurden im häuslichen Büro gearbeitet. Dort arbeitete er auch an daneben parallel laufenden Aufträgen und betrieb die Akquisition von neuen Aufträgen. Die Aufträge wurden vom Bf gegenüber seinen Auftraggebern jeweils tageweise abgerechnet. Im Jahr 2018 übte er seine Tätigkeit in zeitlich überwiegendem Ausmaß in seinem häuslichen Arbeitszimmer aus.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich zunächst aus den vom Finanzamt mit dem Vorlagebericht elektronisch übermittelten Aktenteilen, darunter die unter dem Punkt „Verfahrensgang“ dargestellten Bescheide (angefochtene Einkommensteuerbescheide 2015 bis 2018, Beschwerdevorentscheidungen) und Schriftsätze (Beschwerden, Vorlageanträge) sowie der Bericht über die Außenprüfung vom 01.06.2019 samt Arbeitsbogen (beinhaltend die Fahrtenbücher 2015 bis 2017 und Plan des Hauses samt Ausweis der als Arbeitszimmer beantragten Räume).

Die Aufstellungen über die in den einzelnen Jahren 2015 bis 2018 im Büro und beim Kunden verbrachten Tage legte der Bf über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 08.02.2022 mit seinem Antwortschreiben vom 21.04.2022 vor und wies erläuternd darauf hin, dass er die für jede Kalenderwoche ausgewiesenen Anwesenheiten im Büro oder beim Kunden aus den vorliegenden Abrechnungen gegenüber den Kunden und anhand der Erinnerung an die einzelnen Aufträge rekonstruiert habe, wobei die Abrechnungen jeweils tage- und nicht stundenweise erfolgt seien.

Im Zuge des am 03.06.2022 in Anwesenheit des Bf's und dessen steuerlichen Vertreters beim Bundesfinanzgericht durchgeführten Erörterungsgespräches wurde der Bf um die Darstellung der Anwesenheiten in einzelnen Kalenderwochen gebeten, die stichprobenmäßig ausgewählt wurden und bezüglich welcher sich vor allem auch Fragen im Verein mit den sich aus den im Akt aufliegenden Fahrtenbüchern 2015 bis 2017 ergaben. Das Fahrtenbuch 2018 wurde auftragsgemäß im Zuge des Erörterungstermines vorgelegt.

Das Schreiben des Bundesfinanzgerichtes vom 08.02.2022 sowie die niederschriftlich festgehaltenen Ergebnisse des Erörterungsgespräches wurden der am Tag des Erörterungstermines verhinderten Vertreterin der belangten Behörde im Wege des Parteiengehörs übermittelt (siehe Punkt „Verfahrensgang“).

Die sich aus den dargestellten Ermittlungsschritten ergebenden Erkenntnisse wurden folgendermaßen gewürdigt:

Beweiswürdigung 2015:

Der Bf wies in seiner im Beschwerdeverfahren vorgelegten Aufstellung für 2015 insgesamt 143

Tage im Büro und 133 Tage beim Kunden aus (Differenz = 10 Tage). Aus der Angabe der Aufträge bzw. Kunden in der Aufstellung ergab sich, dass er in diesem Jahr neben zeitmäßig weniger aufwändigen Aufträgen in der übrigen Beratung (***XEe***, ***XK***, ***XL***) noch weitaus überwiegend als Berater in der Automobilindustrie tätig war (hauptsächlich ***XFf***, aber auch bereits ***XGg***).

Im Zuge des Erörterungsgesprächs am 03.06.2022 beim Bundesfinanzgericht wurde der Bf näher zu einzelnen stichprobenmäßig gewählten Kalenderwochen aus seinen vorgelegten Aufstellungen im Verein mit dem im Akt aufliegenden Fahrtenbuch befragt.

Dabei legte er dar, dass er seine regelmäßigen Reisen von und nach ***Ort3*** in Thüringen, Deutschland im Zusammenhang mit dem Auftrag ***XFf*** ausschließlich in den Morgen- bzw. Nachtstunden angetreten hatte, um dem Stau in Deutschland zu entkommen. Eine Fahrtstrecke beläuft sich laut Google Maps auf circa 480 km und erfordert durchschnittlich fünf Stunden.

Befragt nach dem näheren Ablauf der Reisetätigkeit und der Aufenthalte im Büro in der Kalenderwoche 13 (23.-29.03.2015), für die er in seiner Aufstellung drei Tage beim Kunden und zwei Tage im Büro ausgewiesen hatte, führte der Bf glaubhaft aus, dass er am Montagfrüh (23.03.) nach ***Ort3kurz*** und am Mittwochfrüh (25.03.) wieder zurückgereist sei. Nach einem Zwischenstopp zuhause sei er am Abend desselben Tages weiter nach Salzburg, von dort am 26.03. weiter nach ***Ort2*** gefahren. Am 28.03. (Samstagfrüh) sei er nach Hause zurückgekehrt und habe am Sonntagabend (29.03.) wieder die Reise nach ***Ort3kurz*** angetreten. Daraus ergibt sich, dass der Bf lediglich von Mittwochmittag bis –abend und von Samstagmittag bis Sonntagabend zu Hause in ***Wohnort*** anwesend gewesen war. Bei Annahme einer zumindest kurzen Erholungsphase und Zeit mit der Familie erschienen zwei mit den auswärtigen Tätigkeiten gleichwertige volle Arbeitstage als zu hoch geschätzt. Als ausschlaggebend war aber zu erachten, dass der Bf zwar, wie von ihm ehrlich angegeben, tatsächlich nur drei Tage beim Kunden vor Ort anwesend gewesen sein mag (die Reise nach ***Ort2*** diene offensichtlich der Aus- bzw. Fortbildung), tatsächlich aber, was für das hier maßgebliche zeitmäßige Verhältnis relevant war, mindestens fünf Tage außerhalb des Arbeitszimmers verbracht hatte (Montag, Dienstag, halber Tag/Mittwoch, Donnerstag, Freitag, Samstag/halber Tag). Insofern ergab sich gegenüber der Aufstellung (drei Tage beim Kunden, zwei Tage im Büro) für diese Kalenderwoche jedenfalls eine Verschiebung von zwei Tagen in Richtung Außendiensttätigkeit.

In der Kalenderwoche 17 (20.-26.04.2015) reiste der Bf nach seinen Angaben wiederum am Montagfrüh (20.04.) nach ***Ort3kurz*** und am Freitagfrüh (24.04.) zurück, wobei am 22.04. ein privater Termin eingeschoben wurde. Das bedeutet, dass er mindestens viereinhalb Tage (Montag bis Freitagmittag) außerhalb des Büros aufhältig war, was für das hier interessierende zeitmäßige Verhältnis von Relevanz ist. Wenn er, wie von ihm in der Aufstellung angeführt, nur drei Tage direkt vor Ort beim Kunden verbracht haben mag, so bedeutet die viereinhalbtägige Abwesenheit vom Büro wiederum eine Verschiebung in Richtung eines zeitmäßigen Überwiegens einer außerhalb des Büro verbrachten Tätigkeit. Des

Weiteren scheint auch eine Bürotätigkeit über zwei Arbeitstage hinweg bei einer Rückkunft aus Deutschland am Freitagmittag und einer abermaligen Abreise nach ***Ort3kurz*** am darauffolgenden Montag (laut Fahrtenbuch am 27.04.) als zu hoch gegriffen, da angenommen werden muss, dass der Bf im Zuge seines Wochenendbesuches zu Hause mehr als einen halben Tag mit seiner Lebensgefährtin und seiner kleinen Tochter privat verbracht hat.

In der Kalenderwoche 23 (01.-07.06.) reiste der Bf nach einem Termin bei ***AG*** am Montagvormittag (01.06.) offensichtlich erst am Abend nach ***Ort3kurz*** und kehrte am Freitag wieder zurück. Eine – wie in der Aufstellung ausgewiesene – dreitägige Bürotätigkeit erscheint auch in dieser Woche als zu hoch gegriffen, zumal angesichts der Terminlage eine ganztägige Bürotätigkeit am Montag kaum nachvollziehbar erscheint. Die Tätigkeit in ***Ort3kurz*** erforderte samt Reise mindestens dreieinhalb Tage gegenüber zwei in der Aufstellung ausgewiesenen „Kudentagen“.

In der Kalenderwoche 33 (10.-16.08.2015) war der Bf nach seinen Angaben jedenfalls von Montagfrüh (10.08.) bis Donnerstagmittag (13.08./inkl. Rückreise) auswärtig (***Ort3kurz***). Hinzu kommt ein Auswärtstermin am Freitagabend (14.08.) in ***Ort5*** dem inklusive Reisetätigkeit eine halbtägige Dauer zugeschrieben werden muss. Insgesamt ergaben sich in dieser Woche also mindestens vier auswärtige Tage (gegenüber zwei Kundentagen und vier Bürotagen laut Aufstellung).

In der Kalenderwoche 44 (26.10.-01.11.) war der Bf laut Fahrtenbuch von 26. (Montag) bis 30.10. (Freitag) in ***Ort3kurz***. Das ergibt viereinhalb Außendiensttage (gegenüber zwei Kundentagen und drei Bürotagen laut Aufstellung).

Angesichts des Umstandes, dass der Bf im Zusammenhang mit dem Auftrag ***XFf*** laut Fahrtenbuch auch noch in anderen Wochen des Jahres 2015 nach Deutschland/***Ort3kurz*** gereist war, und der Tatsache, dass die stichprobenmäßige Kontrolle zu mehrtägigen Differenzen führte, musste davon ausgegangen werden, dass der vergleichsweise lediglich geringfügige Überhang an zehn „Bürotagen“ durch die vorzunehmenden Korrekturen absorbiert wurde und im Jahr 2015 die Annahme eines Überwiegens der Tätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers als den tatsächlichen Gegebenheiten am ehesten zu entsprechen schien. Diese Sichtweise korrespondiert auch mit den Ausführungen in der Beschwerde, wonach gerade bei den Aufträgen in der Automobilbranche aufgrund der Auslandstätigkeit noch ein zeitmäßiges Überwiegen der Außendiensttätigkeit anzunehmen sei.

Wesentlich erscheint in diesem Zusammenhang die Feststellung, dass der Bf in seiner Aufstellung, die auf Basis der Erinnerung und der auf Ganztagsbasis erfolgten Abrechnungen erfolgte, lediglich die ausgewiesenen „Kudentage“ vor Ort erfasst hat, an deren richtiger Erfassung zwar grundsätzlich keine Zweifel bestehen. Für die Beurteilung im gegenständlichen Beschwerdeverfahren, in dem die Feststellung des zeitmäßigen Überwiegens der Anwesenheit im Arbeitszimmer zu prüfen war, war jedoch nicht bloß die Anwesenheit beim Kunden vor Ort, sondern auch die damit verbundene Reisetätigkeit maßgeblich. Angesichts der nur geringen Differenz zwischen „Innen- und Außentagen“ (nur 10 Tage) und der vielen ausgewiesenen

Reisetage erschien ein zeitliches Überwiegen der Anwesenheit im Büro nicht nachvollziehbar. Hinzu kommt, dass bei mehrtägigen Auslandsaufenthalten Vor- und Nachbereitungsarbeiten, die bei täglicher Rückkehr an den Wohnort sonst im Büro getätigt werden hätten können, auch außerhalb des Büros (zB im Hotelzimmer oder gleich beim Kunden) vorgenommen werden müssen. Außerdem musste nach allgemeiner Lebenserfahrung auch davon ausgegangen werden, dass nach mehrstündigen Reisetagen die Arbeiten im Büro zeitmäßig nicht so ergiebig hatten ausfallen können wie etwa bei kürzeren Fahrten im Nahbereich.

Beweiswürdigung 2016:

Der Bf wies in seiner im Beschwerdeverfahren vorgelegten Aufstellung für 2016 insgesamt 155 Tage im Büro und 149 Tage beim Kunden aus (Differenz = 6 Tage). Aus der Angabe der Aufträge bzw. Kunden in der Aufstellung ergab sich, dass er in diesem Jahr neben überwiegend mit Auslandsaufenthalten verbundenen Aufträgen in der Automobilindustrie (**XGg**, **XI**) auch zwei große Aufträge in der Sanierungsberatung (**XH**, **XY** AG = Abwicklungsgesellschaft der **XA**-Gruppe) bearbeitete, die er zu einem großen Teil auch vom Büro aus abwickeln konnte. Insofern bestätigten sich auch die Ausführungen in der Beschwerdeschrift, dass die Nutzung des Büros abhängig ist von der Art der Beratung und er im Bestreben, seine Auslandsaufenthalte zu reduzieren, in die (Sanierungs-)Beratung anderer Unternehmen einstieg. Dennoch zeigte die Gegenüberstellung der „Tage beim Kunden“ und der „Tage im Büro“ in der Aufstellung 2016, dass der Überhang an Innendiensttagen (= Bürotagen) aufgrund des Gewichts der Aufträge in der Automobilindustrie nur minimal (sechs Tage), ja sogar geringer als im Vorjahr war. Dieser minimale Unterschied erforderte auch eine nähere Hinterfragung der Aufstellung, zumal sich die aus dem Fahrtenbuch ergebende Reisetätigkeit nicht immer an Hand der Aufstellung nachvollziehen ließ.

Im Zuge des Erörterungsgesprächs am 03.06.2022 beim Bundesfinanzgericht wurde der Bf näher zu einzelnen stichprobenmäßig gewählten Kalenderwochen im Verein mit dem im Akt aufliegenden Fahrtenbuch befragt.

Zur Frage, warum sich in Kalenderwoche 5 (01.-07.02.2016) für **XGg** und **XH** fünf Bürotage und kein Kundentag ergäben, wurde vom Bf nachvollziehbar festgestellt, dass hier offenbar ein Übertragungsfehler in den Spalten der Aufstellung passiert sein musste. Es sollte wohl anstatt „vier Bürotagen/**XGg** und einem Bürotag/**XH**“ heißen „vier Kundentage/**XGg** und ein Bürotag/**XH**“. Er sei am 01.06.2016 zunächst in **Ort7** (**XH**) gewesen und dann nach **Ort6**, Slowakei (**XGg**) gefahren.

Schon allein durch diese Korrektur ergab sich ein Überhang an Außendiensttagen (Abzug von vier Tagen bei Bürotätigkeit von 155 Tagen = 151 Tage; Zurechnung von vier Tagen bei Kundentagen von 149 Tagen = 153 Tage). Auch weitere stichprobenartige Überprüfungen konnten ein Zeitverhältnis zugunsten einer überwiegenden Bürotätigkeit nicht erhärten.

In der Kalenderwoche 16 (18.-24.04.2016) war der Bf laut Fahrtenbuch am 18.04. in **Ort7** (**XH**), vom 19.-22.04.2016 in **Ort6**, Slowakei (**XGg**). Aus der Aufstellung des Bf's waren nur zwei Kundentage und drei Bürotage ersichtlich. Nach seinen

Angaben im Erörterungsgespräch war der Termin in ***Ort7*** lediglich ein Abendtermin/***XH***. Die Reise nach ***Ort6*** habe nur von Dienstagabend (19.04.) bis Donnerstagvormittag (Rückreise schon am 21.04. am Morgen) gedauert (eine Strecke cirka drei Stunden). Abgerechnet worden seien vier Tage, weshalb sich das auch so im Fahrtenbuch finde.

Es mag nun dahingestellt bleiben, ob diese Aussage aus der Erinnerung entgegen den Angaben im Fahrtenbuch nachvollziehbar erscheint. Jedenfalls ergibt sich daraus keine Verschiebung in Richtung einer überwiegenden Bürotätigkeit. Dass die Reise nach ***Ort7*** (***XH***) nur eine kurze war, kann angesichts des geringen räumlichen Abstands nicht als unglaubwürdig erachtet werden.

In der Kalenderwoche 22 (30.05.-05.06.2016) war der Bf bis 03.06. täglich in ***Ort7***/***XH***. Wie bereits ausgeführt, erscheint es glaubhaft, dass er wegen des geringen räumlichen Abstandes zu seinem Büro dort nicht genächtigt hat und die Termine mangels eines Besprechungszimmers nicht ganztägig waren, sondern bei dem Restrukturierungsjob, wie vom Bf beim Erörterungsgespräch ausgeführt, viel im Büro erledigt werden musste. Zusammen mit dem Tag in ***Ort8*** (05.06.) erschienen daher insgesamt zwei Kundentage und vier Bürotage glaubhaft.

In der Kalenderwoche 24 (13.-19.06.2016) war der Bf laut Fahrtenbuch vom 13.-17.06. durchgehend bei ***XH*** (fünf Tage), während er laut Aufstellung nur einen Tag beim Kunden und sechs Tage im Büro verbrachte. Die Rechtfertigung, dass er mangels privater Fahrten zwischendurch die Tage bei ***XH*** zusammengefasst, dort aber nicht genächtigt habe, kann aufgrund des bisher Gesagten (geringer räumlicher Abstand) als glaubhaft angesehen werden. Allerdings erscheint eine siebentägige durchgehende Tätigkeit (laut Aufstellung ein Kundentag, sechs Bürotage) ohne Erholungs- oder Familienphase nicht nachvollziehbar.

In den Kalenderwochen 34 und 35 (22.08.-04.09.2016 = 14 Tage) war der Bf laut Aufstellung bei keinem Kunden und 12 Tage im Büro. Laut Fahrtenbuch war der Bf am 24.08. in Graz, am 25.08. in Salzburg und am 31.08. in Wien. Die Termine bei ***XH*** in ***Ort7*** seien kurz gewesen. Wenn die Termine in Graz und Wien zwecks Akquisition und die Aufenthalte in ***Ort7*** bei ***XH*** laut Bf auch nur kurz waren, sodass diese vom Bf nicht als ganze Außendiensttage erachtet wurden, so wurde in diesem Zeitraum – was hier von Belang ist – auch ein Teil der Tätigkeit außerhalb des Büros ausgeübt, sodass eine völlige Außerachtlassung bei der Verhältnisrechnung nicht den tatsächlichen Verhältnissen entspricht.

Insgesamt musste also festgestellt werden, dass sich der aus der Spaltenkorrektur ergebende geringfügige Überhang der Außendiensttätigkeit durch die weiteren stichprobenartigen Überprüfungen nicht entkräftet, sondern noch verstärkt wurde. Zwar wurde in der Aufstellung nachvollziehbar dargestellt, dass, wie der Bf in der Beschwerde ausgeführt hat, für die Sanierungsberatung tatsächlich ein erhöhtes Ausmaß an Tätigkeiten im eigenen Büro erforderlich gewesen war. Durch die im Jahr 2016 noch zu bearbeitenden Aufträge in der

Automobilbranche konnte das zeitliche Verhältnis in diesem Jahr aber nicht dermaßen beeinflusst werden, dass ein Überwiegen der Innendiensttätigkeit bewirkt worden wäre.

Beweiswürdigung 2017:

Der Bf wies in seiner im Beschwerdeverfahren vorgelegten Aufstellung für 2017 selbst insgesamt nur 96 Tage im Büro und 179 Tage beim Kunden aus. Aus der Angabe der Aufträge bzw. Kunden in der Aufstellung ergab sich, dass er in diesem Jahr neben zeitmäßig kaum aufwändigen Aufträgen bei ***XH*** (dieser war im Auslaufen) und ***XJ*** (dieser war im Anlaufen) weitaus überwiegend beratend in der Automobilindustrie tätig gewesen war (hauptsächlich ***XGg***, aber auch ***XI***).

Eine nähere Überprüfung des zeitmäßigen Verhältnisses erübrigte sich bei diesem Ausmaß an ausgewiesenem zeitlichem Überhang der Außendiensttätigkeit.

Beweiswürdigung 2018:

Der Bf wies in seiner im Beschwerdeverfahren vorgelegten Aufstellung für 2018 insgesamt 133 Tage im Büro und 128 Tage beim Kunden aus (Differenz = 5 Tage). Aus der Angabe der Aufträge bzw. Kunden in der Aufstellung ergab sich, dass er in diesem Jahr nur noch in völlig untergeordnetem Ausmaß für ***XGg*** (Automobilindustrie) und für ***XM*** sowie ***XN*** (allgemeine Unternehmensberatung) tätig geworden war. Den weitaus überwiegenden Teil seiner Tätigkeit (ab Kalenderwoche 10) hatte er dem (Sanierungs-)Auftrag ***XJ*** in ***Ort9*** / ***Ort*** gewidmet. Seine Auslandsaufenthalte hatten sich auf ein Minimum reduziert.

Anlässlich des Erörterungstermines am 03.06.2022 legte der Bf glaubhaft dar, dass er bei ***XJ***, wo er ab März 2018 regelmäßig tätig war, pro Woche jedenfalls an einem Tag (Montag), meist noch an einem zweiten Tag für Meetings und hin und wieder je nach Bedarf an einem Tag kürzer oder länger vor Ort gewesen war. Dass er dort zu Beginn seiner Tätigkeit im Jahr 2018 zunächst noch über keinen eigenen Arbeitsplatz verfügte, sondern ihm nur je nach Platz ein freies Besprechungszimmer zur Verfügung stand, erscheint angesichts des Umstandes nachvollziehbar, dass gerade bei Sanierungsberatungen, wie vom Bf dargestellt, ein sensibler Einstieg in das Unternehmen notwendig ist. Ein Arbeitsplatz wurde ihm erst ab offizieller Übernahme der Geschäftsführertätigkeit ab 2019 (siehe auch Firmenbuchauszug) zur Verfügung gestellt.

Der Bf legte beim Erörterungsgespräch auftragsgemäß auch das Fahrtenbuch 2018 vor. Daraus gehen ua die Fahrten nach ***Ort9*** hervor (Länge einer Strecke laut Google Maps cirka 120 km, Zeitaufwand cirka eineinhalb Stunden).

Dass angesichts von im Vergleich zu anderen vom Bf im Zuge seiner Tätigkeit überwundenen Distanzen von einer durchgehenden Anwesenheit während der Woche auszugehen wäre, kann aufgrund der vergleichsweise geringen räumlichen Distanz zwischen Wohnort des Bf's und ***XJ*** / ***Ort*** im Jahr 2018 ausgeschlossen werden. Derartige Distanzen werden in der heutigen Zeit auch von Arbeitnehmern ohne Weiteres innerhalb eines Tages bewältigt und ist eine Nächtigung in solchen Fällen nach allgemeiner Lebenserfahrung unüblich.

Wenn der Bf in seinem Fahrtenbuch zum Teil das Ziel ***Ort9*** über mehrere Tage zusammenfasste, so hatte dies, wie dies von ihm auch schon hinsichtlich der Reisen nach ***Ort7*** (***XH***) etc. in den Vorjahren erläutert wurde, den Grund darin, dass er an diesen Tagen keine sonstigen (auch keine privaten) Fahrten mit seinem PKW unternommen hat. An der Kilometeranzahl ist ersichtlich, dass er diese Strecken während der Woche nicht täglich zurückgelegt haben konnte.

Dass er infolge seiner täglichen Rückkehr an seinen Wohnort und der dadurch leichter möglichen Nutzung – bei Bedarf noch nach einem längeren Anwesenheitstag in ***Ort9***, sei es zwecks drängender Nacharbeiten zum Auftrag ***XJ*** oder zu anderen Aufträgen bzw. zwecks Akquisition neuer Aufträge – das häusliche Arbeitszimmer auch in den späten Nachmittags- bzw. Abendstunden an sog. „Auswärtstagen“ im Jahr 2018 vermehrt nutzen konnte und auch genutzt hat, entspricht dem logischen Denken eines objektiven Betrachters. Im Unterschied dazu hatte er in den Vorjahren, in denen seine Aufträge häufigere Auslandsaufenthalte erforderlich gemacht hatten, lediglich die Gelegenheit gehabt, Vor- und Nachbearbeitungstätigkeiten im Hotelzimmer zu erledigen.

Zu stichprobenartigen Überprüfungen vermochte er im Zuge des Erörterungsgespräches plausible Erklärungen zu geben. So verwies er zur Kalenderwoche 3 (15.-21.01.2018) darauf, dass er zweimal in ***Ort9*** gewesen war. Verrechnet seien fünf Tage worden, weshalb diese zusammenfassend im Fahrtenbuch ausgewiesen worden seien, weil dazwischen keine (privaten) Fahrten waren. Der Bf verwies auf die Kilometerzahl, aus der hervorgehe, dass er in dieser Woche an nicht mehr als den in der Aufstellung erfassten Tagen beim Kunden anwesend hatte sein können.

In der Kalenderwoche 5 (29.01.-04.02.2018) sei er dreimal in ***Ort9*** gewesen, davon zwei lange und einen kurzen Tag. Der Arbeitstag ***XGg*** (laut Aufstellung ein Tag Büro) habe eine Anlaufplanung betroffen. In der Kalenderwoche 21 (21.-27.05.2018) sei der am 22.05. in ***Ort9*** gewesen, am 23.05. abends nach Graz gefahren und am 24.05. weiter nach ***Ort9***. Am 25.05. habe er bloß einen kurzen Termin bei ***XJ*** gehabt. Tage mit nur kurzen Auswärtsterminen erfasste er als „Bürotage“. Allerdings waren, wie sich aus den sich aus dem Fahrtenbuch ausgewiesenen Zielen und Kilometerangaben zu ersehen war, solche Zusatztage nur sporadisch notwendig.

Es ist richtig, dass – wie auch vom Finanzamt bemängelt – die Annahme eines ganzen Bürotages bei einem Kurzbesuch in ***Ort9***, wie vom Bf angenommen, nicht nachvollziehbar war. Umgekehrt kann ihm aber nicht abgesprochen werden, sondern erscheint es vielmehr sogar naheliegend, dass er auch in den späten Nachmittags- bzw. Abendstunden der als „Außendiensttage“ ausgewiesenen Tage noch zusätzlich Zeit im häuslichen Büro für Nacharbeiten verbracht hat. Gerade bei einem selbständig Erwerbstätigen, der aufgrund der räumlichen Nähe zu seinen Auftraggebern täglich in sein Büro zurückkehren kann, ist nämlich nach allgemeiner Lebenserfahrung durchaus davon auszugehen, dass er nach Rückkehr vom Auftraggeber Vor- und Nachbereitungsarbeiten zu bestehenden, teilweise parallel laufenden Aufträgen tätigt und die Akquisition neuer Aufträge im Büro vorbereitet. Zu beachten war

gegenständlich auch, dass der Bf die Aufstellungen auf Basis seiner Abrechnungen gegenüber seinen Auftraggebern angefertigt hat. Diese Abrechnungen erfolgten tageweise. Das bedeutet, dass mangels stundenweiser Abrechnung bei einem abgerechneten Außendiensttag auch noch Arbeitsstunden im Büro anfallen konnten, zumal dem Auftraggeber gegenüber ein „Außendiensttag“ auch schon bei einer vierstündigen Beratung vor Ort samt zweistündiger An- und Rückreise, also insgesamt sechs Stunden insgesamt abgerechnet wurde (siehe Aussagen des Bf's im Schreiben vom 21.04.2022). Dem Bf ist im Jahr 2018, in dem er bereits überwiegend für einen oberösterreichischen Arbeitgeber tätig gewesen ist, daher zuzugestehen, dass er sein Arbeitszimmer auch an Auswärtstagen im Anschluss an seine Rückkunft aus ***Ort9*** noch nutzen konnte, während dies (wie oben im Zusammenhang mit den Vorjahren erläutert) bei Reisen zu weiter entfernten Destinationen (Auslandsreisen) nicht möglich gewesen war und er solche Tätigkeiten allenfalls vom Hotelzimmer aus verrichten hatte können.

Wenn sich im Jahr 2018 aus der Aufstellung des Bf's auch nur ein geringes Überwiegen der zeitmäßigen Anwesenheit (mehr als die Hälfte) im Arbeitszimmer ergab, so vermochten die festgestellten Differenzen zwischen Fahrtenbuch und Aufstellung die Glaubwürdigkeit seiner Aussage, dass er in diesem Jahr einen zeitmäßig überwiegenden Teil seines Tätigkeitsbereiches als selbständiger Unternehmensberater im häuslichen Arbeitszimmer verbracht hatte, nicht zu widerlegen. Erhärtet wird diese Sichtweise dadurch, dass diese Entwicklung auch dem vom Bf bereits in seinem Beschwerdebegehren ausführlich dargestellten und nachvollziehbaren Bestreben, die Reisetätigkeit im Zusammenhang mit seiner selbständigen Tätigkeit auf lange Sicht nach Möglichkeit massiv einzuschränken, entsprach.

Zu den als Arbeitszimmer ausgewiesenen Räumlichkeiten:

Die Feststellungen zu den als Arbeitszimmer ausgewiesenen Räumen ergaben sich zunächst aus dem Betriebsprüfungsbericht und dem im Zuge dieser Prüfung vorgelegten Plan des Hauses. Die vom Bf geschätzte Nutzfläche des Hauses blieb mit 400 m² anlässlich der Prüfung unbestritten, ebenso die Größe der Räume bzw. ergaben sich die entsprechenden Flächen auch aus dem vorgelegten Plan.

Dass das Büro (17,63 m²) wie ein typisches Arbeitszimmer eingerichtet war, wurde von der Prüferin anlässlich der Besichtigung im Arbeitsbogen vermerkt. Die Nutzung der übrigen Räumlichkeiten wurde in der Antwort vom 21.04.2022 (siehe Punkt 13/ Verfahrensgang) zum Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichtes vom 08.02.2022 dargelegt.

Weiters wurden Einrichtung und Nutzung der Räume auch im Zuge des Erörterungsgespräches am 03.06.2022, wie im Sachverhalt beschrieben, näher dargestellt.

Bezüglich **weiterer Erwägungen zur Beweiswürdigung** wird auf die Ausführungen unter **Punkt 3.2.** dieses Erkenntnisses, die verständnishalber im Zusammenhang mit den Erwägungen zur rechtlichen Beurteilung darzustellen waren, verwiesen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Rechtsgrundlagen:

Gemäß **§ 4 Abs. 4 EStG 1988** sind Betriebsausgaben Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Nach **§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988** in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl 201/1996, dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden. 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 abziehbar.

3.2. Erwägungen:

Im gegenständlichen Fall war unstrittig, dass die in Rede stehenden Arbeitsräumlichkeiten im Wohnungsverband gelegen sind, da sie über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumlichkeiten verfügen. In Streit stand vielmehr die Frage, ob sie den Mittelpunkt der vom Bf ausgeübten Tätigkeit bilden.

Die Frage, ob ein Arbeitszimmer den **Mittelpunkt der Tätigkeit** darstellt, ist zufolge ständiger Rechtsprechung nach dem „typischen Berufsbild“ der Tätigkeit des Steuerpflichtigen zu beantworten. Hierzu sind Sachverhaltsfeststellungen zum „typischen“ Ablauf der beruflichen Tätigkeit notwendig (VwGH 24.10.2005, 2001/13/0272). Deren Mittelpunkt ergibt sich aus ihrem materiellen Schwerpunkt; 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 (zB VwGH 25.07.2013, 2011/15/0104).

Im gegenständlichen Fall ging die belangte Behörde davon aus, dass der Mittelpunkt einer Tätigkeit als Unternehmensberater nicht im häuslichen Arbeitszimmer liege, da diese zeit- und schwerpunktmäßig in überwiegendem Ausmaß vor Ort bei den Auftraggebern (= zu beratenden Unternehmen) ausgeübt werde. Sie stützte sich dabei ua auf die Entscheidung UFS 27.08.2013, RV/1962-W/13, wonach die Tätigkeit eines Unternehmensberaters typischerweise außerhalb eines häuslichen Arbeitszimmers liege.

Dieser Ansicht der belangten Behörde setzte der steuerliche Vertreter des Bf's entgegen, dass die zitierte UFS-Entscheidung einen Unternehmensberater mit nichtselbständigen Einkünften betroffen habe, dem nicht nur beim Kunden, sondern auch beim Dienstgeber Räumlichkeiten zur Verfügung gestanden hätten. Als selbständiger Unternehmensberater wäre dies bei ihm nicht der Fall und müsse er oft mehrere Aufträge gleichzeitig durchführen. Bei seiner Art der

Tätigkeit komme es auf das zeitliche Ausmaß der Nutzung des Arbeitszimmers gar nicht mehr an, da schon die berufstypische Betrachtung die Notwendigkeit des Arbeitszimmers bestätigte.

Hierzu wurden folgende Erwägungen angestellt:

3.2.1. Wesentlich erschien im gegebenen Zusammenhang zunächst die **Feststellung des typischen Ablaufes der Tätigkeit des Bf's** und die Klärung der Frage, ob sich daraus nach deren typischem Berufsbild unter Heranziehung der Verkehrsauffassung zweifelsfrei ein materieller Schwerpunkt ableiten lässt.

Der Bf war in den beschwerdegegenständlichen Jahren, wie er auch in seiner Beschwerde ausführte, als **selbständiger Unternehmensberater** tätig. Innerhalb dieser Tätigkeit verfolgte er, wie er glaubhaft darstellte, zwei unterschiedliche Geschäftszweige: Einerseits führte er Beratungen betreffend Produktionsoptimierungen in der Automobilindustrie durch, in welchem Bereich er aufgrund seiner beruflichen Vergangenheit über entsprechendes Spezial-Know-how verfügte. Andererseits verlagerte er seinen Tätigkeitsbereich immer mehr in jenen der allgemeinen (branchenübergreifenden) Sanierungs- und Unternehmensberatung in Richtung der Tätigkeit eines sog. Interim Managers.

Nach der Präambel (Punkt I. 1.) einer vom Fachverband Unternehmensberatung, Buchhaltung und Informationstechnologie bei der Wirtschaftskammer Österreich zum **„Berufsbild/Unternehmensberatung“** verfassten Darstellung (Ausgabe September 2017) besteht die Tätigkeiten von UnternehmensberaterInnen *„in der umfassenden Analyse von Organisationen oder ihres Umfeldes, der Entwicklung von Lösungsansätzen und deren allfälliger Umsetzung durch Beratung, Ausführung und Intervention sowie in der Steuerung von Beratungs- und Kommunikationsprozessen innerhalb von Organisationen und gegenüber dem Markt“*.

Wie sich aus dieser Präambel ebenfalls ergibt, unterliegt dieses Berufsbild einer dynamischen Entwicklung und basiert auf in der historischen Entwicklung entstandenen Auffassungen von AuftraggeberInnen sowie den aktuellen Auffassungen von UnternehmensberaterInnen selbst über Wesen und Tätigkeitsbereiche der Unternehmensberatung.

Auch nach anderen Quellen (siehe zB <https://www.consulting.de/wissen-beitraege/unternehmensberater-berufsbild-verdienst-arbeitsalltag>) besteht die Tätigkeit eines Unternehmensberaters darin, zunächst vor Ort durch Gespräche mit Geschäftsleitung, mittlerem Management und Mitarbeitern die Abläufe, Organisation und Struktur des Unternehmens kennenzulernen sowie die Geschäftsunterlagen zu sichten und zu analysieren. Der Analyse und Bestandsaufnahme folgen die Protokollierung des Ist-Zustandes und die Ausarbeitung von Empfehlungen und Handlungsvorschlägen zur Erreichung des Soll-Zustandes. Die Ergebnisse werden dem Unternehmen sowohl schriftlich als auch mündlich präsentiert. Die Tätigkeit eines Unternehmensberaters und eines Interim Managers gleichen sich insofern, als sie geholt werden, wenn unternehmens- und auch branchenübergreifendes Know-how

gefragt ist. Der Berater bringt externes Wissen mit, liefert Konzepte und Methoden, um eine Problemlösung für den Kunden zu erarbeiten. Der Interim Manager greift in das operative Tagesgeschäft ein und übernimmt Durchführungsverantwortung (<https://www.atreus.de/publikationen/artikel/was-unterscheidet-den-unternehmensberater-vom-interim-manager>). Beide Tätigkeitsbereiche ähneln sich in wesentlichen Belangen.

3.2.2. Bereits der dargestellten allgemeinen Beschreibung des Berufsbildes eines Unternehmensberaters lässt sich entnehmen, dass ein wesentlicher Teil seiner Tätigkeit in der Analyse des Ist-Zustandes, der Entwicklung von Lösungsansätzen und der Ausarbeitung von Empfehlungen und Handlungsvorschlägen besteht. Das ist ein Tätigkeitsfeld, das sich angesichts der in den letzten Jahren auch in der Arbeitswelt Einzug gehaltenen digitalen Möglichkeiten nach der Verkehrsauffassung durchaus zumindest teilweise in einem häuslichen Arbeitszimmer verrichten lässt. Wenn sich auch, wie aus den genannten Quellen ebenso hervorgeht, oftmals ein wesentlicher Teil der Tätigkeit beim zu beratenden Unternehmen abspielt, kann im Hinblick auf diese Tätigkeitsbereiche **nicht vom Vorliegen eines typischen Berufsbildes** gesprochen werden, von welchem von vornherein gesagt werden kann, dass dessen materieller Schwerpunkt nach der Verkehrsauffassung außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers liege (vgl. hierzu VwGH 02.09.2009, 2005/15/0049). Im Gegensatz zur Tätigkeit eines Vortragenden oder einer Moderatorin ist das Tätigkeitsbild bei einer beratenden Tätigkeit insgesamt von einem breiteren Spektrum von Aktivitäten bestimmt. Das Bild eines Vortragenden oder einer Moderatorin wird nach herrschender Verkehrsauffassung durch deren Auftritt vor Publikum geprägt und dienen die Tätigkeiten im Vorfeld lediglich der Vorbereitung auf diese nach dem äußeren Erscheinungsbild vorherrschenden Tätigkeit. Die beratende Tätigkeit erschöpft sich aber nicht allein im direkten Kontakt mit dem Kunden vor Ort; vielmehr kann sie auch auf schriftlichem, telefonischem oder elektronischem Wege vom Arbeitszimmer aus bewerkstelligt werden. Die Berücksichtigung der zeitlichen Komponente der Anwesenheit im Arbeitszimmer zwecks Bestimmung des materiellen Schwerpunktes dieser Tätigkeit erscheint im konkreten Fall daher unabdingbar, wenn Umstände vorliegen, die vermuten lassen, dass es sich bei der Tätigkeit nicht um eine typische Außendiensttätigkeit handelt. So hat der Verwaltungsgerichtshof selbst bei der Tätigkeit eines Versicherungsvertreters die Ansicht der belangten Behörde verworfen, es handle sich dabei um eine solche, deren materieller Schwerpunkt nach der Verkehrsauffassung niemals in einem häuslichen Arbeitszimmer liegen könne. Vielmehr sei der Sachverhalt entsprechend zu ermitteln und auf das zeitliche Überwiegen abzustellen (VwGH 08.05.2003, 2000/15/0176; in diesem Sinne auch VwGH 02.06.2004, 2003/13/0166).

3.2.3. Im gegenständlichen Fall ergab sich aus den Einwendungen des Bf's, dass es sich bei seiner Tätigkeit als Unternehmensberater nicht um eine solche handelte, von der man von vornherein sagen könnte, dass sie die typischerweise vorwiegend im Außendienst absolviert werde.

Wie sich aus der oben zitierten Judikatur ergibt, sind im Rahmen der Feststellung des materiellen Schwerpunktes einer Tätigkeit und somit deren Mittelpunkt Feststellungen zum typischen Ablauf der Tätigkeit des betroffenen Steuerpflichtigen zu treffen.

Die Beschreibung der Tätigkeit durch den Bf zeigte, dass sein Aufgabengebiet in weiten Teilen dem eines Unternehmensberaters – er bezeichnete sich auch selbst als selbständiger Unternehmensberater – entspricht.

Seine Tätigkeit umfasste laut seiner Beschreibung die Angebotslegung, Abklärung der Rahmenbedingungen und der Ausgangslage, Erstellung und Präsentation eines Konzeptes für die Auftragsabwicklung, Einholung, Durchsicht und Beurteilung von Verträgen etc., Koordination von Beteiligten (zB Banken, Rechtsanwälte), Auswahl möglicher Investoren, Erstellung von Fortbestehensprognosen, Businessplänen, Gutachten für notwendige Investitionen etc., Analyse vertraulicher Unterlagen der Auftraggeber (Restrukturierungspläne, Personalabbau-, Teilschließungspläne, ...), betriebswirtschaftliche und juristische Recherchen, Literaturstudium, Korrespondenz und Terminabklärungen, Besprechungen in eigenen Büroräumlichkeiten (= neutraler, vertraulicher Ort) mit Bankvertretern, Beratern, Insolvenzverwaltern etc., bis zur Aufbewahrung von Unterlagen aus abgeschlossenen Aufträgen.

Der Bf gestand zu, dass insbesondere im Zusammenhang mit den Beratungsaufträgen der Automobilindustrie, die am Beginn seiner Tätigkeit in der Überzahl gewesen waren, eine vermehrte und oft längere Anwesenheit beim Kunden vor Ort notwendig gewesen sei. Am Gebiet der allgemeinen Sanierungs- und Unternehmensberatung, welchen Geschäftszweig er gerade im Hinblick auf die geringere Reisenotwendigkeit nach Abschluss einer diesbezüglichen Ausbildung im Jahr 2015 immer mehr forciert habe, hätten sich oftmals Aufträge in größerer räumlicher Distanz ergeben, die er häufig im Arbeitszimmer bearbeiten habe können. So habe er etwa 2016 von seinem Büro aus über mehrere Monate die Abwicklung einer großen Unternehmensgruppe betreut. Dass bei solchen Abwicklungen weniger die Beratung im Unternehmen vor Ort (wie etwa bei Beratungen in der Automobilindustrie) als die Planung und Vorbereitung strategischer Entscheidungen im Vordergrund stand, kann objektiv nachvollzogen werden.

3.2.4. Aus dieser konkreten Beschreibung ergab sich für die Lösung der gegenständlichen Problematik zweierlei:

Einerseits konnte der belangten Behörde nicht darin gefolgt werden, dass sich nach dem typischen Berufsbild eines selbständigen Unternehmensberaters generell ein materieller Schwerpunkt im Außendienst ergäbe. Die zitierte Entscheidung UFS 27.08.2013, RV/1962-W/13 betraf tatsächlich einen nichtselbständigen Unternehmensberater, der bei Bedarf auch über Räumlichkeiten beim Arbeitgeber verfügen hatte können. Hinzu kommt, dass bei einem nichtselbständigen Unternehmensberater im Gegensatz zu einem selbständig erwerbstätigen Berater für die Akquisition und Vorbereitung neuer Aufträge und parallele

Auftragsbearbeitungen Räumlichkeiten des Arbeitsgebers zur Verfügung stehen. Dementsprechend wurde daher etwa in UFS 18.03.2005, RV/0308-W/03 betreffend einen selbständigen Unternehmensberater auch untersucht, ob die generelle Annahme einer überwiegenden Außendiensttätigkeit mit dem tatsächlichen Ablauf der konkreten Tätigkeit korrespondiert.

Andererseits vermochte die Ansicht des Bf's nicht zu überzeugen, dass angesichts der von ihm beschriebenen Tätigkeit die zeitliche Komponente des Überwiegens von keinerlei Relevanz wäre, weil sich der materielle Schwerpunkt schon aus deren typischem Ablauf ergäbe. Sollte sich nämlich dieser Schwerpunkt tatsächlich aus den dargestellten Tätigkeitsbereichen, die die gesamte Tätigkeit geprägt haben, ergeben, so müsste sich das konsequenterweise auch mit dem zeitlichen Überwiegen der Anwesenheit im Arbeitszimmer decken. Damit erweist sich die zeitliche Komponente, die auch vom Verwaltungsgerichtshof, wie sich aus dessen ständiger Judikatur ergibt, für die Beurteilung in Zweifelsfällen heranzuziehen ist, als verlässliches Kriterium der Bestimmung des Mittelpunktes der Tätigkeit (siehe hierzu wiederum VwGH 08.05.2003, 2000/15/0176, zum Versicherungsvertreter).

In einem Fall, in dem sich der materielle Schwerpunkt einer Tätigkeit nicht aus deren typischem Berufsbild ergibt, bildet die **zeitliche Komponente ein geeignetes Kriterium**, den Mittelpunkt der Tätigkeit zu bestimmen (siehe hierzu zB VwGH 02.09.2009, 2005/15/0049). Es ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (vgl. zB VwGH 25.07.2013, 2011/15/0104).

3.2.5. Im Ergebnis war gegenständlich daher Folgendes festzustellen:

Grundsätzlich kann davon ausgegangen werden, dass sich auch bei einem selbständigen Unternehmensberater ein wesentlicher Teil der Tätigkeit beim zu beratenden Unternehmen abspielt. Ob sich allerdings diese Vermutung im konkreten Fall bestätigt, ist von der Abgabenbehörde bzw. dem erkennenden Gericht durch entsprechende Sachverhaltsfeststellungen zu beurteilen.

Aufgrund der oben dargelegten Erwägungen konnte die Tätigkeit des Bf's nicht einem typischen Berufsbild zugeordnet werden, aus dem sich eindeutig ein materieller Schwerpunkt ableiten lässt.

Wie sich aus der zitierten Rechtsprechung ergibt, ist in solchen Zweifelsfällen für die Feststellung des Mittelpunktes der Tätigkeit die zeitliche Komponente maßgeblich.

Dementsprechend wurde auch im gegenständlichen Beschwerdeverfahren vom Bundesfinanzgericht die Tätigkeit des Bf's in den beschwerdegegenständlichen Jahren dahingehend einer näheren Überprüfung unterzogen, ob sie zeitmäßig überwiegend im Außendienst, also außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers ausgeübt wurde.

Wie unter Punkt 2. dieses Erkenntnisses im Rahmen der Beweiswürdigung dargestellt, konnte der Bf lediglich für das **Jahr 2018** nachvollziehbar darstellten, dass er seine beratende Tätigkeit in zeitlich überwiegendem Ausmaß in seinem häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt hat. Dies korrespondiert auch mit seiner in der Beschwerdeschrift glaubhaft dargestellten Intention, seine Reisetätigkeit im Rahmen der von ihm ausgeübten Tätigkeit im Laufe der Jahre weitestgehend einzuschränken.

Hinsichtlich der übrigen beschwerdegegenständlichen **Jahre 2015 bis 2017** war hingegen von einem zeitlichen Überwiegen der Außendiensttätigkeit auszugehen und ist insofern der Nachweis des im häuslichen Arbeitszimmer gelegenen Mittelpunktes der Tätigkeit gescheitert. Mangels Erfüllung dieses gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 notwendigen Tatbestandsmerkmals war die Anerkennung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer in den Jahren 2015 bis 2017 schon allein aus diesem Grunde nicht möglich und war die Beschwerde bezüglich dieser Jahre als unbegründet abzuweisen.

Hinsichtlich des Jahres 2018, für welches aufgrund obiger Ausführungen das Tatbestandsmerkmal des „Mittelpunktes der Tätigkeit“ als erfüllt angesehen werden konnte, waren die weiteren für die Anerkennung der Aufwendungen für ein Arbeitszimmer als Betriebsausgaben notwendigen Voraussetzungen zu prüfen.

3.2.6. Zu den weiteren Voraussetzungen für die Anerkennung eines Arbeitszimmers (Notwendigkeit, nahezu ausschließlich betriebliche Nutzung):

Der Bf machte im Zusammenhang mit seiner selbständigen Tätigkeit Aufwendungen für mehrere Räumlichkeiten seines Wohnhauses als Betriebsausgaben geltend. Dass diese Räumlichkeiten im Wohnungsverband liegen, da sie jeweils über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumlichkeiten (siehe zB VwGH 22.01.2004, 2001/14/0004) erreicht werden können, ist unstrittig.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe zB VwGH 30.06.2015, 2013/15/0165) sind die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer – zusätzlich zu den in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 normierten Voraussetzungen (das ist vor allem der oben dargestellte Mittelpunkt der Tätigkeit) – nur dann anzuerkennen, wenn ein Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen **notwendig** ist sowie der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich **ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich genutzt** und entsprechend eingerichtet ist.

Das Kriterium der Notwendigkeit ist in zwei verschiedenen Ausprägungen zu beachten. Einerseits muss das Arbeitszimmer unter dem Gesichtspunkt der Art der Tätigkeit und der Auslastung des dafür verwendeten Raumes, andererseits im Hinblick, ob an der Dienststelle ein Arbeitsplatz zur Verfügung steht, zu sehen (siehe VwGH 18.10.2017, Ra 2016/13/0028).

Die Prüfung dieser Voraussetzungen bezogen auf die einzelnen Räume erbrachte folgendes Ergebnis:

Büro (17,63 m²):

Wie im Zuge der Beweiswürdigung dargelegt, wurde bereits von der Betriebsprüferin anlässlich der Besichtigung festgestellt, dass dieser Raum von der Einrichtung her einem klassischen Arbeitszimmer entsprach.

Der Bf hat dargelegt (siehe obige Ausführungen im Zusammenhang mit dem Mittelpunkt der Tätigkeit), dass er dort umfangreiche Vor- und Nachbereitungsarbeiten im Zusammenhang mit seinen Aufträgen tätigte. Selbst wenn man von einer häufigen Außendiensttätigkeit und davon, dass ihm von den verschiedenen Auftraggebern mitunter Räume zur Verfügung gestellt werden, ausgeht, darf in objektiver Betrachtungsweise nicht übersehen werden, dass ihm als selbständiger Unternehmensberater kein fixer Arbeitsplatz bei einem Auftraggeber zur Verfügung steht, an dem er auch andere Aufträge oder Vorbereitungen für die Akquisition neuer Aufträge abwickeln könnte. Ebenso ist nachvollziehbar, dass ihm gerade in Fällen der Abwicklung von insolventen Unternehmen oder während einer anfänglichen sensiblen Phase des Einstiegs als Sanierer in ein Unternehmen dort noch keine Räumlichkeiten zur Verfügung stehen. Insgesamt ist nach dem Urteil eines billig und gerecht denkenden Menschen einem **selbständigen** Unternehmensberater daher ein Arbeitsraum zuzugestehen, der ihm als Zentrum seiner gesamten betrieblichen Tätigkeit dient. Einem solchen Arbeitsraum ist insofern die Notwendigkeit nicht abzusprechen und ist ein solcher Raum als objektiv sinnvoll zu erachten.

Was die Annahme einer nahezu ausschließlich betrieblichen Nutzung des Büros anlangt, so deuteten im gegenständlichen Fall bezüglich dieses Raumes keinerlei Indizien auf eine private Nutzung hin, zumal schon allein die Einrichtung dieses abgeschlossenen Raumes eine betriebliche Nutzung indiziert.

Die Kriterien der Notwendigkeit und der nahezu ausschließlichen betrieblichen Nutzung dieses Raumes waren daher als gegeben zu erachten.

Vorraum 1 (Gang/12,73 m²):

Dieser Raum dient als Zugangsbereich zum Büro, aber auch zu zwei Zimmern, die zur Nutzung durch die Söhne der Lebensgefährtin des Bf's bestimmt waren. Auch wenn diese privaten Räume im beschwerdegegenständlichen Zeitraum von diesen nicht genutzt wurden, so ist davon auszugehen, dass deren private Nutzung in nicht bloß untergeordnetem Ausmaß auch der Nutzung des Zugangsraumes bedurfte. Erfahrungsgemäß bedürfen auch nicht ständig genutzte Räume einer regelmäßigen Pflege und werden diese häufig als Stauraum oder Nächtigungsmöglichkeit für Gäste benutzt. Eine so gut wie ausschließliche Nutzung dieses Raumes konnte sohin nicht unterstellt werden.

Vorraum 2 (Stiegenaufgangsbereich/24,55 m²):

Was diesen Bereich anlangt, so musste festgestellt werden, dass bereits dessen Einrichtung mit Couchgarnitur und Couchtisch einem durchaus wohnlichen Ambiente entsprach. In der Regel schließt ein wohnliches Ambiente die Anerkennung als Arbeitszimmer bereits aus (siehe hierzu *Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*²⁰ [2018], § 20 Tz 104/9 unter Verweis auf

VwGH 12.09.1996, 94/15/0073). Wenn dem Bf durchaus auch nicht abgesprochen werden soll, dass er dort mitunter Besprechungen abgehalten hat (laut seinen Angaben circa 15-20 pro Jahr), so muss davon ausgegangen, dass eine private Nutzung in nicht bloß untergeordnetem Ausmaß jedenfalls gegeben war, zumal der Raum direkt über die Stiege vom privaten Wohnbereich betreten werden kann und auch als Durchgangsraum zu privaten Räumlichkeiten dient. Hinzu kommt, dass der Raum gegenüber dem privaten Wohnbereich weder durch eine Mauer oder eine sonstige Barriere abgetrennt ist. Eine strikte Abgrenzung gegenüber dem privaten Bereich ist aber Voraussetzung für die Anerkennung als Arbeitszimmer, da das Kriterium der nahezu ausschließlichen betrieblichen Nutzung jeweils raumbezogen zu sehen ist (siehe Jakom/Peyerl, EStG, 2022, § 20 Rz 45 unter Verweis auf VwGH 25.02.2004, 2003/13/0124, wonach auch die Abgrenzung durch eine Regal- bzw. Zwischenwand die gemischte Nutzung nicht beseitigt). Eine nahezu ausschließlich betriebliche Nutzung konnte bezüglich dieses Raumes daher nicht als erwiesen angesehen werden.

Bad/WC (5,34 m²):

Von diesem Raum machte der Bf selbst nur anteilig 50% der Aufwendungen geltend, da er der betrieblichen Nutzung nur das WC, nicht auch das Bad zuschrieb. Zwar ist durchaus als glaubhaft zu erachten, dass dieser sanitäre Bereich im Bedarfsfall hauptsächlich von Kunden benutzt wurde. Allerdings ist das Kriterium der ausschließlichen betrieblichen Nutzung, wie zum Vorraum 2 soeben dargelegt, jeweils raumbezogen zu sehen. Der Aufteilung eines Raumes in einen betrieblichen und privaten Bereich steht schon das sich aus § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 im Zusammenhang mit der Abgrenzung von betrieblichen und privaten Aufwendungen ergebende generelle Aufteilungsverbot entgegen, was eine Nichtanerkennung der Aufwendungen für diesen Raum zur Folge hatte.

Ergebnis:

Aufgrund obiger Ausführungen konnten an Aufwendungen aus dem Titel eines Arbeitszimmers von den betroffenen Räumlichkeiten lediglich die auf das Büro (17,63 m²) entfallenden Kosten anerkannt werden. Umgelegt auf die Gesamtfläche des Hauses entspricht dies anteiligen Aufwendungen im Ausmaß von **4,41 %** (17,63 m² von 400 m²).

3.2.7. Insgesamt war zufolge der dargestellten Erwägungen die Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide **2015 bis 2017** mangels Vorliegens eines Mittelpunktes der Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer als unbegründet abzuweisen.

Für **2018** waren die für die steuerliche Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers notwendigen Kriterien hinsichtlich des Büros im Wohnhaus des Bf's im Ausmaß von 17,63 m² als gegeben zu erachten. Der Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 war daher teilweise stattzugeben.

Die **Betriebsausgaben 2018** (anteilige AfA und Stromkosten) aus dem Titel des Arbeitszimmers laut Erkenntnis wurden folgendermaßen berechnet:

Beantragte Aufwendungen (15,06 %)	2.753,05 €
Anzuerkennende Kosten (4,41 %) laut Erkenntnis	806,17 €

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit laut angefochtenem Einkommensteuerbescheid 2018 in Höhe von 384.952,25 € waren entsprechend zu reduzieren, sodass sie sich laut Erkenntnis auf **384.146,08 €** belaufen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.3. Zum Abspruch über die 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 (**Art. 133 Abs. 4 B-VG**).

Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei der gegenständlichen Entscheidung an der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe insbesondere VwGH 08.05.2003, 2000/15/0176). Bei der Feststellung, ob der Bf in den beschwerdegegenständlichen Jahren seine betriebliche Tätigkeit zeitlich überwiegend in seinem häuslichen Arbeitszimmer verbrachte, handelte es sich um eine bezogen auf das konkret vorliegende sachliche Geschehen zu würdigende Tatfrage. Das gegenständliche Erkenntnis war daher nicht von der Lösung einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung abhängig.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (Einkommensteuer 2018)

Linz, am 30. Juni 2022