

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Senatsvorsitzenden Dr. Hans Blasina, den Richter Dr. Sebastian Pfeiffer sowie die fachkundigen Laienrichter Dr. Franz Kandlhofer und Hermann Greylinger in der Beschwerdesache Dr. \*\*\*Bf1\*\*\*, \*\*\*Bf1-Adr\*\*\*, vertreten durch LLP Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Museumstraße 3/A/3, 1070 Wien, über die Beschwerde der Abgabepflichtigen (1.) vom 3.3.2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 15. Jänner 2021, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\* betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2016-2018 sowie (2.) vom 2.9.2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 27.8.2021, betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer 2020, Steuernummer \*\*\*BF1StNr1\*\*\*, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 25. November 2022 in Anwesenheit der Schriftführerin Asli Özdemir zu Recht erkannt:

I. Die angefochtenen Bescheide werden gemäß § 279 BAO abgeändert. Daraus ergeben sich für die einzelnen Abgaben und Jahre folgende Bemessungsgrundlagen und Abgabenbeträge:

| Umsatzsteuer                     | 2016       | 2017       | 2018       | 2020       |
|----------------------------------|------------|------------|------------|------------|
| Lieferungen und Leistungen (20%) | 306.577,05 | 412.629,60 | 319.153,23 | 270.253,88 |
| Summe Umsatzsteuer               | 61.315,41  | 82.525,92  | 63.830,65  | 54.050,78  |
| Gesamtbetrag der Vorsteuern      | -13.135,80 | -12.563,61 | -10.095,66 | -3.611,32  |
| Zahllast                         | 48.179,61  | 69.962,31  | 53.734,99  | 50.439,46  |

| Einkommensteuer              | 2016      | 2017       | 2018       | 2020        |
|------------------------------|-----------|------------|------------|-------------|
| Einkommen                    | 83.525,81 | 181.886,96 | 131.438,35 | 132.469,79  |
| Festgesetzte Einkommensteuer | 29.772,00 | 78.823,00  | *58.751,00 | **53.615,00 |

\*Steuer lt. Tarif (§ 33 Abs 1 EStG) + Steuer auf Grundstücksveräußerung  
zum besonderen Steuersatz in Höhe von 5.151,72 Euro

**\*\*Steuer lt. Tarif (§ 33 Abs 1 EStG) abzüglich „Familienbonus plus“**

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

## **Entscheidungsgründe**

### **I. Verfahrensgang**

Im Rahmen einer Außenprüfung über die Jahre 2016-2018 wurden mannigfaltige Feststellungen getroffen. Unangefochten blieben dabei lediglich die Erhöhung des Privatanteils der Kfz-Kosten mangels Fahrtenbuches (Erhöhung des Privatanteils von 10 auf 25 % bei ihren beiden Pkw mit Wechselkennzeichen und von 10 auf 40 % für das Cabrio des Mannes) und die Erhöhung des Privatanteils für Internet/Telefon von 10 auf 25 %.

Hauptstreitpunkt ist das häusliche Büro, das in zwei vorangegangenen Außenprüfungen (über die Jahre 2008-2010 und 2011-2012, letztere durchgeführt im Jahr 2014) anerkannt worden war und nunmehr von der Finanzverwaltung zwar als Arbeitszimmer gesehen wurde, das aber nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen Tätigkeit bilde. Daraus folgerte die belangte Behörde, dass AfA, Betriebskosten und Einrichtung sowie Instandhaltung auszuscheiden (über drei Jahre in Summe rund 25.000 Euro) und das Büro 2016 zu entnehmen sei (98.000 Euro Hinzurechnung).

Nach Ansicht der belangten Behörde liegt nach dem Berufsbild der Tätigkeit der Mittelpunkt und Schwerpunkt der Tätigkeit der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit außerhalb der häuslichen Büroräumlichkeiten, und zwar in den von der Firma \*\*\*1\*\*\* zur Verfügung gestellten Büroräumlichkeiten und ihrer weiteren Niederlassungen, in denen die Bf beratend tätig geworden sei.

Demgegenüber bringt die Bf vor, neben monatlich rund 60 Stunden an Beratungsgesprächen im Rahmen der psychischen Gesundheits- und Konfliktberatung (meist im Büro der \*\*\*1\*\*\*, das ihr aber nur für diese Zwecke und nicht auch für Vor-, Nachbereitung und Administration zur Verfügung stehe) verbringe sie mindestens ebensoviel Zeit im häuslichen Büro mit Vorbereitung und Nachbereitung (Dokumentation, Erarbeiten von Lösungsansätzen). Gesundheitsmodule würden zu über 90% durch Fremdleister abgewickelt, für die sie nur vom Arbeitszimmer aus die Organisation übernehme. Von 100 in den Jahren 2016-2018 abgehaltenen (meist halbtägigen) Workshops habe sie lediglich 55% selbst erbracht, Vorbereitung, Protokollierung und Dokumentation im häuslichen Büro benötigten ca. dreimal so viel Zeit wie die Workshops selbst. Außerdem verstehe sie nicht, weshalb die belangte Behörde einzig ihre Stunden außer Haus zähle und das Vorhandensein von Mitarbeitern (zumindest ihres Mannes, dessen Anstellung steuerlich anerkannt wurde) nicht berücksichtige.

Außerdem sei bei vorangegangenen Prüfungen bereits ihr Büro in B-Dorf besichtigt und anerkannt worden.

Zweiter großer Punkt ist die Anstellung des Sohnes, die von der belangten Behörde nicht anerkannt wurde. Gegen die Fremdüblichkeit spreche, dass zu den monatlichen Stundenaufzeichnungen immer dieselben Tätigkeiten pauschal beschrieben werden, nämlich Betreuung und Wartung EDV-Anlagen und technisches Equipment, Vorschreiben von Flipcharts, Erfassen von Ergebnissen und sonstige Hilfestellung bei Workshops, Betreuung der Homepages, Belegeingabe in Excel für monatliche UVA, diverse Schreibarbeiten, Postwege, Botendienste. Diese Aufgaben seien typische Tätigkeiten im Rahmen einer familiären Mitarbeit, es sei auch keine einschlägige Ausbildung erforderlich, die statische Internetseite bedürfe keiner besonderen Wartung, die Buchhaltung und damit die UVA sei schon Aufgabe des Mannes, für Prämien in Höhe von 4.000 Euro im ersten und 3.000 Euro im zweiten Jahr bestehe keine vertragliche Grundlage (rund 33.000 Euro über drei Jahre).

Daneben strittig sind die Dekoration der Büros mit Blumen/Pflanzen (jährlich ca. 1.700 Euro), Werbegeschenke und Bewirtung (jährlich 5-6.000 Euro) sowie Reisekosten (insgesamt knapp 4.000 Euro). Diese Punkte wurden im Zuge der mündlichen Verhandlung aus verfahrensökonomischen Überlegungen außer Streit gestellt, weil nach den Ausführungen und Berechnungen des Vorsitzenden erwartbar gewesen wäre, dass neben anzuerkennenden Punkten auch in anderen Bereichen im Rahmen der amtswegigen Ermittlungspflicht Verböserungen erfolgen müssten, die in Summe zu keiner Änderung der festgestellten Beträge geführt hätten.

Das Jahr 2019 wurde von der belangten Behörde antragsgemäß veranlagt, für 2020 erfolgte ohne weitere Prüfung eine Kürzung der Ausgaben in Zusammenhang mit Arbeitszimmer und Anstellung des Sohnes, die von der Bf so im Detail nicht nachvollzogen werden konnte.

## **II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

### **1. Sachverhalt**

Die Bf ist als Einzelunternehmerin selbständig auf den Gebieten insbesondere der Wirtschaftspsychotherapie und des Managementtrainings tätig. Sie übt ihre Tätigkeit im häuslichen Büro in B-Dorf, einer Praxis in L-Dorf und bei ihrem Hauptauftraggeber, der Firma \*\*\*1\*\*\* (mehr als 90% der Jahresumsätze von rund 300.000 (2017 400.000) Euro), aus. Im verfahrensgegenständlichen Zeitraum bestand der Schwerpunkt der Tätigkeit in der arbeitspsychologischen Betreuung der Mitarbeiter des \*\*\*1\*\*\* Konzerns (rund die Hälfte des Jahresumsatzes), in der Abhaltung von Workshops zur Mitarbeiterzufriedenheit des \*\*\*1\*\*\* Konzerns (40-120.000 Euro Jahresumsatz) sowie im Anbieten von Gesundheitsmodulen (40-70.000 Euro Jahresumsatz).

Für die Gespräche mit den Mitarbeitern wurde der Bf in der Zentrale der Firma \*\*\*1\*\*\* ein Büro bestehend aus zwei kleinen Räumen zur Verfügung gestellt, das sie aber nur für die unmittelbare Gesprächsführung und nicht auch für Verwaltungsaufgaben nutzen durfte und für dessen Infrastruktur sie selbst zu sorgen hatte. Neben dem Beratungsschwerpunkt in Wien war die Bf auch österreichweit und gelegentlich auch darüber hinaus auf den geschilderten Gebieten für die \*\*\*1\*\*\* tätig. Die Vor- und Nachbereitung von Gesprächen und Workshops, die Ausarbeitung von Protokollen für die Auftraggeber, das Arbeitsinspektorat o. ä., die Organisation und Koordinierung von Untersuchungen und Veranstaltungen, die von Subunternehmern durchgeführt wurden, sowie die telefonische Beratung von Mitarbeitern der \*\*\*1\*\*\*, für welche die Bf vertraglich rund um die Uhr zur Verfügung gestanden hat, erfolgten im häuslichen Büro in B-Dorf.

Im anhängigen Zeitraum verrechnete die Bf der \*\*\*1\*\*\* monatlich im Schnitt 60 Stunden für arbeitspsychologische Betreuung, wobei eine verrechenbare Stunde für Leistungen beim Kunden in der Regel noch einmal so viel Zeit der Vor- und Nachbereitung im häuslichen Büro bedurfte. Im Jahr 2016 hat die Bf 17 Workshops abgehalten, im Jahr 2017 von insgesamt 59 27 durch Drittleister abgewickelt, im Jahr 2018 19 von 26. Sofern Drittleister die Workshops durchführten, lag nur die im häuslichen Büro erfolgte Organisation bei der Bf, bei selbst gehaltenen Workshops war der organisatorische Vor- und Nachbereitungsaufwand im häuslichen Büro (insbesondere Dokumentation und Ergebnisse für die Teilnehmer und Führungskräfte) ungefähr das Dreifache der Workshopdauer. Gesundheitsmodule wurden gänzlich durch Dritte geleistet, die Organisation erfolgte im häuslichen Büro.

Das häusliche Büro war folgendermaßen gelegen und ausgestaltet: Im (straßenseitig betrachtet) Erdgeschoß und Obergeschoß befanden sich die privaten Wohnräume, im Kellergeschoß, das eine Ebene mit dem Garten bildet, befanden sich im hinteren Bereich Kellerräume, im vorderen Bereich ein großer Büroraum mit Schreibtisch, Büromöbeln, Sitzgarnitur, Besprechungstisch und einer büromäßigen Kochnische/Teeküche, in dem die Bf arbeitete, sowie ein kleinerer Büroraum mit zwei Schreibtischen und Büromöbeln, in dem der Mann und der Sohn der Bf arbeiteten. Erdgeschoß und Keller waren durch eine Stiege verbunden; um in den Garten zu gelangen, konnte man entweder durch das Büro, oder (bevorzugt) aus den Wohnräumen des Erdgeschoßes über eine Stiege direkt auf die Terrasse im Garten gehen. Neben dem Gartenausgang des Büros der Bf befand sich ein Firmenschild der Bf. Vom Eingang des Wohngebäudes an der Straße gab es auch einen Weg seitlich am Haus vorbei zum Büroeingang.

Der Mann der Bf war bei ihr in Vollzeit angestellt und bezog ein fremdübliches Gehalt von 2.500 Euro (bzw ab 2018 3.500 Euro) monatlich. Seine Aufgaben waren vor allem die wirtschaftlichen Agenden (Geldverkehr, Führen der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, Aufbereitung der Daten für die Steuererklärung), aber auch das elektronische Erfassen von Workshopprotokollen. Seine Arbeitsleistung erbrachte er im häuslichen Büro.

Der Sohn war ab dem Jahr 2016 bei der Bf mit einem Arbeitsausmaß von 12 Wochenstunden mit einem Gehalt von monatlich 430 Euro (ab 2018 440 Euro) angestellt und fremdüblich beschäftigt. Seine Hauptaufgabe war in der Workshopvorbereitung und –nachbereitung (vor allem elektronische Erfassung der Flipcharts und Fragebögen) gelegen, weiters betreute er das EDV-System (Computer, Netzwerk) und half bei der monatlichen Eingabe der Buchhaltung für die UVA. Ohne dienstvertragliche Vereinbarung erhielt er (nur) in den ersten beiden Jahren Prämien im Ausmaß von 4.000 bzw 3.000 Euro.

Die in L-Dorf gelegene Praxis wurde von der Bf in den Streitjahren nur mehr sporadisch genutzt und Ende 2018 entnommen, weil sie ab 2020 dem Sohn als Wohnung diente.

Im Jahr 2020 waren die Verhältnisse gegenüber den Jahren 2018-2020 weitgehend unverändert, die Beschäftigung des Sohnes wurde aufgrund des coronabedingten Rückganges der Auftragslage reduziert.

## **2. Beweiswürdigung**

Die Tätigkeit der Bf ergibt sich aus ihrem eigenen Vorbringen und den diesbezüglichen Ausführungen im Bericht über die Außenprüfung.

Dass ein wesentlicher Teil der Tätigkeit der Bf nicht nur das Führen von Gesprächen und das Leiten von Workshops war, sondern auch deren Vor- und insbesondere Nacharbeitung, ergibt sich aus ihren schlüssigen Ausführungen – unter anderem im Rahmen der mündlichen Verhandlung, in deren Verlauf die standardisierte Protokollierung, die Datenaufbereitung und das Verfassen von Berichten für den Auftraggeber erläutert wurden – sowie durch die im Rahmen des Verwaltungsverfahrens vorgelegten Unterlagen über das zeitliche Ausmaß der auswärtigen Tätigkeit und der Tätigkeit im häuslichen Büro. Die belangte Behörde hat zwar detailliert aufgezählt, welche Tätigkeiten die Bf in welchem zeitlichen Ausmaß außerhalb ihres häuslichen Büros geleistet hat, ist jedoch in ihrer Begründung nicht auf die von der Bf vorgebrachten Einwendungen zu ihren erforderlichen Vor- und Nachbearbeitungszeiten, zur Notwendigkeit einer Datenaufbereitung in einem dafür geeigneten Büro oder auf die Erforderlichkeit, Aufgaben der Verwaltung und Organisation in einer Struktur zu erbringen, die dem Arbeitsanfall und den erzielten Umsätzen gerecht wird.

Es erscheint für den erkennenden Senat nachvollziehbar und einleuchtend, dass eine auswärtige Besprechungstätigkeit einer Vor- und Nachbereitung bedarf und dass für Teilnehmer bzw Beratene und Auftraggeber nicht nur die durchgeführten Gespräche sondern vor allem auch deren Zusammenfassung und daraus entwickelte Berichte und Lösungsansätze von Interesse sind. Dafür bedarf es geeigneter Büroräumlichkeiten, vor allem, wenn als Einzelunternehmen mit einem Vollzeitmitarbeiter und einem Aushilfsmitarbeiter ein beträchtlicher Jahresumsatz erbracht wird, dem ein entsprechender Arbeitsaufwand vorangehen muss.

Die Art der Verwendung des Büros bei der \*\*\*1\*\*\* ergibt sich aus dem Vorbringen der Bf und insbesondere aus den Bestätigungen, die von der \*\*\*1\*\*\* im Verwaltungsverfahren auf Vorhalte hin vorgelegt worden sind.

Die Aufteilung und das Aussehen des häuslichen Büros ergibt sich aus den im Akt befindlichen Fotos und Plänen. Die Art und das Ausmaß der Verwendung des häuslichen Büros ergibt sich aus den Vorbringen der Bf. Ebenso ergibt sich aus den Fotos, dass die besagten Zimmer büromäßig eingerichtet sind (Schreibtisch, Schränke/Regale mit Ordnern) und typische Ausstattungselemente des privaten Wohnraumes (zB Fernsehapparat) fehlen. Die im Raum der Bf vorhandene Sitzgarnitur kann in diesem Zusammenhang als übliche Ausstattung eines Büros, das auch für Besprechungen dient, gesehen werden, zumal zur privaten Regeneration ein deutlich wohnlicheres Ambiente im Wohnzimmer im Erdgeschoß zur Verfügung steht. Die Küche geht von Lage und Größe über die Funktionalität einer büromäßigen Teeküche nicht hinaus.

Dass der Mann und der Sohn der Bf fast ausschließlich im häuslichen Büro tätig wurden, erschließt sich aus deren Aufgaben und den diesbezüglichen Vorbringen, denen insoweit auch nicht von der belangten Behörde widersprochen worden ist.

Die Fremdüblichkeit der Anstellung des Mannes war zwischen den Parteien nicht strittig; dieser Auffassung schließt sich das erkennende Gericht an. Dass die Anstellung des Sohnes über eine familienhafte Mitarbeit hinausgeht, erschließt sich vor allem aus den getrennten Einvernahmen der Bf und des Sohnes. Zwar ist der belangten Behörde beizupflichten, dass die monatlich gleichbleibenden Tätigkeitsbeschreibungen im Rahmen der Stundenaufzeichnungen keine besondere Beweiskraft haben, doch wurden die tatsächlichen Beschäftigungsschwerpunkte von den Befragten unabhängig voneinander schlüssig dargelegt. Auch die Intention des Sohnes, mit 16 Jahren einen kleinen Nebenjob zu suchen, weil das unter seinen Klassenkollegen so üblich sei, erscheint glaubwürdig; ebenso, dass sein Interesse an der Tätigkeit der Mutter und ihr Bedarf nach einer zusätzlichen Arbeitskraft durch die seit 2016 hinzugetretenen Workshops die Anstellung nahelegten. Durch Art und Umfang der geschilderten Aufgaben, die den Charakter eines typischen Studentenjobs haben, erscheint die vereinbarte Entlohnung angemessen. Im Rahmen einer bloß familienhaften Mitarbeit wäre das Führen von Stundenaufzeichnungen gänzlich unüblich, und ein Beschäftigungsausmaß von 12 Wochenstunden für eindeutig betriebliche Vorgänge und nicht bloße gelegentliche Hilfeleistung geht jedenfalls über das hinaus, was von einem Jugendlichen als familienhafte Mitarbeit erwartbar wäre. Der Sohn vermittelt auch den Eindruck eines fleißigen und intelligenten Schülers, sodass die Beschäftigung neben der Schule und auch in der Maturavorbereitung nicht lebensfremd ist. Lediglich für die 2016 und 2017 gezahlten Prämien fehlt es an einer vertraglichen Grundlage, was ihre abgabenrechtliche Anerkennung vereitelt.

### 3. Rechtliche Beurteilung

#### 3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung nicht abgezogen werden, außer ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer bildet den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen.

Unabhängig davon, ob das häusliche Büro der Bf als „im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer“ zu sehen ist und ob bejahendenfalls der Mittelpunkt ihrer gesamten betrieblichen Tätigkeit dort liegt, ist offensichtlich, dass die im Privathaus der Bf gelegenen Büroräume nahezu ausschließlich betrieblich genutzt werden. Schon die vorangegangenen Außenprüfungen haben die Zimmer – nach Betriebsbesichtigung – als Betriebsvermögen gewertet (und auch die Abziehbarkeit der damit verbundenen Ausgaben nicht infrage gestellt). Auch in der nunmehr strittigen Außenprüfung gab es keine Feststellungen zu einer überwiegend privaten Nutzung der Räume.

Unbewegliches Vermögen, das gemischt genutzt wird, stellt im Ausmaß der betrieblichen Nutzung Betriebsvermögen dar, wobei einzelne Räume nach dem Überwiegen gänzlich dem Betriebs- oder Privatvermögen zuzuordnen sind und für die Aufteilung der Ausgaben des Gesamtgebäudes das Verhältnis der betrieblichen zu den privaten Flächen (ohne allgemeine Teile des Hauses) maßgeblich ist (vgl zB VwGH 14.12.2005, 2002/13/0114 sowie Jakom/Marschner, EStG, 2022, § 4 Rz 161, 166 ff mwN).

Wird Ausgaben auf Basis des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG die Abziehbarkeit versagt, so ändert sich dadurch nicht ihre Eigenschaft als Betriebsvermögen, es wird bloß ihre steuerliche Verwertbarkeit eingeschränkt. Eine Entnahme (§ 6 Z 4 EStG) liegt vor, wenn Wirtschaftsgüter nichtbetrieblich veranlasst ausscheiden, es ist somit erforderlich, dass sich die Art der Nutzung ändert. Derartiges wurde nicht festgestellt. Vielmehr ist die ausschließliche oder nahezu ausschließliche betriebliche Verwendung eines Raumes Voraussetzung, um überhaupt von einem Arbeitszimmer im steuerlichen Sinn sprechen zu können (VwGH 22.1.2004, 2001/14/0004). Da die belangte Behörde in Zusammenhang mit den Einkünften aus selbständiger Arbeit der Bf von einem Arbeitszimmer ausgeht (und die Entnahme nur aus § 20 EStG begründet), muss dieses folgerichtig Betriebsvermögen sein; die im Jahr 2016 festgestellte Entnahme des häuslichen Büros ist demzufolge rechtlich unmöglich und entsprechend zu korrigieren.

Den Einschränkungen des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG unterliegen solche Räumlichkeiten nicht, die schon aufgrund ihrer Ausstattung für eine Betriebsausübung typisch sind und eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung üblicherweise nicht gestatten, wie beispielsweise Ordinationsräumlichkeiten, Labors, Fotostudios (vgl ErlRV 72 BlgNR XX. GP). Auch Ateliers,

Zeichenbüros, Geschäftslokale, Kanzleiräumlichkeiten, Lagerräume, Archive, Werkstätten, Therapieräume oder schallgeschützte Musikproberäume sind nach Rechtsprechung und Verwaltungspraxis vom Tatbestand von vornherein nicht erfasst (vgl LStR 2000 Rz 325; Jakom/Peyerl, EStG, 2022, § 20 Rz 46; Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hg), EStG<sup>20</sup>, § 20 Rz 104/2).

Da es sich bei den Räumlichkeiten, die von der Bf als Büro genutzt werden, um keine derart spezifisch ausgestatteten Räume handelt, sind sie als Arbeitszimmer iSd Vorschrift anzusehen. Dass es sich um mehrere Zimmer handelt, steht der Beurteilung als „ein ... Arbeitszimmer“ nicht entgegen (implizit VwGH 27.5.1999, 98/15/0100). Das Arbeitszimmer liegt auch im Wohnungsverband, denn ein separater Eingang von außen ist unbedeutend, sobald das Arbeitszimmer (auch) von der Wohnung aus begehbar ist (VwGH 25.5.2011, 2007/13/0119).

Weiters ist für die steuerliche Anerkennung eines im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers erforderlich, dass der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich genutzt und auch entsprechend eingerichtet ist (VwGH 30.6.2015, 2013/15/0165). Ein „wohnliches Ambiente“ ist für sich gesehen für die steuerliche Abziehbarkeit nicht bedeutsam (VwGH 21.9.2005, 2001/13/0241 zu einem mit einer Couch, einem Couchtisch und zwei Fauteuils ausgestatteten Arbeitszimmer). Mit allgemeinen Ausführungen dergestalt, dass zwei Sofas, ein Tisch und Stühle auf eine private Nutzung hindeuteten, das Arbeitszimmer insgesamt sehr wohnlich eingerichtet sei und keinen nüchternen und nur für die berufliche Tätigkeit erforderlich eingerichteten Arbeitsraum darstelle, darf sich die Behörde nicht begnügen (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0052).

Die belangte Behörde beschreibt in ihrer Begründung das von der Bf genutzte Arbeitszimmer zwar als „mit einer typischen modernen Wohnzimmereinrichtung ausgestattet“, spricht ihm aber die geforderte nahezu ausschließlich berufliche Verwendung nicht ab, weil sie selbst feststellt, es „liegt für die Büroräumlichkeiten in B-Dorf ein Arbeitszimmer im steuerlichen Sinn vor.“ Auch für den erkennenden Senat ist nicht ersichtlich, dass die Räumlichkeiten für private Zwecke verwendet worden wären, zumal der unmittelbar darüber gelegene Wohnbereich ein noch wohnlicheres Ambiente mit entsprechender Ausstattung und Möblierung aufweist und über eine eigene Terrasse sowie einen eigenen Zugang in den Garten verfügt.

Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen, somit nach dem typischen Berufsbild (VwGH 25.10.2005, 2001/13/0272). Liegt ein typisches Berufsbild nicht vor, sind Sachverhaltsfeststellungen zum typischen Ablauf der Tätigkeit erforderlich (VwGH 24.3.2009, 2006/13/0137). Kann nicht von vornherein gesagt werden, dass der materielle Schwerpunkt eines Berufsbildes nach der Verkehrsauffassung außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers liegt, stellt die zeitliche Komponente ein geeignetes Kriterium dar, den Mittelpunkt der Tätigkeit zu bestimmen (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0049).

Der VwGH hat beispielsweise zur Lehrtätigkeit ausgesprochen, dass der Mittelpunkt der Tätigkeit dort gelegen sein wird, wo die Wissensvermittlung stattfindet, auch wenn sie eine Vorbereitung und Nachbereitung (Beurteilung von schriftlichen Arbeiten) außerhalb der Schule erfordert (VwGH 26.5.1999, 98/13/0138). Bei Musikern hingegen steht auch dann, wenn sie in einem Ensemble spielen und proben und die Darbietung vor Publikum zentrales Berufselement ist, das tägliche intensive Spielen des Instrumentes zum Erhalt der künstlerischen Fertigkeit im Vordergrund (VwGH 21.9.2005, 2001/13/0241).

Auch die Tätigkeit der Bf unterteilt sich in eine außerhalb des Arbeitszimmers erbrachte Tätigkeit, die ein zentrales Merkmal der Beratungsleistungen darstellt – das Gespräch mit den psychisch zu beratenden Arbeitnehmern bzw. das Abhalten von Workshops – und in eine innerhalb des Arbeitszimmers erbrachte Tätigkeit, die ebenfalls für den Gesamtcharakter der Tätigkeit bedeutsam ist – die Vorbereitung und insbesondere Nachbereitung der Gespräche und Workshops, verbunden mit der Aufbereitung der Ergebnisse für den Auftraggeber oder andere maßgebliche Stellen (zB Arbeitsinspektorat).

Im Zusammenhang mit den von der Bf ausgeübten Tätigkeiten sind die Beratung außerhalb des Arbeitszimmers und die Dokumentation und Erarbeitung von Schlussfolgerungen und Lösungen innerhalb des Arbeitszimmers gleichwertige Komponenten. Anders als beim Lehrer steht in den Gesprächen und Workshops der Bf nicht eine Wissensvermittlung ihrerseits im Vordergrund, sondern eine Wissensaufnahme, die in Dokumentationen und Berichten ihren Niederschlag findet, ohne die somit die auswärts durchgeführten Tätigkeiten substanzlos blieben. Hinzu tritt, dass die gesamte Verwaltung der Tätigkeit der Bf in ihrem häuslichen Büro stattfindet und die Organisation und Koordination von Leistungen, die von der Bf an Dritte weitergegeben werden, ebenfalls von ihrem Arbeitszimmer aus erbracht werden.

Dass eine Tätigkeit nicht per se ortsgebunden ist, kann ohne nähere Befassung mit den technischen Rahmenbedingungen noch nicht maßgeblich für die fehlende Notwendigkeit eines Arbeitszimmers sein (VwGH 2.9.2009, 2005/15/0049). Fest steht, dass der Bf bei der \*\*\*1\*\*\* nur Gesprächsräume zur Verfügung stehen, aber keinerlei Möglichkeiten, die Vor- und Nachbereitung sowie andere für ihren Betrieb erforderliche Arbeiten durchzuführen. Das weitere vorhandene Büro in L-Dorf stellt eine Praxis dar, die nach dem Vorbringen der Bf ungeeignet war, dort im erforderlichen Ausmaß ihre Mitarbeiter zu beschäftigen und Verwaltungs- und Organisationsarbeiten durchzuführen. Diesem Einwand ist das Finanzamt nicht entgegengetreten. Vielmehr wurde auch seitens der belangten Behörde festgestellt, dass in L-Dorf nur sporadisch Leistungen erbracht worden sind, die dortige Praxis somit keine Rolle bei der Frage nach dem Mittelpunkt spielt – weder materiell noch in zeitlicher Hinsicht.

Nach der ständigen Rechtsprechung setzt die steuerliche Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers voraus, dass dieses sowohl aufgrund der Art der betrieblichen Tätigkeit als auch auslastungsbedingt notwendig ist (vgl zB VwGH 30.6.2015, 2013/15/0165). Auch die Art

und das Ausmaß des durch die Einkünfteerzielung zu erwartenden administrativen Arbeitsanfalles, der üblicherweise in einem Büroraum bewältigt wird, sind entscheidend (VwGH 12.9.1996, 94/15/0073, zwar zur Rechtslage vor Einfügen des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG ergangen, doch hat der VwGH zum Ausdruck gebracht, dass das Kriterium der Notwendigkeit nachwievor aufrecht ist, vgl VwGH 30.6.2015, 2013/15/0165). Die Notwendigkeit kann mangels anderer geeigneter Büroräumlichkeiten zur Durchführung von Verwaltungssachen und zur Aufarbeitung der Besprechungsergebnisse bejaht werden, zumal einerseits die Bf selbst einen erheblichen Teil ihrer Zeit im häuslichen Büro arbeitet und andererseits nach der Art der von ihr ausgeübten Tätigkeit ihr beträchtlicher Jahresumsatz nicht erzielt werden könnte, ohne weitere Mitarbeiter in einem dafür geeigneten Büro zu beschäftigen. Ein solches steht der Bf jedoch nur in ihrem Wohnhaus zur Verfügung.

Es würde auch zu kurz greifen, ausschließlich auf die persönliche Tätigkeit der Bf abzustellen und die durch ihre Angestellten – nahezu ausschließlich im häuslichen Büro – verrichtete Tätigkeit völlig auszublenden, denn Betrachtungseinheit ist „die gesamte betriebliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen“; dieses Tatbestandsmerkmal der gesamten (betrieblichen/beruflichen) Tätigkeit stellt auf die gesamte Betätigung im Rahmen dieses einen konkreten Betriebes ab (VwGH 27.6.2000, 98/14/0198), womit die Tätigkeit von Dienstnehmern in die Beurteilung einzufließen hat.

Aus all dem erschließt sich, dass

- sowohl vom materiellen Kern her die Tätigkeit im häuslichen Büro überwogen hat, weil zu den mit der außerhäuslichen Beratung gleichwertigen Vor- und Nachbereitungstätigkeiten weitere organisatorische Kernaufgaben (bei Organisation iZm Drittanbietern) und Verwaltungstätigkeiten (samt der gesamten Tätigkeit ihrer Angestellten) hinzugetreten sind,
- als auch in zeitlicher Hinsicht die Betätigung der Bf (bereits ohne Berücksichtigung ihrer Mitarbeiter) im häuslichen Büro gegenüber der Auswärtstätigkeit überwogen hat, wie aus ihren dem Verwaltungsakt einliegenden Darstellungen (zB Seite 15 der Beschwerde) ersichtlich ist, denen von der belangten Behörde nicht entgegengetreten worden war.

Damit sind alle auf das Arbeitszimmer entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig (§ 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG). Die in den Tz 2-5 des Bp-Berichtes nicht anerkannten Positionen (Betriebskosten, AfA, Anlagenzugänge, GWG, Instandhaltungen) sind als Betriebsausgaben abzuziehen.

Auf die Mitarbeit des Sohnes ist die Angehörigenjudikatur anwendbar. Demnach müssen im Familienverband geschlossene Verträge nach außen in Erscheinung treten, hinreichend bestimmt sein und einen fremdüblichen Inhalt haben, um steuerlich anerkannt werden zu können (vgl zB VwGH 18.4.2007, 2004/13/0025). Diesen Merkmalen entspricht der zwischen

der Bf und ihrem Sohn abgeschlossene Dienstvertrag, und auch seine Umsetzung hält diesem Maßstab stand. Lediglich für die in den Jahren 2016 und 2017 ausbezahlten Prämien fehlt eine außenwirksame Vereinbarung, ihnen war daher (samt dazugehörigen Lohnnebenkosten von 1.216,40 Euro im Jahr 2016 bzw 888,30 Euro im Jahr 2017) der Betriebsausgabenabzug zu versagen. Davon abgesehen waren die in Tz 7 des Bp-Berichtes gekürzten Ausgaben anzuerkennen.

Die übrigen – in Tz 6, 8, 9 und 10 des Bp-Berichtes getroffenen – Feststellungen sind nur zum Teil von der Bf angefochten. Im Rahmen der vollen Kognitionsbefugnis, die dem Verwaltungsgericht eingeräumt ist (§ 279 Abs 1 BAO), können aber sämtliche Punkte im Beschwerdeverfahren in jede Richtung abgeändert werden bzw ist auch das Bundesfinanzgericht zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung verpflichtet (§§ 114 f iVm 269 Abs 1 BAO). Im Zuge dieser Ermittlungshandlungen hätte der Senatsvorsitzende als Berichterstatte die Bedenken der Bf hinsichtlich bestimmter Ausgabenkürzungen geteilt, bezüglich bestimmter anderer Positionen jedoch eine strengere Sicht vertreten, als die belangte Behörde. Da aber in einer Zusammenschau der aus Sicht des Vorsitzenden in beide Richtungen erforderlichen Adaptierungen des Prüfungsergebnisses schlussendlich keine wesentlichen betragsmäßigen Abweichungen von den Feststellungen der belangten Behörde erwartbar gewesen wären, wurden diese übrigen Feststellungen aus Gründen der Verfahrensökonomie außer Streit gestellt. Lediglich ein offensichtlicher Rechenfehler in Tz 10 im Ausmaß von 1.083,33 Euro wird zugunsten der Bf berücksichtigt (vgl zu diesen Ausführungen das Protokoll der mündlichen Verhandlung).

## Übersicht Änderungen

| Umsatzsteuer           | 2016        | 2017       | 2018       |
|------------------------|-------------|------------|------------|
| Vorsteuern lt. Erkl.   | 14.133,93   | 13.526,47  | 11.188,59  |
| Tz 8 Bp-Bericht        | -65,03      | -59,74     | -72,95     |
| Tz 9 Bp-Bericht        | -933,10     | -903,12    | -1.019,98  |
| Vorsteuern lt. BFG     | 13.135,80   | 12.563,61  | 10.095,66  |
|                        |             |            |            |
| Einkommensteuer        | 2016        | 2017       | 2018       |
| Eink. aus sA lt. Erkl. | 67.868,96   | 164.798,19 | 120.365,77 |
| Tz 6 Bp-Bericht        | 1.953,56    | 1.541,59   | 1.654,07   |
| Tz 7 Bp-Bericht        | 5.216,40    | 3.888,30   |            |
| Tz 8 Bp-Bericht        | 325,16      | 298,68     | 364,73     |
| Tz 9 Bp-Bericht        | 8.161,73    | 10.466,87  | 8.231,94   |
| Tz 10 Bp-Bericht       |             | 1.393,33   | 1.351,84   |
| Eink. aus sA lt. BFG   | 83.525,81   | 182.386,96 | 131.968,35 |
| Differenz zu sA lt Bp  | -114.796,49 | -17.265,86 | -21.879,42 |

Da es im Jahr 2020 seitens der belangten Behörde nur eine Fortschreibung jener Positionen gab, in denen der Bf Recht gegeben wurde, erfolgt in Einkommen- und Umsatzsteuer 2020 eine Abänderung derart, dass antragsgemäß veranlagt wird.

### 3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Wo der Mittelpunkt einer Tätigkeit liegt bzw ob ein Vertragsverhältnis zwischen nahen Angehörigen fremdüblich ist, sind Sachverhaltsfragen, die im Rahmen der Beweiswürdigung zu lösen sind. Soweit die dafür erforderlichen Erwägungen in die Sphäre der Rechtsfragen

übergreifen, hat sich das Verwaltungsgericht von der bestehenden höchstgerichtlichen Rechtsprechung leiten lassen, auf die im Einzelnen verwiesen wurde. Daher war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 2. Dezember 2022