

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch die RichterIn in der Beschwerdesache BF, BF-Adr, vertreten durch Stb, Stb-Adr, über die Beschwerde vom 27. April 2021 gegen die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 26. März 2021 betreffend Einkommensteuer 2018 und vom 6. April 2021 betreffend Einkommensteuer 2019, Steuernummer BF-StNr, zu Recht:

I. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Aufgrund der elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2018 am 15. Oktober 2019 erging der Einkommensteuerbescheid 2018 am 18. Oktober 2019. Nach Stellung eines Wiederaufnahmeantrages durch die Beschwerdeführerin am 15.11.2019 wurde das Verfahren wiederaufgenommen und ein neuer Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2018 am 20. Jänner 2020 erlassen. Am 6. August 2020 stellte die Beschwerdeführerin einen Antrag gemäß § 299 BAO auf Bescheidaufhebung. Mit Bescheid vom 26. März 2021 wurde der Bescheid aufgehoben und der neue Einkommensteuerbescheid 2018 erlassen. Mit gesonderter Bescheidbegründung vom 29. März 2021 wurde ausgeführt, dass die Erledigung von dem Begehren der Beschwerdeführerin abweiche, da im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer nur steuerlich berücksichtigt werden könnten, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bilde. Bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit der Beschwerdeführerin (arbeitsmedizinische, schulärztliche Leistungen, Gutachtertätigkeit) liege eine einheitliche Einkunftsquelle vor. Der Mittelpunkt der arbeitsmedizinischen und schulärztlichen Leistungen befinde sich nicht im Arbeitszimmer. Für die Gutachtertätigkeit hingegen sei das Arbeitszimmer der Tätigkeitsmittelpunkt. Nach dem

Einnahmenschlüssel würden 30,11% der Einnahmen auf die Gutachtertätigkeit und 69,89% auf die arbeitsmedizinische und schulärztliche Leistungen entfallen. Der überwiegende Teil der Tätigkeit entfalle auf Tätigkeiten, für die das häusliche Arbeitszimmer nicht den Tätigkeitsmittelpunkt darstelle. Die als Betriebsausgaben geltend gemachten Kosten einer Rechtsschutzversicherung seien gemäß § 20 EStG steuerlich nicht absetzbar, da die Versicherung nicht betrieblich veranlasst sei, sondern der Privatsphäre zuzurechnen sei.

2. Aufgrund der elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2019 am 6. Oktober 2020 erging der Einkommensteuerbescheid 2019 am 6. April 2021.

3. Mit Schreiben vom 27. April 2021 erhob die Beschwerdeführerin Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2018 und 2019. Begründend wurde angeführt, dass bezüglich der arbeitsmedizinischen Leistungen lediglich die Untersuchung vor Ort statfinde, die Befunde und Berichte im Arbeitszimmer verfasst werden. Dabei übersteige die im Arbeitszimmer/Betriebsstätte aufgewendete Zeitkomponente die Untersuchungszeitspanne bei weitem. Daher sei das Arbeitszimmer für alle beruflichen Tätigkeiten der Mittelpunkt. Die Rechtsschutzversicherung sei zu 10% zu berücksichtigen, da diese auch das Arbeitszimmer/Betriebsstätte betreffe. Die Polizze umfasse einen Komplett-Rechtsschutz privat und betrieblich.

4. Beschwerdeventscheidungen jeweils vom 11. August 2021 wurden die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Die Zustellung erfolgte am 13. August 2021.

5. Am 13. September 2021 stelle die Beschwerdeführerin einen Fristverlängerungsantrag.

Mit Schreiben vom 2. November 2021 stelle die Beschwerdeführerin den Vorlageantrag betreffend beide Beschwerdeventscheidungen. Die gutachterlichen und arbeitsmedizinischen Leistungen, die im Arbeitszimmer erbracht worden seien, würden die auswärtigen Arbeitszeiten bei weitem überwiegen. Auch bei der Einbeziehung der schulärztlichen Leistungen sei eine überwiegende Tätigkeit im Arbeitszimmer gegeben. Dies sei schon in der Beschwerde angeführt worden. Auch die Einnahmencahlen der Jahre 2018 und 2019 würden erkennen lassen, dass die schulärztlichen Leistungen von untergeordneter Bedeutung seien. Die Einnahmen im Jahr 2018 würden sich wie folgt zusammensetzen: gutachterliche Tätigkeit Euro 4.968,00, arbeitsmedizinische Leistungen Euro 9.129,65 und schulärztliche Leistungen Euro 2.400,00 (Gesamteuro 11.529,65). Die Einnahmen im Jahr 2019 würden sich wie folgt zusammensetzen: gutachterliche Tätigkeit Euro 5.004,00, arbeitsmedizinische Leistungen Euro 9.801,32 und schulärztliche Leistungen Euro 3.000,00 (Gesamteuro 17.805,32). Bezüglich der Rechtsschutzversicherung wurde auf die Ausführungen in der Beschwerde verwiesen. Weiters wurde eine mündliche Verhandlung vor dem Senat beantragt.

6. Mit Schreiben vom 5. August 2026 gab die Beschwerdeführerin durch ihre steuerliche Vertreterin bekannt, dass das Einkommen im Jahr 2018 sich aus der Gutachtertätigkeit (Euro 4.968,00), der Tätigkeit als Schularzt (Euro 2.400,00) sowie der Tätigkeit als Arbeitsmedizinerin bei der Firma Name Firma (Euro 9.165,00) zusammensetze. Mit der Firma Name Firma hätte es nur einen mündlichen Vertrag gegeben, die damals handelnden Personen seien nicht mehr in der Firma. Daher sei es nicht möglich, irgendwelche Unterlagen oder Bestätigungen über den Inhalt des mündlichen Vertrages zu erhalten. Es sei nicht üblich, in diesem Bereich schriftliche Verträge zu machen.

Die Gutachtertätigkeit würde ausschließlich im Arbeitszimmer erbracht werden. Die Schularztstätigkeit würde in der Schule erbracht, also auswärts des Arbeitszimmers. Der Rest des Umsatzes 2018 würde alleine die Firma Name Firma betreffen. Hier würden laut Beschwerdeführerin maximal die halbe Zeit in der Firma verbracht, der Rest der Zeit sei im Arbeitszimmer verbracht worden. Daraus würde sich ein Verhältnis von Auswärts von 42,21% und Tätigkeit im Arbeitszimmer von 57,79% ergeben.

Im Jahr 2019 würde es sich ähnlich verhalten: Umsatz Gutachter Auftraggeber Euro 4.724,00, Umsatz Gutachter Bundesministerium für Soziales Euro 280,00, Schularzt Euro 3.000,00, Name Firma Arbeitsmedizin Euro 9.521,32 und Name Firma 2 Arbeitsmedizin Euro 280,00. Die Tätigkeit für die Gutachten seien im Arbeitszimmer, die Schularztstätigkeit vor Ort in der Schule und die Tätigkeiten für die Name Firma und Name Firma 2 seien zumindest zur Hälfte im Arbeitszimmer erbracht worden. Daraus würde sich folgendes Verhältnis ergeben: 55,63% der Umsätze würden auf die Tätigkeit im Arbeitszimmer entfallen. 44,37% der Tätigkeit außerhalb. Es würde sich wieder ein Überhang zu Gunsten des Arbeitszimmers ergeben. Wie bereits geschildert würde es für die Name Firma keinen schriftlichen Vertrag geben. Bei Name Firma 2 würde es sich um einen kurzen Auftrag handeln, für den es auch keinen schriftlichen Vertrag gebe. Mit beiden Firmen sei vereinbart worden, dass Vor- und Nachbereitung der Termine der Beschwerdeführerin in ihrem eigenen Büro zu Hause erbracht werden würden, lediglich die kurzen Untersuchungen würden in den Firmen stattfinden.

7. Die Anträge auf mündliche Verhandlung und Entscheidung durch Senat wurden zurückgezogen. Aufgrund der langen Verfahrensdauer sehe sich die Beschwerdeführerin auch nicht mehr in der Lage, die richtigen Personen für etwaige weitere Beweise ausfindig zu machen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Die Beschwerdeführerin wohnt seit 1995 in der Adresse in Ort (siehe ZMR-Auszug vom 21. September 2026). Im Erdgeschoß des Reihenhauses befindet sich ein Zimmer, das für die selbständige Tätigkeit verwendet (siehe Vorhaltsbeantwortung Online zu Vorhalt 2018 samt übermittelter Pläne sowie Fotos vom 3. März 2022 und Ausführungen im Vorlageantrag vom 2. November 2021).

2. Im Jahr 2018 erzielte die Beschwerdeführerin als Ärztin neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit bei der Firma Name Firma 3 Einkünfte aus selbständiger Arbeit (siehe Einkommensteuerbescheid 2018 vom 26. März 2021).

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Jahr 2018 setzten sich aus Einnahmen aus der Gutachtertätigkeit in Höhe von Euro 4.968,00, aus der Tätigkeit als Schulärztin in Höhe von Euro 2.400,00 und aus der Tätigkeit als Arbeitsmedizinerin in Höhe von Euro 9.129,65 zusammen (siehe Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2018 übermittelt im Rahmen der Vorhaltsbeantwortung am 6. April 2022). Es handelt sich um eine einheitliche Tätigkeit.

3. Im Jahr 2019 erzielte die Beschwerdeführerin neben den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (zwei Lohnzettel der Firma Name Firma 3 sowie ein Lohnzettel der Name Firma 4) ebenfalls Einkünfte aus selbständiger Arbeit (siehe Einkommensteuerbescheid 2019 vom 6. April 2021).

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Jahr 2019 setzten sich aus Einnahmen aus der Gutachter Tätigkeit in Höhe von Euro 5.004,00, aus der Tätigkeit als Schulärztin in Höhe von Euro 3.000,00 und aus der Tätigkeit als Arbeitsmedizinerin in Höhe von Euro 9.801,32 zusammen (siehe Jahresabschluss 2019 übermittelt am 8. Oktober 2020). Es handelt sich um eine einheitliche Tätigkeit.

4. Der Mittelpunkt der Gutachtertätigkeit der Beschwerdeführerin liegt in dem von ihr genutzten Zimmer in ihrer Wohnung.

5. Der Mittelpunkt der Tätigkeit als Schulärztin liegt vor Ort in den Schulen.

6. Der Mittelpunkt der Tätigkeit als Arbeitsmedizinerin liegt vor Ort in den jeweiligen Firmen.

7. Bei der selbständigen Tätigkeit der Beschwerdeführerin liegt daher sowohl beim schulärztlichen als auch beim arbeitsmedizinischen Tätigkeitsbereich der Mittelpunkt der Tätigkeit nach dem typischen Berufsbild vor Ort in den Schulen bzw. Betrieben und nicht in einem Arbeitszimmer.

Die Einnahmen aus dem schulärztlichen und arbeitsmedizinischen Tätigkeitsbereich lagen eindeutig über den Einnahmen aus dem gutachterlichen Tätigkeitsbereich.

Im Jahr 2018 als auch im Jahr 2019 liegt jeweils der Mittelpunkt der überwiegenden, selbständigen Tätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers.

8. Der von der Beschwerdeführerin begehrte 10% Anteil an der Rechtschutzversicherung hängt mit dem Arbeitszimmer zusammen (siehe Beschwerde vom 27. April 2021 und Vorlageantrag vom 2. November 2021).

3. Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich aus den in Klammer angeführten Beweismittel, die schlüssig und widerspruchsfrei waren, und aufgrund folgender Überlegungen:

1. Die genauen Höhen und Aufteilung der Einnahmen ergeben sich aus der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2018 und dem Jahresabschluss 2019. Die im Schreiben vom 5. August 2026 angeführten Einnahmen weichen im Jahr 2018 bei den Einnahmen aus der Tätigkeit als Arbeitsmedizinerin ab (Euro 9.165,00 statt Euro 9.129,65) ab. Dabei sind für das Gericht die Angaben in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2018 glaubwürdiger, zumal diese Daten auf der Buchhaltung beruhen, den Steuererklärungen zugrunde gelegt wurden und zeitnah erstellt wurden.
2. Dass es sich in beiden Jahren bei den Tätigkeiten als Schulärztin, Arbeitsmedizinerin und Gutachterin um eine einheitliche Tätigkeit handelt, geht aus den übermittelten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen hervor, die alle Tätigkeiten unter einer selbständigen Tätigkeit erfassen. All diese Tätigkeiten beruhen auf der Ausbildung und den Kenntnissen der Beschwerdeführerin als Ärztin, es besteht daher ein enger sachlicher Zusammenhang zwischen den einzelnen Tätigkeitsbereichen. Im Übrigen sind sich die beiden Parteien darüber einig, dass es sich um eine einheitliche Tätigkeit handelt.
3. Die Tätigkeit als Gutachterin, insbesondere für das Auftraggeber, umfasst kurze Untersuchungen vor Ort, die Begutachtung der Vorbefunde und die Verfassung der Gutachten selbst erfolgt in der Wohnung (siehe Vorhaltsbeantwortung vom 6. April 2022). Dementsprechend stimmt auch die belangte Behörde mit der Beschwerdeführerin überein, dass sich der Mittelpunkt der Tätigkeit als Gutachterin und damit auch der materielle Schwerpunkt dieses Tätigkeitsbereiches durch die Beschwerdeführerin im gegenständlichen Zimmer befindet.
4. Der Mittelpunkt der Tätigkeit als Schulärztin liegt jedoch vor Ort in den Schulen selbst. Laut Homepage des Bundesministerium für Bildung beinhaltet die schulärztliche Tätigkeit - in

Abhängigkeit von Schularzt, Schulerhalter bzw. Dienstgeber - folgende Aufgaben (<https://www.schularzt.at/schulaerztlicher-dienst/allgemeines>, abgefragt am 10. August 2026):

Beurteilung der Schulreife bzw. Eignung für bestimmte Schulstufen und Schultypen, kontinuierliche Betreuung der Schülerinnen und Schüler, Untersuchungen nach dem Suchtmittelgesetz, Impfungen und Impfberatungen, Beurteilung von Leistungsrückständen aus gesundheitlichen Gründen, schulärztliches Zeugnis bei (Teil-)Befreiungen von Pflichtgegenständen, Untersuchung vor schulischen Veranstaltungen, Hilfestellung und Beratung von Lehrkräften und Eltern in Gesundheitsfragen und Fragen der Schulgesundheitspflege, Zahnprophylaxe, Erste-Hilfe-Leistungen und Überprüfung der Erste-Hilfe-Einrichtungen, Projekte und Absprachen mit Schülerinnen, Schülern, Lehrkräften und Eltern z.B. bei Themen wie Ernährung, Sexualität oder Vorsorge, Einbindung in die Gesundheitserziehung, sanitäre Aufsicht, Überprüfung der Arbeitsplätze der Schülerinnen und Schüler, Dokumentation der genannten Aufgaben sowie Erstellung eines Jahresberichtes und statistische Erhebung von Gesundheitsdaten der Schülerinnen und Schüler.

Gemäß § 66 Schulunterrichtsgesetz haben Schulärztinnen und Schulärzte die Aufgabe, Lehrpersonen in gesundheitlichen Fragen der Schülerinnen und Schüler, soweit sie den Unterricht und den Schulbesuch betreffen, zu beraten und die hierfür erforderlichen Untersuchungen der Schülerinnen und Schüler durchzuführen (Abs. 1). Die Schülerinnen und Schüler sind verpflichtet, sich – abgesehen von einer allfälligen Aufnahmeuntersuchung – einmal im Schuljahr einer schulärztlichen Untersuchung zu unterziehen. Bei festgestellten gesundheitlichen Beeinträchtigungen ist die Schülerin oder der Schüler hiervon vom Schularzt oder von der Schulärztin in Kenntnis zu setzen (Abs. 2). Insoweit bei Lehrerkonferenzen oder Sitzungen des Klassen- oder Schulforums, des Schulgemeinschaftsausschusses oder des Schulclusterbeirats Angelegenheiten des Gesundheitszustandes von Schülerinnen und Schülern oder Fragen der Gesundheitserziehung behandelt werden, sind die Schulärztinnen und Schulärzte zur Teilnahme an den genannten Konferenzen bzw. Sitzungen mit beratender Stimme einzuladen (Abs. 3). Weiters haben gemäß § 66a Abs. 1 Schulunterrichtsgesetz Schulärztinnen und Schulärzte folgende Aufgaben wahrzunehmen: die Durchführung von Schutzimpfungen und deren elektronische Dokumentation inklusive Kontrolle des Impfstatus und Impfberatung, Mitwirken bei der Bekämpfung von Infektionskrankheiten, die Durchführung von periodischen, stichprobenartigen Untersuchungen der Schülerinnen und Schüler zur Erhebung und elektronischen Dokumentation von epidemiologisch relevanten Gesundheitsdaten wie Körpergewicht und Körpergröße, wobei die Schülerin oder der Schüler über festgestellte gesundheitliche Mängel in Kenntnis zu setzen ist und die Mitwirkung an gesundheitsbezogenen Projekten (Gesundheitsförderung und Gesundheitserziehung).

Aus diesen Tätigkeitsbeschreibungen einer Schulärztin bzw. eines Schularztes geht nach Ansicht des Gerichtes eindeutig hervor, dass der Mittelpunkt der schulärztlichen Tätigkeit vor Ort in den Schulen, meist in direktem Kontakt mit den Schülerinnen und Schülern, liegt.

5. Die primäre Aufgabe der Arbeitsmedizinerin/des Arbeitsmediziners ist es dafür zu sorgen, dass Menschen durch ihre Arbeit nicht krank werden bzw. ihre Leistungsfähigkeit verlieren. Arbeitsmedizinerinnen/Arbeitsmediziner bieten ein umfassendes Leistungsspektrum an und beschränken sich nicht darauf, bestehende Mängel aufzuzeigen. Ihr Aufgabenbereich umfasst unter anderem: die Prävention und Analyse von arbeitsbedingten Gesundheitsschäden und Berufskrankheiten, die ergonomische und arbeitspsychologische Gestaltung von Arbeitsplätzen und -abläufen sowie die Arbeitsorganisation aufgrund neuester wissenschaftlicher Erkenntnisse, die Beurteilung und Reduktion von Gefährdungen und Belastungen durch leistungsorientiertes Vorgehen, die dauerhafte Integration von chronisch Kranken oder Personen mit besonderen Bedürfnissen und die arbeitsmedizinische Gesundheitsüberwachung (<https://www.gesundheit.gv.at/leben/lebenswelt/beruf/arbeitsplatz/arbeitsmedizin.html>, abgefragt am 13. August 2026).

Gemäß § 79 Abs. 1 Bundesgesetz über Sicherheit und Gesundheitsschutz bei der Arbeit (ArbeitnehmerInnenschutzgesetz - ASchG) haben Arbeitgeber Arbeitsmediziner zu bestellen. Laut § 79 Abs. 6 ASchG sind Arbeitgeber verpflichtet, die für die arbeitsmedizinische Betreuung notwendigen Räume, Ausstattungen und Mittel zur Verfügung zu stellen. Nach § 81 Abs. 1 ASchG haben Arbeitsmediziner die Aufgabe, die Arbeitgeber, die Arbeitnehmer, die Sicherheitsvertrauenspersonen und die Belegschaftsorgane auf dem Gebiet des Gesundheitsschutzes, der auf die Arbeitsbedingungen bezogenen Gesundheitsförderung und der menschengerechten Arbeitsgestaltung zu beraten und die Arbeitgeber bei der Erfüllung ihrer Pflichten auf diesen Gebieten zu unterstützen.

Durch die Verpflichtung des Arbeitgebers für die arbeitsmedizinische Betreuung die notwendigen Räume zur Verfügung zu stellen, wird klar zum Ausdruck gebracht, dass ein Tätigwerden vor Ort vorgeschrieben ist. Ebenso wie eine praktische Ärztin bzw. praktischer Arzt hat eine Arbeitsmedizinerin bzw. ein Arbeitsmediziner vorrangig eine Untersuchungs- und Beratungstätigkeit durchzuführen. Diese Tätigkeiten führt die Arbeitsmedizinerin bzw. der Arbeitsmediziner vor Ort in den Betrieben durch. Dabei betreffend diese Tätigkeiten sowohl die Menschen selbst als auch ihre Arbeitsplätze und Arbeitsabläufe. Nach Ansicht des Gerichtes liegt im Bereich der Arbeitsmedizin der Fokus bei den Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer, aber auch in den Arbeitsräumlichkeiten und Arbeitsabläufen. Damit ist aber von einem Mittelpunkt der Tätigkeit vor Ort in den jeweiligen Betrieben auszugehen und der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit liegt im jeweiligen Betrieb. Auf das zeitliche Ausmaß der Nutzung eines Arbeitszimmers kommt es nicht an.

6. Im Jahr 2018 betrugen die Einnahmen aus dem schulärztlichen und arbeitsmedizinischen Tätigkeitsbereich Euro 11.529,65, aus dem gutachterlichen Tätigkeitsbereich Euro 4.968,00. Im Jahr 2019 betrugen die Einnahmen aus dem schulärztlichen und arbeitsmedizinischen Tätigkeitsbereich Euro 12.801,32, aus dem gutachterlichen Tätigkeitsbereich Euro 5.004,00.

4. Rechtliche Beurteilung

a. Zu Spruchpunkt I.

1. Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 (idF BGBl. I Nr. 118/2015) dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden;

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

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

b) Betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.

c) Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.

d) Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

e) Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. d angeführten Betrag übersteigen.

...

2. Die im Zusammenhang mit der Beurteilung von nichtabzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben aus § 20 Abs 1 Z 1 und Z 2 a EStG 1988 von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abgeleiteten Anforderungen gelten neben den im § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG genannten Voraussetzungen weiter (VwGH 16.12.2003, 2001/15/0197). Dies bedeutet, dass die betriebliche und berufliche Nutzung eines Arbeitszimmers weiterhin nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen notwendig und der Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt und auch dementsprechend eingerichtet sein muss (VwGH 24.4.2002, 98/13/0193, VwGH 13.9.2006, 2002/13/0106). Diese Kriterien gelten für den betrieblichen und für den außerbetrieblichen Bereich gleichermaßen (VwGH 17.9.1997, 93/13/0033).

Die Prüfung, ob ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG darstellt, ist nur aus der Sicht der Einkunftsquelle vorzunehmen, für die das Arbeitszimmer notwendig ist (vgl. VwGH 27.5.1999, 98/15/0100). Die Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer kommt daher nur bei der Tätigkeit bzw. Einkunftsquelle in Betracht, für die (berufsbildbezogen) der Mittelpunkt der Tätigkeit jedenfalls in einem Arbeitszimmer liegt (vgl. VwGH 8. 5. 2003, 2000/15/0176).

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung und damit nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen. Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen. Für Tätigkeiten mit nicht eindeutig festlegbarem materiellen Schwerpunkt ist im Zweifelsfall darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (vgl. VwGH 28.11.2000, 99/14/0008).

Liegt der materielle Schwerpunkt einer Tätigkeit (nach dem typischen Berufsbild) nicht im häuslichen Arbeitszimmer, kommt es nicht mehr darauf an, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht zu mehr als der Hälfte der Tätigkeit konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (VwGH 19.04.2006, 2002/13/0202).

Der Mittelpunkt einer ärztlichen Tätigkeit ist nach dem typischen Berufsbild und nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen und, obgleich der Bw. den Arbeitsraum für administrative Tätigkeiten sowie Weiterbildung verwendete, an dem Ort zu sehen, an dem die ärztliche Untersuchung und Betreuung von Patienten unmittelbar erfolgt. Dieser Ort ist im Berufungsfall zweifelsfrei außerhalb des Arbeitszimmers gelegen, und zwar in den Ordinationsräumlichkeiten des Bw., die immerhin eine Gesamtnutzfläche von 129 m² aufweisen (vgl. VwGH 22.1.2004, 2001/14/0004), sodass letztlich auch eine berufliche Notwendigkeit für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer im Streitfall nicht besteht.

2. Nach dem Mittelpunkt (Schwerpunkt) lassen sich folgende Typen von Tätigkeiten (Berufsbildern) unterscheiden: 1. Tätigkeiten (Berufsbilder), deren Mittelpunkt (Schwerpunkt) jedenfalls außerhalb eines Arbeitszimmers liegt. Bei derartigen Tätigkeiten bestimmt (prägt) die außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübte (Tätigkeits-)Komponente das Berufsbild entscheidend. Die mit der Tätigkeit (auch) verbundene (Tätigkeits-)Komponente, die auf das Arbeitszimmer entfällt, ist demgegenüber bei Beurteilung des Berufsbildes typischerweise nicht wesentlich. Beispiele: Lehrer, Richter, Politiker, Dirigent, darstellender Künstler, Vortragender, Freiberufler mit auswärtiger Betriebsstätte (Kanzlei, Praxis usw). Der Mittelpunkt der Tätigkeit eines Vortragenden liegt vom materiellen Gehalt her nach der Verkehrsauffassung nicht im häuslichen Arbeitszimmer, sondern an jenem Ort, an dem die

Vermittlung von Wissen selbst erfolgt. 2. Tätigkeiten (Berufsbilder), deren Mittelpunkt (Schwerpunkt) in einem Arbeitszimmer liegt. Die Tätigkeit wird entweder ausschließlich in einem Arbeitszimmer ausgeübt oder umfasst (Tätigkeits-)Komponenten, die außerhalb des Arbeitszimmers und solche die in einem Arbeitszimmer ausgeübt werden, wobei die (Tätigkeits-)Komponente, die auf das Arbeitszimmer entfällt, typischerweise nicht als für das Berufsbild (bloß) unwesentlich zu bezeichnen ist. Im Zweifel wird darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird. Beispiele: Gutachter, Schriftsteller, Dichter, Maler, Komponist, Bildhauer, Heimarbeiter, „Heimbuchhalter“, Teleworker (*Joklik-Fürst/Marchler/Reithofer/Trösztler/Weitgasser* in Schuh/Macho/Kerstinger (Hrsg), Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung (42. Lfg 2023) Die Prüfung von Freiberuflern, Seite 38ff).

3. Da der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen Tätigkeit der Berufungswerberin nicht in einem häuslichen Arbeitszimmer liegt, sind die begehrten Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Das gilt dann auch für die mit dem Arbeitszimmer im Zusammenhang begehrten anteiligen Kosten der Rechtsschutzversicherung.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

b. 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.

Im gegenständlichen Fall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Die Beurteilung entspricht der angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und hängt diese Beurteilung im Übrigen von der Würdigung des Einzelfalles ab.

Innsbruck, am 22. September 2026