

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Vertreter, gegen die Bescheide des FA Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 21. März 2011, im Beisein der Schriftführerin A betreffend Einkommensteuer der Jahre 2006, 2007 und 2008 nach der am 27. Mai 2014 in 1030 Wien, Hintere Zollamtsstraße 2 b durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer, in der Folge als Bf. bezeichnet, erzielte im gegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus seiner Tätigkeit als Unternehmensberater mit Arbeitsschwerpunkt Cybercrime und Wirtschaftsverbrechen.

Im Zuge einer die Umsatz- und Einkommensteuer jeweils die Jahre 2006, 2007 und 2008 betreffenden Betriebsprüfung stellte das prüfende Organ unter Tz 2 "*Informationskosten*" des Betriebsprüfungsberichtes unter Hinweis auf die Bestimmungen des § 119 Abs 1 BAO sowie § 138 Abs 1 BAO u. a. fest, dass sich die Nachweispflicht für Betriebsausgaben aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften ergebe. Danach habe der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Angaben zu beweisen; könne ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalles nicht zugemutet werden, genüge die Glaubhaftmachung. Gemäß " 138 Abs 1 BAO hätten auf Verlangen der Abgabenbehörden die Abgabepflichtigen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern, zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen.

Nach § 119 Abs 1 BAO seien die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung müsse vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Zwar trage die Abgabenbehörde die Feststellungslast für alle Tatsachen die vorliegen müssten, um eine Abgabensanspruch geltend machen zu können, dies befreie den Abgabepflichtigen jedoch nicht von der Verpflichtung, seinerseits zur Klärung des maßgebenden Sachverhaltes beizutragen und die für den Bestand und Umfang der Abgabepflicht bedeutsamen Umstände vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen (VwGH 26.7.2000, 95/14/0145). "Offenlegung" bedeute, der Abgabenbehörde ein richtiges, umfassendes und klares Bild von den für die Entscheidung maßgebenden Umständen zu verschaffen (VwGH 15.12.1983, 82/15/0166). Dem Abgabepflichtigen könne dabei unter Umständen auch zugemutet werden, von sich aus eine gewisse Initiative zu entfalten, vor allem dann, wenn es gelte, eigene Behauptungen unter Beweis zu stellen bzw. glaubhaft zu machen. Es sei grundsätzlich Aufgabe des Abgabepflichtigen, im Rahmen seiner Mitwirkungspflicht die erforderlichen Nachweise bezüglich der geltend gemachten Aufwandspositionen zu erbringen.

Eine erhöhte Mitwirkungspflicht bestehe u. a. dann, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorlägen, die nur der Abgabepflichtige aufklären könne, oder wenn die Behauptung des Abgabepflichtigen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stünden (VwGH 9.9.2004, 99/15/0250).

Gemäß § 162 Abs 1 BAO könne die Abgabenbehörde, wenn der Abgabepflichtige beantrage, dass Schulden, andere Lasten und Aufwendungen abgesetzt werden würden, verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichne.

Nach der Rechtsprechung (VwGH 31.5.2005, 2002/13/0145, 0146 m.w.N.) sei der Abzug von Schulden und Aufwendungen mit der Namhaftmachung von Personen, die als Gläubiger oder Empfänger bezeichnet würden, noch nicht gesichert. Rechtfertigten maßgebliche Gründe die Vermutung, dass die benannten Personen nicht die Gläubiger bzw. Empfänger der abgesetzten Beträge seien, könne die Behörde den Abzug versagen. Um eine Person als Empfänger iSd § 162 BAO ansehen zu können, sei somit die formelle Existenz im Rechtsinn ebenso wenig ausreichend, wie deren formelle Funktion als Empfängerin der strittigen Zahlungen oder bloßen Rechnungslegerin (VwGH 17.11.2005 2001/13/0247).

Im Zuge der Gewinnermittlung des geprüften Unternehmens seien ausgabenseits beträchtliche Kosten für Information, Informationsvermittlung sowie für Datenankäufe zum Ansatz gebracht worden. Laut Stellungnahme seien diese Kosten u. a. notwendig, um beispielsweise Auskünfte über Personen, die in der Lage seien, bestimmte Informationen bereitzustellen, zu erhalten. Weiters für den Ankauf von Informationen oder Ankäufe von Datenträgern, die relevante Informationen zu Sachverhalten, Personen etc. enthielten.

Die Beträge seien durchwegs in bar und überwiegend im Ausland, wie beispielsweise 1, 2, 3 oder 4 übergeben worden. Belege darüber seien nicht ausgestellt worden. Daraus folge, dass der Erhalt dieser Zahlungen nicht bestätigt worden sei.

Im Zuge der Empfängerbenennung gem. § 162 BAO sei festgestellt worden, dass die genannten Personen ihre Wohnsitze in 5, 6, 7, den 8 9, 10 oder in 11 hätten. Eine tatsächliche Existenz dieser Personen habe nicht nachgewiesen werden können.

Da die Zahlungen nicht bewiesen werden hätten können, seien für Zwecke der Glaubhaftmachung Zolldeklarationen für Bargeldausfuhr für Beträge über Euro 10.000,-- abverlangt worden. Diese hätten nicht vorgelegt werden können, da die Barbeträge aus behaupteter Unwissenheit nicht deklariert worden seien.

Auch auf dem Konto des geprüften Unternehmens habe nicht nachgewiesen werden können, dass größere Beträge behoben worden seien. Dieser Umstand sei damit erklärt worden, dass mehrmals wöchentlich lediglich das Höchstlimit von einem Bankomat abgehoben worden und im persönlichen Tresor angespart worden sei.

Die angesetzten Reisekosten hätten die Aussagen nicht glaubhaft erscheinen lassen, da insoferne keine Reise nach 2 aufscheine. Als Grund für die Reisen nach 3 sei angegeben worden, dass der Hauptkunde des geprüften Unternehmens dort seinen Sitz hätte. Weiters hätte auch keine Weiterverrechnung der Kosten an die jeweiligen Auftraggeber vorgelegt werden können.

Aus den o. a. Gründen seien die diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen - 2007 Euro 17.750,-- für Informationskosten, 2008 Euro 107.990,--, davon Euro 40.990,-- für Informationskosten, Euro 45.500,-- für Vermittlungskosten und Euro 21.500 für Datenankaufkosten - nicht anzuerkennen und dem jeweiligen Betriebsergebnissen zuzurechnen.

Unter Tz 3 "*Arbeitszimmer*" des Betriebsprüfungsberichtes führte das prüfende Organ aus, dass Aufwendungen und Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 nur dann abzugsfähig seien, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bilde. Der streitgegenständliche Raum sei jedenfalls im privaten Wohnbereich des geprüften Unternehmens gelegen und liege demnach im Wohnungsverband. Nach Ansicht der Abgabenbehörde erfordere die Tätigkeit des geprüften Unternehmers als EDV-Berater neben seinen Büroräumlichkeiten in Wien keinen zusätzlichen Arbeitsraum in seinem privaten Wohnbereich.

Hiefür spreche auch ein Antrag vom 20. Mai 2010 auf Beibehaltung der bisherigen Zuständigkeit. In diesem sei angegeben worden, dass die Geschäftstätigkeiten bzw. kaufmännischen Agenden nahezu ausschließlich in Adresse erledigt werden würden. Dazu komme, dass sämtliche Unterlagen an dieser Adresse gelagert werden würden.

Auf Grund der großen Distanz zwischen der Wohnadresse und der Betriebsstätte sei um Beibehaltung der bisherigen Zuständigkeit ersucht worden.

Daraus folge, dass der geprüfte Unternehmer den weitaus größten Teil seiner wöchentlichen Arbeitszeit in seinen Büroräumlichkeiten in Wien, die laut Mietvertrag drei Räume, einen Nebenraum sowie einen Vorraum und ein WC beinhaltete, verbringe. Dafür spreche auch der Umstand, dass dieser auf seinem Briefpapier lediglich den Berufssitz in Wien angegeben habe. Weiters werde im Mietvertrag angegeben, dass der Mietgegenstand für einen Bürobetrieb verwendet werde. Außerdem sei in diesem Mietvertrag die Anbringung eines Firmenschildes genehmigt worden.

Demnach bleibe für allfällige berufliche Nutzungen des Arbeitszimmers im privaten Wohnbereich jedenfalls nur ein untergeordneter Zeitraum übrig. Angesichts dessen werde der geprüfte Unternehmer nicht gezwungen, für die Ausübung seiner beruflichen Tätigkeiten neben seinen Büroräumlichkeiten ein Arbeitszimmer zu nutzen.

Ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt iSd § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 darstelle, sei nach der Verkehrsauffassung und damit nach dem typischen Berufsbild zu beurteilen. Der Mittelpunkt einer Tätigkeit sei nach deren materiellem Schwerpunkt zu beurteilen, der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit eines EDV-Beraters mit auswärtiger Betriebsstätte - Büro - sei nach der Verkehrsauffassung jedenfalls nicht in dem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer zu sehen (vgl. Jakom/Baldauf, EStG 2009, § 20 Rz 53 sowie LStR 2002, Tz 329a).

Im Zweifel werde darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit benutzt werde. Im konkreten Fall liege ein EDV-Betrieb in Wien, von dem aus der geprüfte Unternehmer tätig werde und an dem er in der weitaus überwiegenden Anzahl der Fälle mit seinen Klienten in Kontakt trete, vor. Das Arbeitszimmer sei daher nicht erforderlich, um die Tätigkeit eines EDV-Beraters ausüben zu können. Auch sei nicht behauptet worden, dass das Häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der Tätigkeit darstelle.

Aus den o. a. Gründen gehe die Abgabenbehörde davon aus, dass der geprüfte Unternehmer überwiegend von der auswärtigen Betriebsstätte aus tätig werde.

Die Betriebsprüfung nahm im Jahre 2006 eine Gewinnzurechnung iHv Euro 4.454,14, im Jahre 2007 eine solche iHv Euro 4.471,45 und im Jahre 2008 eine solche iHv Euro 4.813,76 vor und kürzte die Vorsteuern entsprechend.

Das Finanzamt nahm am 21. März 2011 die Verfahren betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für die Jahre 2006, 2007 und 2008 gemäß der Bestimmung des § 303 Abs 4 BAO mit der Begründung wieder auf, dass aufgrund der abgabenbehördlichen Prüfung Feststellungen getroffen worden seien, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus seien auch die Begründungen für die Abweichungen von den bisherigen Bescheiden zu ersehen. Die Wiederaufnahme sei unter Abwägung von Billigkeits- und Zweckmäßigkeitsgründen (§ 20 BAO) verfügt worden. Im vorliegenden Fall überwiege das Interesse an der Rechtsrichtigkeit das Interesse an der Rechtsbeständigkeit. Die steuerlichen Auswirkungen könnten auch nicht als bloß geringfügig angesehen werden. Mit

gleichem Datum erließ das Finanzamt die Sachbescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer betreffend der Jahre 2006, 2007 und 2008 den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend wobei es begründend auf diese hinwies.

In der mit Schreiben vom 18. April 2011 - eingelangt beim Finanzamt am 19. April 2011 - gegen die Einkommensteuerbescheide betreffend der Jahre 2006 bis 2008 rechtzeitig eingebrachten Berufung wies die steuerliche Vertreterin des Bf. zunächst auf diverse mit gleichem Schreiben beigebrachte e-mails der Empfänger von Informations-, Vermittlungs- und Datenankaufskosten hin. Weiters führte diese aus, dass dem Berufungsschreiben ein Ermittlungsfoto beiliege. Dieses bilde eine Geldübergabe ab.

Angemerkt wird, dass ein derartiges Foto nicht aktenkundig ist.

Hinsichtlich der im vorletzten Absatz erwähnten e-mails wird angemerkt, dass diese mit einer Ausnahme in englischer Sprache erstellt wurden und dass in diesen der Erhalt von zwischen Euro 5.000,-- und Euro 25.500,-- betragenden Zahlungen bestätigt wurde. In etlichen dieser e-mails wurde weiters ausgeführt, dass diese Beträge in bar übergeben wurden. Als Empfangsorte scheinen in der überwiegenden Anzahl der Fälle 3 und 2 sowie weiters 12, 7 und 13 (Barzahlung von Euro 20.000 am 28. Mai 2008) auf. Als Empfangsdatum scheint lediglich in einem Fall ein vor dem 15. Juni 2007 liegendes Datum auf (Barzahlung von Euro 5.750 am 20. Februar 2007).

Angemerkt wird hinsichtlich dieser e-mails weiters, dass in diesen als Leistungsbeschreibungen lediglich die Wörter "*investigation*", "*Vermittlungshonorar*" oder "*business intelligence*" vermerkt sind. Die überwiegende Anzahl der in diesen aufscheinenden e-mail-Adressen enden mit "*hotmail.com*", "*aol.com*" und "*gmx.com*" und lassen keinen Schluss auf das Land, aus dem diese e-mails versendet wurden, zu.

Schlussendlich ist hinsichtlich sämtlicher der in Rede stehenden e-mails anzumerken, dass diese ausschließlich in den Monaten März 2011 oder April 2011 erstellt wurden und dass in diesen bestätigt wurde, dass die o. e. Zahlungen durch den Bf. im Zeitraum vom 20. Februar 2007 bis zum 28. Dezember 2008 geleistet wurden.

Im o. e. Berufungsschreiben brachte die steuerliche Vertreterin des Bf. weiters vor, dass es in der Natur des Berufes ihres Mandanten als Unternehmensberater mit dem Arbeitsschwerpunkt Cybercrime und Wirtschaftsverbrechen gelegen sei, dass die Empfänger von Zahlungen zumeist anonym bleiben wollten. Es sei dem Bf. nicht zuzumuten, zu überprüfen, ob der Empfänger an der angegebenen Adresse auch anzutreffen sei. Indem dieser Empfänger offengelegt habe und auch die Bestätigungen per e-mail eingeholt habe, habe er seiner erhöhten Mitwirkungspflicht genüge getan.

Der Bf. arbeite überwiegend für Auftraggeber in der Glückspielbranche. Diese seien oft Adressaten von über Daten erstellten Kaufangeboten. Es komme auch vor, dass seinen Auftraggebern Daten gestohlen werden würden und dass diese diesen über Umwege wiederum zum Kauf angeboten werden würden. Der Bf. überprüfe diese Daten auf deren

Stich- und Werthaltigkeit hin, um eine Verfolgung zu ermöglichen und Sicherheitslecks aufzuspüren.

Eine Weiterverrechnung der Kosten sei auf Grund des eingenommenen Honorars nicht explizit anzuführen. Bei diesen Honoraren handle es sich um Pauschalhonorare die sämtliche Kosten abdeckten.

Weiters führte die steuerliche Vertreterin des Bf. aus, dass die Anerkennung des Arbeitszimmers versagt worden sei, da für die Tätigkeit eines EDV-Beraters kein weiterer Arbeitsraum als die gemeldete Adresse in Wien notwendig erscheine.

Bei dem Büro in Wien handle es sich um ein Souterrainlokal, das über keine Heizung verfüge. Es sei lediglich ein Elektroradiator vorhanden, der die gelegentlichen Aufenthalte - zu Wartungszwecken - erträglich halten solle, mit dem jedoch lediglich ein einzelner der drei Räume für wenige Stunden beheizt werden könne. Dieses Büro werde als Serverstandort für insgesamt acht Server bzw. als Lager für Unterlagen verwendet. Die Vornahme eines diesbezüglichen Lokalaugenscheines sei jederzeit möglich. Auch wenn diese Räumlichkeiten als Büro gemietet worden seien, entspreche dieses nicht einem zeitgemäßen Arbeitsplatz.

Der damalige Antrag auf Beibehaltung der Steuernummer beim Finanzamt für den 12./13./14. Bezirk und Purkersdorf sei gestellt worden, damit es für den Bf. in seiner steuerlichen Administration keine Veränderungen gäbe.

Wenn der Betriebsprüfer darauf hinweise, dass das Briefpapier lediglich die Betriebsanschrift des in Wien gelegenen Büros enthalte und nicht auch die zweite Betriebsanschrift, so sei dem zu entgegnen, dass im normalen Geschäftsverkehr bei kleinen Einzelfirmen eine Geschäftsanschrift üblich sei, auch wenn man an mehreren Standorten arbeite. Der Bf. besuche dessen Kunden persönlich. Diese kämen nicht in sein Büro.

Das Aufspüren von Sicherheitslecks und das Erstellen von Sicherheitskonzepten erfordere einen zeitgemäßen und individuellen Arbeitsplatz, der an der Büroadresse nicht vorhanden sei.

Angemerkt wird, dass in dem o. e. Berufungsschreiben vom 18. April 2011 unter *"Betrifft"* weiters Folgendes ausgeführt wurde: *"Berufung gegen die Wiederaufnahme für die Jahre 2006 bis 2008"*.

Angemerkt wird weiters, dass im Akt ein mit dem 20. Mai 2010 datierter und von der steuerlichen Vertreterin des Bf. gestellter Antrag auf Beibehaltung der bisherigen Zuständigkeit enthalten ist. In diesem wurde wörtlich wie folgt ausgeführt:

"Namens und auftrags unseres o. a. Mandanten stellen wird den Antrag auf Beibehaltung der bisherigen Zuständigkeit."

Begründung und Sachverhalt:

Die Geschäftstätigkeiten bzw. kaufmännischen Agenden erledigt unser Mandant nahezu ausschließlich in Adresse. Alle Unterlagen lagern an dieser Adresse.

Durch die doch sehr große Distanz zwischen Wohnadresse und Betriebsstätte wird um Beibehaltung der bisherigen Zuständigkeit ersucht.

Mit der Bitte um antragsgemäße Erledigung verbleiben wird mit freundlichen Grüßen."

Das Finanzamt wies die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2006, 2007 und 2008 mit Berufungsvorentscheidung vom 6. Juni 2006 als unbegründet ab und führte hinsichtlich der Informationskosten - 2007: Euro 17.750,--, 2008: Euro 107.990,-- - aus, dass im Zuge der Betriebsprüfung festgestellt worden sei, dass vom Bf. sehr hohe Kosten für Informationen, Informationsvermittlung sowie für Datenankäufe abgesetzt worden seien. Laut Stellungnahme seien diese Kosten u. a. notwendig, um beispielsweise Auskünfte über Personen, die in der Lage seien, bestimmte Informationen bereitzustellen, zu erhalten. Weiters hätten sich Kosten für den Ankauf von Informationen oder Ankäufe von Datenträgern, die relevante Informationen zu Sachverhalten, Personen etc. enthielten, ergeben. Die Beträge seien durchwegs in bar und überwiegend im Ausland wie beispielsweise in 1, 2, 3 oder 10 übergeben worden.

Auf Aufforderung der Betriebsprüfung hätten zu den Informationskosten weder Belege noch Zahlungsbestätigungen vorgelegt werden können. Auch sei keine Glaubhaftmachung mittels Vorlage von Zolldeklarationen für die Bargeldausfuhr von Euro 10.000,-- übersteigenden Beträgen erfolgt. Darüber hinaus stimmten die angesetzten Reisekosten nicht mit den erforderlichen Reisen zu den entsprechenden Informanten überein. Eine Weiterverrechnung der Kosten an die jeweiligen Auftraggeber habe der Betriebsprüfung ebenfalls nicht vorgelegt werden können.

Auch die im Zuge des Rechtsmittelverfahrens vorgelegten e-mails könnten die im Betriebsprüfungsbericht angeführten Tatsachen nicht entkräften. Es sei weiterhin kein Beweis erbracht worden, dass der Bf. über diese Barmittel verfügt habe. Außerdem seien weder Angaben einer konkreten Gegenleistung, noch entsprechende Reiseaufzeichnungen dargelegt worden.

Hinsichtlich der für das Arbeitszimmer nicht anerkannten Aufwendungen führte das Finanzamt aus, dass diesen die Anerkennung versagt worden sei, da dieses Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Bf. dargestellt habe. Da die steuerliche Vertreterin im Berufungsschreiben ausgeführt habe, dass die Kunden des Bf. von diesem persönlich besucht werden würden und dass diese nicht in dessen Büro kämen, stehe nach Ansicht des Finanzamtes außer Zweifel, dass der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Bf. jedenfalls außerhalb des Arbeitszimmers liege.

Mit Schreiben vom 20. Juni 2011, eingelangt beim Finanzamt am 21. Juni 2011, beantragte die steuerliche Vertreterin des Bf. die Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz sowie die Abhaltung einer mündlichen Verhandlung. Weitere Ausführungen wurden in diesem Vorlageantrag nicht erstellt.

Am 4. November 2011 legte das Finanzamt die Berufung des Bf. dem UFS zur Entscheidung vor.

Hingewiesen wird darauf, dass die am 31.12.2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängigen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

In der am 27. Mai 2014 abgehaltenen Berufungsverhandlung gab die steuerliche Vertreterin über Befragen des Richters, welche Bescheide tatsächlich den Beschwerdegegenstand bildeten, bekannt, dass einzig und alleine die Sachbescheide betreffend Einkommensteuer der Jahre 2006, 2007 und 2008 angefochten seien. Nach Belehrung über die §§ 250 Abs. 1 BAO 85 Abs. 2 BAO sowie 256 Abs. 1 BAO gab die steuerliche Vertreterin an, dass sie im Zuge ihrer Ausbildung gelernt habe, dass man gegen alles berufen solle. Das sei im vorliegenden Fall ebenfalls geschehen. Im Zweifelsfalle könne man variieren.

Hinsichtlich der Büroräumlichkeiten in Wien bzw. des im Wohnungsverbandes gelegenen Arbeitszimmers gab der Bf. an, dass Kunden niemals und unter keinen Umständen in sein in Wien 14. Bezirk gelegenes Büro kämen. Das sei auf zwei Gründe zurückzuführen: 1. das Büro sei nicht saniert, ein derartiger Anblick wäre geeignet, seine Reputation vor den Kunden in Frage zu stellen. Dies sei eine Frage der Komptenzanmutung und der Tatsache dass er sich für das äußere Erscheinungsbild des Büros genieren würde. 2. In seinem Büro lagerten 90 % des Aktenbestandes, lediglich die tagesaktuellen Akten befänden sich beim Bf. zu Hause. Außerdem unterlägen diese Akten einer zivilrechtlichen vereinbarten Geheimhaltungspflicht. Ein ganz geringer Teil dieser Akten betreffe auch die nationale Sicherheit der Republik Österreich.

Die steuerliche Vertreterin ergänzte, dass die Kunden des Bf. niemals die Büroräumlichkeiten oder die privaten Wohnräumlichkeiten des Bf. betreten würden. Der Bf. gab weiters bekannt, dass er ein erhöhtes Sicherheitsbedürfnis habe und bereits aus diesem Grund Berufliches von Privatem strikt getrennt werden müsse. Es müsse möglich sein einen eventuell gezielten Angriff auf seine Person zu einem falschen Ziel zu lenken. Das werde teilweise dadurch gewährleistet, dass seine Privatadresse im geschäftlichen Verkehr niemals in Erscheinung trete. Das Gleiche gelte für dessen privaten Telefonanschluss und dessen private FAX-Nummer.

Der Bf. übergab dem Gericht fünf Fotos die das dienstlich genutzte Arbeitszimmer im Wohnungsverband darstellen. Weiters übergab der Bf. elf Fotos die die in Wien gelegenen Büroräumlichkeiten abbilden. Außerdem brachte der Bf. vor, dass die Büroräumlichkeiten in Wien größtenteils als Lager bzw. Standort für die Server dienten.

Betreffend die Tätigkeit die der Bf. ausübt erfolgte die Übergabe einer diesebzüglichen Darstellung die 22 Seiten umfasst. Eines dieser Exemplare wurde zum Akt genommen. Zwei weitere Exemplare wurden dem Finanzamt übergeben.

Der Bf. führte weiters aus, dass sein Beruf eine Kombination aus organisatorischen und technischen Themengebieten im Bereich Informationssicherheit sei. Dorthin gehöre auch

der Bereich Cybercrime und Wirtschaftsverbrechen. Seine Tätigkeit gliedere sich in drei Geschäftsfelder: Beratung, Ermittlung und Schulung. Die Informationsbeschaffung um die es in dieser Berufung hauptsächlich gehe trete lediglich im Geschäftsfeld Ermittlung in Erscheinung. Bei der Beratung oder Schulung gebe es genaue Auftragsbeschreibungen und lediglich einen unbaren Zahlungsverkehr. Der Bf. werde dann im Geschäftsfeld Ermittlung tätig, wenn es beim Kunden, salopp gesagt, krache, sprich wenn Fälle von Datendiebstahl, Datenabfluss, Erpressung, Abhörgefahr durch Wanzen und Ähnliches auftrete und man nicht an die Öffentlichkeit gehen könne. Aus diesem Grund bestehe auch manchmal eine Inkonsistenz der Aufträge mit den in der jeweiligen Rechnung vermerkten Leistungen. Das Ganze habe den Sinn die Ermittlungen nicht zu beeinflussen und die Ermittlungsergebnisse bzw. Abläufe nicht nach außen treten zu lassen. Die Ermittlungstätigkeit bestehe in reaktiven Maßnahmen und leite sich oftmals in eine Beratungstätigkeit mit gesonderter Auftragserteilung über.

Die Abläufe der Ermittlungstätigkeiten unterschieden sich von jenen der beratenden Tätigkeiten grundlegend. Anzuführen sei diesbezüglich, dass bei Ermittlungstätigkeiten eine Vorausbezahlung von 100 % des vereinbarten Budgets üblich sei während bei beratenden Tätigkeit die Bezahlung Zug um Zug erfolge.

Jedes Ermittlungsbudget bestehe aus drei Teilen: einem Dienstleistungsanteil der stündlich verrechnet werde, einem Spesenanteil der belegbare Spesen umfasse sowie einem Spesenanteil der nicht belegbare Spesen umfasse. Bei diesen grundsätzlich nicht belegbaren Spesen handle es sich um Informationsbeschaffungskosten.

Beispielsweise würden Firmen, die wissen wollten, ob der Dokortitel einer bestimmten Person echt sei oder nicht, an den Bf. herantreten. Die Honorare die der Bf. für diese Informationsbeschaffung zahle seien Pauschalhonorare. Über derartige Transaktionen im Ermittlungsbereich werden üblicherweise keine Belege ausgestellt. Die Übergabe dieser Informationen erfolge im Regelfall in mündlicher Form. Diese Art von Informationen werde in Österreich bei Gericht als Beweis zugelassen.

Unter Hinweis auf die dem Bundesfinanzgericht übergebene oben erwähnte Tätigkeitsbeschreibung machte der Bf. aus Glaubwürdigkeitsgründen weitere Angaben hinsichtlich seiner Tätigkeit. Diese übe er überwiegend für ausländische Kunden aus. Die Branchen die sein Unternehmen betreue seien Versicherungen, Banken, Investmentbanken, Zahlungsdienstleister, Online-Gaming, Projektentwickler im Baugeschäft, Softwareentwicklung und die Großindustrie.

Über Befragen des Richters inwieweit der Bf. seine Tätigkeit im Inland bzw. im Ausland entfalte gab der Bf. an, dass er bis 2007 zum überwiegenden Teil im Ausland tätig gewesen sei. Ab 2007 sei er überwiegend im Inland tätig gewesen habe aber in etwa an 70 Tagen im Ausland gearbeitet. Es könne durchaus der Fall sein, dass er für ausländische Kunden überwiegend im Inland tätig werde. Da er vom Inland aus sämtliche Aktionen koordiniere und organisiere.

In den berufungsgegenständlichen Jahren habe sich der Mittelpunkt seiner Tätigkeit mit Sicherheit nicht im Büro in Wien befunden sondern im im wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer da dort alle Unterlagen für Kunden erstellt werden würden und da dort die vorausgehende Denkarbeit erfolge.

Unter Hinweis auf die oben erwähnte übergebende Tätigkeitszusammenstellung führte der Bf. aus, dass in den Jahren 2006 bis 2008 drei Firmen – Anmerkung: diese wurden aus Geschäftsgeheimnisgründen in der Niederschrift nicht namentlich angeführt - die Hauptkunden seines Unternehmens gewesen seien. Für deren Problemstellungen hätte er bei sogenannten Informationsbrokern – diese schienen nicht öffentlich auf - Informationen beschafft.

Weiters erfolge die Informationsbeschaffung teilweise auch direkt bei sogenannten Tätern. Das Unternehmen des Bf. benötige die von den genannten Personen beschafften Daten ausschließlich zur Lösung der an es herangetragenen Aufgabenstellungen bzw. der Lösung der Frage ob jemand einen akademischen Grad zu Recht führe. Es gehe bei dieser Ermittlungstätigkeit weiters um Fälle von Erpressung, von gefährlicher Drohung Betrug und Ähnlichem. Die diesbezüglichen Informationen erhalte der Bf. zum Teil von ehemaligen Geheimdienstmitarbeitern die über die notwendigen Kontakte verfügten ihm aber keine Belege ausstellten. Weiters erhalte der Bf. über den Umweg von Zwischenhändlern Informationen von Leuten die direkten Zugang zu diesen Informationen hätten und aus diesem Grund nicht aufscheinen wollten. Das habe zur Folge, dass der Bf. von diesen ebenfalls keine Belege erhalte.

Der Bf. trug ein aus dem berufungsgegenständlichen Zeitraum stammendes Beispiel betreffend Informationsbeschaffung eines seiner Kunden vor und führe diesbezüglich aus, dass für eine derartige Informationsbeschaffung staatliche Stellen nicht ausreichend seien und sich die Kunden an private Unternehmen, die ihnen die nötigen Informationen beschafften bzw. die für ihre Probleme nötigen Ermittlungen durchführten, wendeten. Die für das Unternehmen des Bf. damit verbundenen Kosten würden im Regelfall von keiner Seite bestätigt werden. Aus diesem Grund existierten für die berufungsgegenständlichen Informationsbeschaffungskosten lediglich die im Berufungsverfahren beigebrachten und oben erwähnten E-Mails. In diesem Informationsbeschaffungsbereich, der ein wüstes Geschäftsfeld des Kunden betreffe, sei es absolut unüblich Rechnungen zu erstellen.

Der Vertreter des Finanzamtes gab hinsichtlich des Hauptpunktes – die gegenständlich vom Bf. bezahlten Honorare – an, dass die abgabenrechtliche Nachweispflicht für Betriebsausgaben nicht erfüllt sei und auch diesbezüglich keine Glaubhaftmachung, dass diese Betriebsausgaben tatsächlich entstanden seien, erfolgt sei.

Der Bf. entgegnete, dass es sich bei Glaubhaftmachung um eine Sache die der Subjektivität unterläge, handle. Weiters habe er sämtliche Unterlagen die der Glaubhaftmachung dienen sollten zwischenseitlich beigebracht.

Die steuerliche Vertreterin ergänzte hinsichtlich des in Rede stehenden Antrages auf Beibehaltung der bisherigen Zuständigkeit vom 20. Mai 2010 – auf die obigen

diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen – dass die dort angegebene Begründung auf Grund des Umstandes, dass sie beim Finanzamt um diesbezügliche Information ersucht habe, erfolgt sei. Heute würde sie diesen Antrag unter Hinweis darauf, dass es sich beim Bf. um eine Person handle deren Privatsphäre schützenswert sei, stellen.

Über Befragen des Richters, aus welchem Grund im Falle der beiden in 3 erfolgten Barzahlungen von Beträgen von Euro 20.000,-- bzw. Euro 25.500,-- keine Zollerklärungen i.S.d. Verordnung EG 1889/2005 von ihm erstellt worden seien gab der Bf. an, dass er zum damaligen Zeitpunkt nicht gewusst habe, dass eine derartige Anmeldepflicht bestehe. Mit dem heutigen Wissen würde er eine derartige Anmeldung auf jeden Fall durchführen, da dies in seinem Fall den einzig möglichen Beweis für die Bezahlung der gegenständlichen Ermittlungskosten darstellen würde.

Über Befragung des Richters ob der Bf. auch im Bereich von sogenannten Schwarzgeldfällen tätig sei, gibt er an, dass das nicht der Fall sei.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhaltsmäßig steht Folgendes fest:

Der Bf. ist Unternehmensberater mit dem Schwerpunkt Cybercrime und Wirtschaftsverbrechen. Der Beruf des Bf. umfasst eine Kombination aus organisatorischen und technischen Themengebieten im Bereich Informationssicherheit. Die dabei entfalteten Tätigkeiten bestehen in der Beratung der Kunden des Bf., in der Informationsbeschaffung für diese - Geschäftsfeld Ermittlung - sowie im Bereich von Schulungen. In den Geschäftsfeldern Beratung und Schulung existieren genaue Auftragsbeschreibungen, der diesbezügliche Zahlungsverkehr wird unbar abgewickelt.

Im Geschäftsfeld Ermittlung werden die Bereiche Datendiebstahl, Datenabfluss, Erpressung, Abhörgefahr durch Wanzen und Ähnliches vom Bf. bearbeitet. Um die Ermittlungen nicht zu beeinflussen und die diesbezüglichen Abläufe nicht nach außen treten zu lassen, besteht in diesem Geschäftsfeld manchmal eine Inkonsistenz der Aufträge mit den in der jeweiligen Rechnung vermerkten Leistungen.

Jedes Ermittlungsbudget besteht aus drei Teilen: einem Dienstleistungsanteil der stündlich verrechnet wird, einem Spesenanteil der belegbare Spesen umfasst sowie einem Spesenanteil der nicht belegbare Spesen umfasst. Bei diesen grundsätzlich nicht belegbaren Spesen handelt es sich um Informationsbeschaffungskosten. Die dem Unternehmen des Bf. für die Erlangung von Informationen entstandenen Kosten werden im Regelfall von keiner Seite bestätigt.

Im Jahre 2007 machte der Bf. Euro 17.750,-- für Informationskosten und im Jahre 2008 Euro 107.990,--, davon Euro 40.990,-- für Informationskosten, Euro 45.500,-- für Vermittlungskosten und Euro 21.500,-- für Datenankaufkosten als Betriebsausgaben

geltend. Als Nachweis dafür legte er lediglich die o. e. e-mails vor. Auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen wird verwiesen.

Der Bf. trat im gegenständlichen Zeitraum mit seinen Kunden ausschließlich außerhalb eigener Büroräumlichkeiten in Kontakt. Im im Wohnungsverband des Bf. gelegenen Arbeitszimmer erfolgt die Erstellung sämtlicher Unterlagen für dessen Kunden. Die diesbezüglich vorausgehende Denkarbeit findet ebenfalls in diesem Arbeitszimmer statt. Bis zum Jahre 2007 war der Bf. zum überwiegenden Teil im Ausland tätig, ab diesem Jahr übte der Bf. seine Tätigkeiten mit Ausnahme von in etwa 70 (Auslands-)tagen überwiegend im Inland aus.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt sowie aus dem Vorbringen des Bf. in der Berufungsverhandlung.

Rechtliche Würdigung:

1.) Informations- Datenankaufs- und Vermittlungskosten:

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs 4 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Die Nachweispflicht für die Betriebsausgaben ergibt sich aus den allgemeinen Verfahrensvorschriften. Danach hat der Steuerpflichtige die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen; kann ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalles nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Der Nachweis einer Betriebsausgabe hat durch einen schriftlichen Beleg zu erfolgen. Eine Glaubhaftmachung setzt eine schlüssige Behauptung der maßgeblichen Umstände durch den Steuerpflichtigen voraus. Der vermutete Sachverhalt muss von allen anderen denkbaren Möglichkeiten die größte Wahrscheinlichkeit für sich haben (Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 269f.)

Gemäß § 138 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Nach § 119 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

Nach § 115 Abs 1 BAO sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant sind, zu ermitteln. Zu erforschen ist die materielle Wahrheit (Untersuchungsgrundsatz). Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht sind die Unmöglichkeit, Unzulässigkeit, Unzumutbarkeit oder Unnötigkeit der Sachverhaltsermittlung (Vogel, FJ 1973, 124 ff).

Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes (VwGH 20.4.1998, 95/13/0191; 7.6.2001, 95/15/0049; 26.1.2004, 2000/17/0172).

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabeananspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131, 94/15/0181; 28.1.1998, 95/13/0069; 7.6.2005, 2001/14/0187).

Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht zwar auch dann, wenn die Partei ihre Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht - zB bei Nichtbeantwortung eines Vorhaltes - verletzt, doch wird ihr Umfang durch solche Pflichtverletzungen beeinflusst (VwGH 3.11.1986, 84/15/0197; 27.9.1990, 89/16/0225, 5.11.1986, 85/13/0012). In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hiezu nicht bereit ist bzw eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (VwGH 22.10.1996, 92/14/0224; 30.9.1998, 94/13/0099; 30.5.2001, 99/13/0024; 27.11.2001, 97/14/0011) .

Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131, 94/15/0181).

Nach der Rechtsprechung liegt eine erhöhte Mitwirkungspflicht der Partei (eine in den Hintergrund tretende amtswegige Ermittlungspflicht) ua dann vor, wenn Sachverhaltselemente ihre Wurzeln im Ausland haben; die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht der Partei ist in dem Maß höher, als die behördlichen Ermittlungsmöglichkeiten geringer sind (*s Erk d VwGH vom 23.2.1994, ZI 92/15/0159*). Diesfalls besteht eine Beweismittelbeschaffungspflicht und eine Vorsorgepflicht seitens des Abgabepflichtigen. Dass der Bf. diesen Obliegenheiten nicht nachkam, geht aus dem Umstand, dass dieser - mit Ausnahme der in Rede stehenden e-mails - keinen einzigen belegmäßigen Nachweis für die von ihm geltend gemachten Informationskosten erbrachte, hervor.

Es wäre Sache des Bf. gewesen, hinsichtlich der von ihm für Informations- Vermittlungs- und Datenankaufskosten geltend gemachten Aufwendungen Vorsorge für das Vorliegen bzw. die Beschaffung von Belegen im Sinne der vorstehenden Ausführungen zu treffen. Die o. e. e-mails entsprechen aus folgenden Gründen den diesbezüglichen Anforderungen nicht:

Diese enthalten lediglich e-mail-Adressen, die noch dazu größtenteils auf "*aol.com*", "*gmx.com*" oder "*hotmail.com*" lauten und somit keinen Hinweis auf das Land, in dem diese e-mails erstellt wurden, zulassen.

Somit gehen bereits aus diesem Grund die Empfänger der in diesen aufscheinenden Geldbeträgen nicht zweifelsfrei hervor. Dazu kommt, dass bei keinem einzigen der dort angeführten Empfänger weder eine Wohn- noch eine Geschäftsadresse aufscheint.

Nach dem oben Gesagten kann, entgegen den diesbezüglichen Ausführungen in der Berufung, keine Rede davon sein, dass der Bf. seiner erhöhten Mitwirkungspflicht entsprochen hat. Einer Offenlegung im Sinne der obigen diesbezüglichen Ausführungen ist im vorliegenden Fall nicht erfolgt.

Außerdem ist in den in Rede stehenden e-mails als Leistungsbeschreibung in der überwiegenden Zahl der Fälle - lediglich - das Wort "*investigation*" - zu Deutsch: untersuchen, (er)forschen, (über)prüfen, nachgehen (Beschwerden), Ermittlungen anstellen, ermitteln - enthalten. Weiters scheint in einem dieser e-mails das Wort "*Vermittlungshonorar*" und in einem weiteren e-mail die Wörter "*business intelligence*" - zu Deutsch: Verfahren und Prozesse zur systematischen Analyse (Sammlung, Auswertung und Darstellung) von Daten in elektronischer Form - auf. Weitere Leistungskonkretisierungen enthalten die gegenständlichen e-mails nicht.

Somit hat der Bf. in Ansehung des oben Gesagten, mittels dieser e-mails weder nachgewiesen, noch glaubhaft gemacht, dass ihm die dort verzeichneten Aufwendungen tatsächlich entstanden sind.

Dadurch, dass der Bf. seinen Nachweispflichten hinsichtlich der von ihm geltend gemachten Informationsbeschaffungskosten nicht, bzw. nur ungenügend nachkam, kann in keiner Weise nachvollzogen werden, ob es sich bei diesen um Betriebsausgaben iSd § 4 Abs 4 EStG 1988 handelt oder nicht.

Dass die Beschaffung von Beweismitteln für Zahlungen, die im Bereich, in dem der Bf. tätig ist, geleistet werden, als äußerst schwierig zu bezeichnen ist, steht außer Zweifel.

In zwei der o. e. e-mails wurde der Erhalt von Beträgen iHv Euro 20.000,-- bzw. iHv Euro 25.500,-- jeweils mit Datum 28. Dezember 2008 bestätigt. Auf Grund des Umstandes, dass der Bf. diesbezüglich keine Anmeldungen iSd Verordnung (EG) Nr. 1889/2005, Artikel 3 Abs. 1, wonach jede natürliche Person, die in die Gemeinschaft einreist oder aus der Gemeinschaft ausreist und Barmittel in der Höhe von Euro 10.000 oder mehr mit sich führt, bei den zuständigen Behörden des Mitgliedstaates, über den sie in die Gemeinschaft einreist oder aus der Gemeinschaft ausreist, anzumelden hat, erstellte, hat sich dieser der Möglichkeit, mittels derartiger Bescheinigungen zumindest ansatzweise in Richtung einer Glaubhaftmachung iSd obigen Ausführungen hinzuwirken, begeben.

Schlussendlich ist, soweit dies die in Rede stehenden Informationsbeschaffungskosten betrifft, auf die Bestimmung des § 114 Abs 1 BAO hinzuweisen. Gemäß dieser Gesetzesstelle haben die Abgabenbehörden darauf zu achten, daß alle Abgabepflichtigen

nach den Abgabenvorschriften erfaßt und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, daß Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Sie haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen.

In dieser Bestimmung ist zum Teil eine einfachgesetzliche Wiederholung verfassungsrechtlicher Grundsätze, nämlich des Gleichheitssatzes (Art 2 StGG, Art 7 Abs 1 B-VG) und des Legalitätsgrundsatzes (Art 18 Abs 1 B-VG) zu erblicken.

Dass die Beschaffung von Beweismitteln für Zahlungen wie die in Rede stehenden, die in der Branche, in der der Bf. tätig ist, geleistet werden, als äußerst schwierig zu bezeichnen ist, steht außer Zweifel. Im Hinblick auf das Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung war dem Finanzamt dennoch ein Abgehen von den oben dargestellten Anforderungen hinsichtlich der Nachweisführung bzw. der Glaubhaftmachung betreffend des Vorliegens von Betriebsausgaben in Ansehung des oben diesbezüglich Gesagten verwehrt.

Somit gehen sämtliche Berufungsausführungen des Bf., soweit diese die gegenständlichen Informationsbeschaffungskosten betreffen, ins Leere.

Da der Bf. den oben geschilderten Nachweispflichten hinsichtlich der von ihm geltend gemachten Informationsbeschaffungskosten in keiner Weise nachkam, versagte das Finanzamt deren Anerkennung als Betriebsausgaben zu Recht.

b) Aufwendungen für das Arbeitszimmer:

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 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.

Im Berufungsfall ist erwiesen, dass der Bf. als Unternehmensberater tätig ist und solcherart anderen Unternehmen beratende Dienstleistungen im Bereich Cybercrime, Wirtschaftsverbrechen und Informationssicherheit anbietet. Logische Schlussfolgerung daraus ist, dass der Bf. solche Beratungsleistungen, die zweifelsfrei die Unternehmen der Klienten betreffen, vor Ort erbringen wird, was auch in der Berufung bestätigt wurde, indem dort ausgeführt wurde, dass der Bf. dessen Kunden persönlich besuche. In der Berufungsverhandlung wurde diesbezüglich weiters vorgebracht, dass die Kunden des Bf. dessen Büroräumlichkeiten sowie dessen private Wohnräumlichkeiten niemals und unter keinen Umständen betreten.

Der Bf. vertritt in seinen Berufungsausführungen die Ansicht, dass der Mittelpunkt seiner Tätigkeit als Unternehmensberater in dem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer sei, da es sich bei dem Büro in Wien um ein Souterrainlokal, das lediglich

über einen Elektradiator verfüge, handle. Dieses Büro werde als Serverstandort für insgesamt acht Server bzw. als Lager für Unterlagen verwendet. Dazu komme, dass das Aufspüren von Sicherheitslecks und Erstellen von Sicherheitskonzepten einen zeitgemäßen und individuellen Arbeitsplatz, der an der Büroadresse nicht vorhanden sei, erfordere.

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist der Mittelpunkt einer Tätigkeit nach ihrem materiellem Schwerpunkt, das heißt nach "dem typischen Berufsbild" zu beurteilen (VwGH 24.10.2005, 2001/13/0272). Materieller Schwerpunkt der Tätigkeit eines Unternehmensberaters ist nach der Verkehrsauffassung die Beratung des Kunden vor Ort. Die dazu erforderlichen Besprechungen mit den Kunden und die eigentliche Beratung der Kunden finden demnach naturgemäß nicht im Arbeitszimmer sondern beim Auftraggeber selbst statt. W. o. ausgeführt, brachte der Bf. selbst vor, dass er dessen Kunden persönlich besuche und dass diese niemals dessen Büro sowie dessen im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer betreten.

Dies zeigt klar auf, dass der materielle Schwerpunkt dieser Tätigkeit nicht in dem sich im Wohnungsverband befindlichen Arbeitszimmer gelegen ist. Daraus ergibt sich im Sinne des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988, dass die in Streit stehenden Ausgaben für ein Arbeitszimmer einkommensteuerrechtlich nicht abzugsfähig sind.

Eine Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen ist demzufolge auch nicht mit der Tatsache zu begründen, dass die Erstellung sämtlicher Unterlagen für die Kunden des Bf. durch diesen in dessen im Wohnungsverband erfolgt und dass die diesbezüglich vorausgehende Denkarbeit ebenfalls in diesem Arbeitszimmer stattfindet.

Der UFS hat bereits in ähnlich gelagerten Fällen die Frage des Tätigkeitsmittelpunktes eines Systembetreuers oder Informatikers, dessen vordringliche Aufgabe die Beratung von Kunden, sowie die Entwicklung und Einrichtung von Programmen für diese Kunden war, entschieden, dass der materielle Schwerpunkt derartiger Tätigkeiten im außerhäuslichen Bereich liege, auch wenn der Systembetreuer die jeweiligen Programme im häuslichen Arbeitszimmer entwickelt habe (UFS 17.3.2003, RV/1366-L/02 u. UFS 16.4.2004, RV/0379-S/03, UFS 21.11.2006, RV/0416-G/06 und UFS 23.11.2006, RV/0686-G/06).

Das das Arbeitszimmer betreffende Vorbringen des Bf. geht in Ansehung der obigen Ausführungen ins Leere.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision beim Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig, da die Revision von der Lösung einer Rechtsfrage im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, nicht abhängt. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 4 Abs 4 EStG 1988 bzw. zu § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG 1988 ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung. Weiters ist die dazu

vorliegende Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch nicht als uneinheitlich zu beurteilen. Ebenfalls liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 7. Juli 2014