

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Wolfgang Alber, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13., 14. Bezirk und Purkersdorf betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Opernsänger. Strittig ist, ob die Aufwendungen bzw. Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer als Werbungskosten iSd § 16 Einkommensteuergesetz (EStG) anzuerkennen sind.

Aus einer **Niederschrift hinsichtlich einer Nachschau** der Betriebsprüfung geht Folgendes hervor:

Laut Angaben des Bw. werde das gesamte Dachgeschoß des Reihenhauses des Bw. für betriebliche bzw. berufliche Zwecke genutzt. Hier befinden sich folgende Einrichtungsgegenstände:

1 Sitzgruppe, 1 Einbauschränk, 1 Schreibtisch (+ PC), 1 Stereoanlage, 1 Keyboard, 1 Fernseher + Videorecorder (lt. Bw. zum Einstudieren von Rollen), 2 Regale (mit Noten).

Der Bw. sei als Opernsänger tätig, und sei seitens der Oper dazu verpflichtet, seine Rollen zu Hause einzustudieren. Diese Tätigkeit nehme laut Bw. ca. 5 - 6 Stunde täglich in Anspruch. Weiters führte der Bw. laut seinen eigenen Angaben im Arbeitsraum administrative Tätigkeiten im Ausmaß von ca. 8 Wochenstunden (hierunter falle auch die Informationsbeschaffung via Internet über Spielpläne bzw. über Opernhäuser) aus. Als Schallschutz sei ein sehr dicker Teppich vorhanden, weiters seien die Wände mit Holz verkleidet.

Das Finanzamt gewährte die berufsgegenständlichen Werbungskosten im Zuge der Veranlagung nicht und begründete dies wie folgt:

Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung dürfen gem. § 20 Abs 1 Z 2 lit.d EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Bilde ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit, seien die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben nur dann abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit unbedingt notwendig sei, und der Raum tatsächlich (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt werde.

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstelle, habe nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, somit nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen. Bei einem Sänger bestimme die außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübte Tätigkeit das Berufsbild entscheidend, die Tätigkeitskomponente, die auf das Arbeitszimmer entfielen, sei demgegenüber bei der Beurteilung des Berufsbildes nicht wesentlich.

Das Wesensmerkmal des Berufs „Opernsänger“ bestehe im Auftreten und Singen vor Publikum. Als Mittelpunkt der Tätigkeit komme deshalb nur der Ort in Frage, wo vor Publikum aufgetreten und gesungen werde.

Der Mittelpunkt der Tätigkeit eines Sängers sei daher die Bühne, auch wenn nicht bezweifelt werde, dass zur Vorbereitung und zum Einstudierung der Rollen ein hoher Zeitaufwand (zu Hause) erforderlich sei.

Ausgeschieden seien daher Raumkosten von ATS 18.714,30; Zinsen von ATS 14.703,48 sowie AfA in Höhe von ATS 633,00 worden.

Der Bw. erhob dagegen Berufung und begründete sie wie folgt:

Die Berufung richte sich gegen die Nichtanerkennung von Betriebsausgaben bzw. anteiligen Werbungskosten im Bereich der Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie auch im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Gemäß Bescheidbegründung seien Kürzungen der geltend gemachten Betriebsausgaben und anteiligen Werbungskosten zu der eingebrachten Einkommensteuererklärung hinsichtlich KFZ-Aufwand ATS 18.483,70, Raumkosten zur Gänze im Ausmaß von ATS 18.714,30, die anteiligen Zinsen aus der Errichtung der Arbeitsräumlichkeiten mit ATS 14.703,48 und weiters hinsichtlich der laufend AfA von ATS 633,00 vorgenommen worden.

Eine abweichende Rechtsmeinung habe der Bw. bezüglich sämtlicher Aufwendungen im Zusammenhang mit dem ausschließlich beruflich genutzten Arbeitsraum. Wie die Behörde selbst unter Hinweis auf § 20 Abs 1 Z 2 lit EStG 1988 ausführe, könne ein ausschließlich beruflich verwendetes Arbeitszimmer, wenn es im Wohnungsverband gelegen und nach Art der Tätigkeit unbedingt notwendig sei, als Betriebsausgabe (Werbungskosten) geltend gemacht werden. In der Folge verweise das Finanzamt auf das typische Berufsbild und insbesondere darauf, dass bei einem Sänger die Tätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt werde und verneine, "dass die Tätigkeitskomponente bei der Beurteilung nicht mehr wesentlich sei" (wörtlich vom Bw. ausgeführt). Das Finanzamt bezeichne in der Folge den Mittelpunkt der Tätigkeit nur als jenen Ort, wo vor Publikum aufgetreten und gesungen werde, und dies sei die Bühne. Unbeachtet bleibe jedoch, dass der § 16 Abs. 1 EStG ausschließlich ausführe, dass Werbungskosten Aufwendungen darstellten, die zur Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienen. Unbeachtet bleibe auch, dass in den Erläuterungen über die „Künstlerpauschalierung“ gem. Verordnung BGBl. II 417/2000 ausdrücklich Ausgaben für im Wohnungsverband gelegene Räume (insbesondere Arbeitszimmer, Tonstudio, Proberäume) als durch die Pauschalierung abgegolten gelten würden, und damit auch als entsprechender absetzbarer Aufwand anerkannt werde. Es trete somit eine ungleiche

Behandlung gegenüber jenen Künstlern ein, die die gegenständliche Pauschalierung in Anspruch nehmen würden.

Unabhängig davon sei es unbestritten, dass ein Sänger der Wiener Staatsoper, um auf dem notwendigen künstlerischen Niveau bleiben zu können, zumindest einen täglichen Übungs- und Einstudierungsaufwand, unabhängig von Proben, von 6 Stunden benötige. Daraus folge, dass der Bw. den überwiegenden Teil seiner Arbeitszeit in dem von ihm genutzten Musikzimmer verbringe, und somit dieser Bereich sehr wohl den unbedingt notwendigen Mittelpunkt seiner Tätigkeit darstelle. Ohne Einstudierung und ohne notwendige Übungstätigkeit sei ein Auftritt vor Publikum nicht möglich.

Ein weiterer entscheidender abweichender Ansatz zur Rechtsauffassung des Finanzamtes sei darin gelegen, dass bei Nichtanerkennung der gegenständlichen Raumkosten EU-Recht verletzt werde. Der Bw. begründe dies damit, dass in sämtlichen anderen EU-Ländern Musiker ihre Probe- und Einstudierungsräumlichkeiten steuerlich geltend machen könnten, was dazu führe, dass unter Berücksichtigung des anerkannten höheren Aufwandes und der damit verbundenen geringeren Besteuerung ein entsprechender höherer Nettobetrag verbleibe. Somit sei eine Wettbewerbsverletzung durch die ungleiche Behandlung gegeben. Es werde in diesem Zusammenhang nochmals auf die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 EStG verwiesen.

Analog den obigen Ausführungen sei somit auch jener Zinsenaufwand als Betriebsausgabe (Werbungskosten) anzuerkennen, der im direkten Zusammenhang mit der Errichtung des im Wohnungsverband gelegenen ausschließlich beruflich genutzten Arbeitsraumes stehe.

Mit der beantragten Anerkennung des Arbeitsraumes sei damit auch die Absetzbarkeit der laufenden AfA von ATS 633,00 gegeben.

Der Bw. beantragte daher, im Sinne der obigen Ausführungen die zusätzliche Anerkennung der geltend gemachten Raumkosten von ATS 18.714,30, der damit verbundenen Aufwandszinsen in Höhe von ATS 14.703,48 sowie der laufenden AfA in Höhe von ATS 633,00, gesamt somit ATS 34.050,78 verteilt auf 10% im Rahmen der Betriebsausgaben und 90% im Bereich der Werbungskosten hinsichtlich der nichtselbständigen Arbeit.

Daraus würden sich Betriebsausgaben von ATS 36.459,40 und Werbungskosten von ATS 85.081,70 ergeben. Die Sonderausgaben wären bei Stattgabe auf das ursprünglich beantragte Ausmaß von ATS 14.703,00 zu reduzieren.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung und begründete sie wie folgt:

Die Erledigung weiche vom Berufungsbegehren aus folgenden Gründen ab:

Grund der Berufung sei die Nichtanerkennung der Absetzbarkeit eines im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers gewesen. Im konkreten Fall liege laut der Niederschrift über eine Nachschau vom 13.11.2002 anlässlich der Veranlagung der Einkommensteuer 2001 ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer vor. Bei der Nachschau habe der Bw. angegeben, dass das im Dachgeschoss gelegene Arbeitszimmer rein betrieblichen bzw. beruflichen Zwecken diene. Es enthalte folgende Einrichtungsgegenstände: 1 Sitzgruppe, 1 Schreibtisch (PC), 1 Stereoanlage, 1 Keyboard, 1 Fernseher mit Video, 2 Regale. Als Schallschutz sei ein dicker Teppich eingesetzt, die Wände seien mit Holz verkleidet.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 seien die Aufwendungen für das Arbeitszimmer und dessen Einrichtung gem. § 20 EStG 1988 nicht anerkannt worden. Dagegen sei mit folgender Begründung berufen worden: § 16 EStG 1988 gestatte die Absetzbarkeit der beruflich bedingten Ausgaben, weiters liege eine Ungleichbehandlung gegenüber jenen Künstlern vor, die auf die Pauschalierung gem. § 17 EStG 1988 gestützt ein Arbeitszimmer geltend machen könnten. Verwiesen werde weiters auf die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Regelung im EStG, da beispielsweise in Deutschland eine Absetzbarkeit des Arbeitszimmers für Künstler möglich sei.

Das Finanzamt führte zu diesen Ausführungen Folgendes aus: Gem. § 20 Abs 1 Z 2 lit.d EStG 1988 dürften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung, sowie für Einrichtungsgegenstände in der Wohnung, nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden. Bilde ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, seien die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung auch nur dann abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig sei, und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird (vgl. VwGH 23.6.1996, 94/15/0063, VwGH 31.10.2000, 95/15/0186).

Die Besonderheit des häuslichen Arbeitszimmers liege darin, dass seine Nutzung im Rahmen der Lebensführung vielfach nahe liege, von der Behörde aber der Nachweis seiner Nutzung für die Lebensführung, zumal ein solcher Ermittlungen im Privatbereich des Steuerpflichtigen erfordere, nur schwer zu erbringen sei. Aus diesem Grund bestünden auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn der Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer davon abhängig mache, ob bzw. dass es den Mittelpunkt der entsprechenden Betätigung des Steuerpflichtigen darstelle (VwGH 27.5.1999, 98/15/0100, VwGH

29.1.2003, 99/13/0076 und 0077). Die Beurteilung, wo der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit liegt, habe nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, somit nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen. Bereits im Erstbescheid werde darauf hingewiesen, dass der berufliche Mittelpunkt eines Sängers nach der Verkehrsauffassung auf der Bühne liege. Auch wenn für die Ausübung des Berufsbildes „Opernsänger“ im vorliegenden Fall eine Probetätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer im Ausmaß von täglich 6 Stunden erforderlich sei, ändere dies doch nichts daran, dass diese Übungstätigkeit nicht im Mittelpunkt des Sängerberufes stehe, dies sei vielmehr die künstlerische Betätigung auf der Bühne vor Publikum. Darüber hinaus gehe bei einem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer der Charakter als Wohnraum auch nicht durch schalldämmende Maßnahmen (Teppich) verloren.

Der Abgabepflichtige habe grundsätzlich als Künstler die Wahl, eine Pauschalierung gemäß § 17 EStG 1988 in Anspruch zu nehmen, dies lag im konkreten Fall jedoch nicht vor. Ein direkter Vergleich zwischen der Abzugsmöglichkeit der tatsächlichen Kosten mit einer Pauschalierung sei nicht möglich.

Ob eine Berufsgruppe in einem anderen Mitgliedstaat einer von der österreichischen Regelung abweichenden Rechtslage unterliege, stelle nach Ansicht des Finanzamtes kein Kriterium für die Prüfung der Gemeinschaftsrechtswidrigkeit dar.

Völlig unabhängig von Verfassungs- bzw. Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Regelung sei § 20 EStG 1988 die von der Abgabenbehörde anzuwendende Regelung.

Der Bw. beantragte die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz und begründete dies wie folgt:

Da laut Bw. in der Bescheidbegründung neue Tatsachen seitens des Finanzamtes hervorgekommen seien, nahm dieser dazu wie folgt Stellung:

Die Finanzbehörde berufe sich darauf, dass der berufliche Mittelpunkt eines Sängers auf der Bühne liege. Es werde weiters ausgeführt, dass, wenn für die Ausübung des Berufsbildes „Opernsänger“ wie im vorliegenden Fall unbestritten eine Probetätigkeit im häuslichen ausschließlich betrieblich genutzten Arbeitszimmer im Ausmaß von täglich 6 Stunden erforderlich sei, diese Übungstätigkeit nicht im Mittelpunkt des Sängerberufes stehe, diese liege vielmehr als künstlerische Betätigung auf der Bühne vor Publikum. Übersehen werde dabei, dass ohne dieser zumindest 6-stündigen täglichen Übungstätigkeit eine künstlerische Tätigkeit auf der Bühne vor Publikum gar nicht möglich sei. Es ergebe sich daraus zwingend, dass für die Berufsausübung eine derartige Übungsmöglichkeit gegeben sein müsse, zumal an den Auführungsorten selbst durch die dortigen Einschränkungen eine solche Übungsmöglichkeit für Einstudierung und Aufrechterhaltung des künstlerischen Status nicht vorliege. Daraus ergebe

sich, dass gemäß § 16 Abs 1 EStG notwendige Werbungskosten, die zur Erhaltung der Einnahmen dienen würden, vorliegen.

Die Verneinung, dass ein Vergleich der Pauschalierung gemäß § 17 EStG im konkreten Fall nicht möglich sei, entspreche ebenfalls nicht der Rechtslage, zumal, wie bereits im Rechtsmittel ausgeführt, im Rahmen der Pauschalierung gegenständliche Übungsräumlichkeiten beinhaltet seien und im Sinne der Gleichbehandlung nicht im Rahmen der Pauschalierung Betriebsausgaben abgedeckt werden können, die bei Geltendmachung der tatsächlich anfallenden Kosten nicht anerkannt werden würden.

Die Abgabenbehörde II. Instanz hielt dem Bw. Folgendes vor:

Der Bw. wurde aufgefordert, anzuführen, gegen welche EU-rechtlichen Bestimmungen genau und detailliert der Ansicht des Bw. nach die Nichtanerkennung der berufungsgegenständlichen Raumkosten bzw. Kosten des Arbeitszimmers verstoßen würde. Der Bw. sollte die Bestimmungen des Gemeinschaftsrechts, auf die er in seiner Berufung, im Vorlageantrag und in den Eingaben im Zusammenhang mit der Einkommensteuer 2001 Bezug nehme, exakt und detailliert angeben. Darüber hinaus sollte der Bw. begründen, weshalb seiner Meinung nach gemäß diesen Bestimmungen eine EU-Rechtswidrigkeit bei Nichtanerkennung der gegenständlichen Aufwendungen bzw. Kosten im Zusammenhang mit dem häuslichen Arbeitszimmer vorliegen würde.

Der Bw. brachte folgende Vorhaltsbeantwortung ein:

Ad EU-Rechtsverletzung: Dazu führte der Bw. an, dass in dem EU-Land Deutschland in ähnlich gelagerten Fällen vor einigen Jahren eine neue pauschale Regelung eingeführt hätte werden müssen, um keine Wettbewerbsverletzung und Ungleichheit zwischen im gleichen Berufsfeld tätigen Personen herzustellen. Grundsätzlich schließe auch das Steuerrecht in Deutschland ein häusliches Arbeitszimmer als abzugsfähig aus. Die Aufwendungen könnten nur dann unbegrenzt als Werbungskosten abgezogen werden, wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Tätigkeit bilde. Aber ein auf DM 2.400,00 jährlich begrenzter Werbungskostenabzug komme in Betracht, wenn die berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 % der beruflichen und betrieblichen Tätigkeit beanspruche. Der pauschale Betrag von DM 2.400,00 umfasse nicht nur die Zimmerkosten, sondern auch die Kosten für die Ausstattung, wobei aber ausschließlich beruflich genutzte Gegenstände, wie Schreibtisch, Bücherschränke, Computer, etc. in Höhe des beruflichen Nutzungsumfanges neben dem Pauschalbetrag im Wege der Absetzung für Abnutzung berücksichtigt werden könnten

Wie daraus ersichtlich sei, sei man laut Aussage des Bw. in Deutschland aufgrund der

höchstgerichtlichen Entscheidung und unter Beachtung der EU-Bestimmung über die Herstellung von Wettbewerbsgleichheit bestrebt gewesen, mit diesem Pauschalbetrag ein entsprechendes Äquivalent herzustellen. Dies sei im gegenständlichen Fall des Bw. nicht passiert, zumal das Finanzamt nicht bestreite, dass grundsätzlich die Nutzung des Musikzimmers für berufliche Zwecke gegeben sei, aber ausschließlich darauf abstelle, dass der Mittelpunkt der Tätigkeit auf der Bühne stattfinde. Hier sei laut Bw. eine Benachteiligung in der beruflichen Ausbildungsmöglichkeit des österreichischen Künstlers gegenüber einem Künstler in Deutschland gegeben.

Gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG in Deutschland ergebe sich nachstehende Regelung: Eine Beschränkung der anzuerkennenden Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (sowie die Kosten der Ausstattung) seien nur dann vorgesehen, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers unter 50 % der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit betrage, oder wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stehe. Bei darüber hinaus liegender Nutzung werde die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf € 1.250,00 begrenzt, diese Beschränkung der Höhe nach gelte aber nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bilde.

Eine Feststellung, dass der Mittelpunkt der Tätigkeit bei einem Künstler nur als jener Ort anzusehen sei, wo vor Publikum aufgetreten werde, und dies die Bühne sei, kenne die deutsche Rechtsprechung nicht. Ein allfälliger Hinweis, dass keine EU-Rechtswidrigkeit vorliege, da es kein einheitliches Ertragssteuersystem in der EU gäbe, sei insofern nicht zielführend, als es im gegenständlichen Fall nicht ausschließlich um die ertragssteuerliche Behandlung, sondern vielmehr um eine wettbewerbsverzerrende Betrachtung gehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden 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. Dies gilt allerdings auch nur dann, wenn das beruflich verwendete Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig ist, und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird (vgl. zB VwGH 23.5.1996, 94/15/0063; VwGH 31.10.2000, 95/15/0186).

Wesentlich ist also zunächst einmal, ob das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer überhaupt den "Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit" des Steuerpflichtigen bildet. Dazu genügt es - in verfassungskonformer Interpretation des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 (vgl. VwGH 27.5.1999, 98/15/0100) - allerdings bereits, wenn das Arbeitszimmer für die betreffende Einkunftsquelle den Mittelpunkt darstellt (einkunftsquellenbezogene Betrachtungsweise).

Ob nun ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt oder nicht, ist nach der Verkehrsauffassung und damit nach dem typischen Berufsbild zu entscheiden. Verschiedene Tätigkeiten innerhalb einer Einkunftsart, die in einem engen sachlichen Wirkungszusammenhang stehen, sind dabei einer einzigen Einkunftsquelle zuzuordnen. Umfasst eine Einkunftsquelle demnach zwei oder mehrere verschiedene Tätigkeiten, die jeweils unterschiedlichen Berufsbildern zuzuordnen sind, dann ist grundsätzlich anhand der Einnahmen zu beurteilen, welche Tätigkeit überwiegt. Betragen zB die Einnahmen aus der Tätigkeit, deren Mittelpunkt im Arbeitszimmer liegt, mehr als 50%, dann stellt das Arbeitszimmer - bezogen auf die gesamte Einkunftsquelle - einen Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, § 20 Tz 104/6f).

Im vorliegenden Fall eines Opernsängers ist nach der Verkehrsauffassung und dem typischen Berufsbild allerdings zweifellos der Auftrittsort - und nicht das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer - als Mittelpunkt anzusehen (vgl. zB Neuber, Die aktuelle steuerliche Rechtslage zum Arbeitszimmer, ÖStZ 2001, 539, der im Falle von darstellenden Künstlern grundsätzlich die Bühne als Tätigkeitsmittelpunkt annimmt). Naturgemäß kann eine derartige Auftrittstätigkeit in einem im Wohnungsverband gelegenen, noch dazu - wie im vorliegenden Fall - räumlich eingeschränkten bzw. begrenzten Arbeitszimmer (auch wenn es das Dachgeschoß des Reihenhauses betreffe) nicht ausgeübt werden. Es behauptet aber auch der Bw. nicht, dass in seinem Arbeitszimmer derartige Auftritte (Opernauftritte) erfolgt wären.

Wenn nun der Bw. aber damit argumentiert, dass die im Arbeitszimmer verbrachten Übungs- und Vorbereitungszeiten usw. etwa sechs Stunden pro Tag gedauert hätten, so ist ihm zwar zuzugestehen, dass eine gewisse Übungs- und Vorbereitungszeit usw. für die Auftritte des Bw. zweifellos erforderlich gewesen sein werden. Dies ändert jedoch nichts daran, dass die Übungs- und Vorbereitungstätigkeiten usw. im Arbeitszimmer nach der Verkehrsauffassung und dem typischen Berufsbild nicht den Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. als Opernsänger ausmachen.

Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nämlich nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen. Lediglich im Zweifel wird darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (vgl. zB VwGH 28.11.2000, 99/14/0008). Von einem derartigen Zweifel kann aber nach dem oben Gesagten hier keine Rede sein.

Der Vollständigkeit halber wird in diesem Zusammenhang auch noch darauf hingewiesen, dass sich der unabhängige Finanzsenat mit dieser seiner Meinung im Einklang mit der herrschenden Rechtsauffassung sieht (zB auch VwGH 20.1.1999, 98/13/0132, VwGH 26.5.1999, 98/13/0138, VwGH 9.9.2004, 2001/15/0181, betreffend Lehrende; VwGH 29.1.2003, 99/13/0076, betreffend Musikschullehrer).

Laut Ansicht des unabhängigen Finanzsenats (UFS) stellt das berufsgegenständliche Arbeitszimmer bezogen auf die gesamte Einkunftsquelle somit keinen Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar.

Dazu kommt aber auch noch, dass im vorliegenden Fall auch eine unbedingte Notwendigkeit eines speziellen eigenen Arbeitszimmers im o.a. Sinne nicht gegeben ist, ist es doch Sängern zweifellos möglich, ihre Übungen an vielen Orten abzuhalten, ohne dass dafür besondere Zimmereinrichtungen benötigt würden. Eine Bindung der Übungs- bzw. Vorbereitungstätigkeiten eines Sängers an einen (ganz) bestimmten Ort ist jedenfalls nicht erkennbar.

Was die vom Bw. behauptete ausschließliche berufliche Nutzung des Arbeitszimmers anlangt, so lässt diese die Tatsache völlig unberührt, dass es sich im vorliegenden Fall eindeutig um eine im Wohnungsverband gelegene Räumlichkeit handelt, deren Wohnraumcharakter (vgl. zur Zimmereinrichtung Niederschrift; Holzvertäfelung und dicker Teppich zum Schallschutz sind durchaus gängige Einrichtungs- und Ausstattungselemente, die auch außerhalb eines Arbeitszimmers gebräuchlich sind) eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung grundsätzlich offenbar sehr wohl gestattet (vgl. zB VwGH 29.1.2003, 99/13/0076).

Dem Bw. wurde vom unabhängigen Finanzsenat nochmals die Möglichkeit gegeben, bekannt zu geben, gegen welche EU-rechtlichen Bestimmungen genau und detailliert eine allfällige Nichtanerkennung der berufsgegenständlichen Raumkosten verstoßen würde.

Der Bw. verwies wiederum lediglich auf das EStG von Deutschland (dEStG).

Angemerkt wird, dass aus dem Hinweis auf ein anderes EU-Land, nämlich im gegenständlichen Fall Deutschland, und die laut Bw. dort eingeführte Pauschalierungsregel (sowie allfälliger anderer dortiger Gesetzesbestimmungen nach deutschem Recht) nichts gewonnen

werden kann, zumal die nationalen Gesetze anderer Länder (wenn auch anderer EU-Länder) in Österreich nicht unmittelbar anwendbar sind.

Auch aus der allgemein gehaltenen Aussage des Bw., dass es sich nicht ausschließlich um die ertragsteuerliche Behandlung, sondern vielmehr um eine wettbewerbsverzerrende Betrachtung handle, kann für das Berufungsbegehren nichts gewonnen werden.

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, sohin nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen. Lässt sich eine Betätigung (Berufsbild) in mehrere (Tätigkeits-)Komponenten zerlegen, erfordert eine Beurteilung nach der Verkehrsauffassung eine wertende Gewichtung dieser Teilkomponenten. Diese wertende Gewichtung führt im Ergebnis zu der Beurteilung, wo der Mittelpunkt (Schwerpunkt) einer Tätigkeit (eines Berufsbildes) gelegen ist.

Nach dem Mittelpunkt (Schwerpunkt) lassen sich verschiedene Typen von Tätigkeiten (Berufsbildern) unterscheiden:

Tätigkeiten (Berufsbilder), deren Mittelpunkt (Schwerpunkt) jedenfalls außerhalb eines Arbeitszimmers liegt, sind derartige Tätigkeiten, bei denen die außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübte (Tätigkeits-)Komponente das Berufsbild entscheidend prägt. Die mit der Tätigkeit (auch) verbundene (Tätigkeits-)Komponente, die auf das Arbeitszimmer entfällt, ist demgegenüber bei der Beurteilung des Berufsbildes typischerweise nicht wesentlich (Beispiele sind: Lehrer (vgl. auch VwGH 20.1.1999, 98/13/0132, sowie VwGH 26.5.1999, 98/13/0138, VwGH 17.5.2000, 98/15/0050, VwGH 27.5.2000, 99/15/0055), Richter, Politiker, Berufsmusiker, Dirigent, darstellender Künstler, Vortragender, Freiberufler mit auswärtiger Betriebsstätte (Kanzlei, Praxis usw.).

Der Vollständigkeit halber wird angemerkt, dass es jedem Abgabepflichtigen grundsätzlich freisteht – bei Erfüllung der dafür gesetzlich geforderten Voraussetzungen – allfällige Pauschalierungen im Sinne der diesbezüglichen Steuergesetze für sich in Anspruch zu nehmen. Daher kann auch aus den dahingehenden Einwendungen des Bw. insofern nichts gewonnen werden, zumal jeder Abgabepflichtige – unter Erfüllung der gesetzlich normierten Voraussetzungen – die für ihn jeweils günstigere Variante wählen bzw. für sich nutzen kann.

Der unabhängige Finanzsenat (UFS) ist wie die übrigen Verwaltungsbehörden aufgrund des Legalitätsprinzips an die geltenden Gesetze bzw. gesetzlichen Bestimmungen gebunden. Allfällige verfassungsrechtliche Bedenken (beispielsweise vom Bw. geäußerte Gleichheitswidrig-

keit von gesetzlichen Bestimmungen) können allenfalls vom Bw. vor dem Verfassungsgerichtshof geltend gemacht werden.

Aus genannten Gründen sind die gesetzlich geforderten Voraussetzungen für die Anerkennung des im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers nicht erfüllt, zumal das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Bw. bildet (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988). Die diesbezüglichen Aufwendungen bzw. Ausgaben stellen weder Werbungskosten noch Betriebsausgaben dar.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 30. Juni 2005