

GZ. RV/1542-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZ am 26. November 2003 über die Berufung der Bw., vertreten durch Yvonne Taborsky-Nitsch, gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk, vertreten durch HR Dr. Monika Piffl, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 nach in Wien durchgeföhrter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird zugunsten der Bw. abgeändert. Das Einkommen beträgt € 19.463,46 und die Abgabenschuld nach Abzug der Lohnsteuer beträgt € 351,08.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe in Schillingbeträgen ist dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das insoweit einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

### 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

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Opernsängerin und Moderatorin und in dieser Eigenschaft nichtselbständig tätig. Daneben erzielte die Bw. im Streitjahr Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus der Tätigkeit für mehrere Auftraggeber, für die sie Moderationen und Übersetzungen macht, sowie Einkünfte aus (Unter)vermietung.

Strittig ist, ob die von der Bw. im Rahmen ihrer Einkünfte aus selbständiger Arbeit geltend gemachten Aufwendungen für ein in der Privatwohnung befindliches Arbeitszimmer bei der Ermittlung der Einkommensteuer abzugsfähig sind.

Laut den Steuererklärungen für das Jahr 1998 beigelegten Einnahmen/Ausgaben-Rechnung erklärte die Bw. Einnahmen in folgender Höhe:

Mieterlöse (Mieten gemäß § 6 Z 27 ustbefreit)	S 54.000,--
Honorare (gemäß § 6 Z 27 unecht befreit)	S 25.600,--
Honorare O.	S 17.000,--

Sie machte Mietaufwand (anteilige Wohnungsmiete) in Höhe von S 64.398,10 geltend, welche das Finanzamt im Zuge der Einkommensteuerveranlagung nicht anerkannte und dies damit begründete, dass Ausgaben für das Arbeitszimmer nur dann abzugsfähig seien, wenn der als Arbeitszimmer gewidmete Wohnraum nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig sei und tatsächlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt werde. Das Notwendigkeitserfordernis könne nicht anerkannt werden, zumal der Mittelpunkt ihrer Tätigkeit nicht das Arbeitszimmer sei, da sich ihre Tätigkeit nicht in den eigenen vier Wänden, sondern in den dafür vorgesehenen öffentlichen Räumen abzuspielen habe.

Das Finanzamt brachte sohin anstatt eines Verlusts aus selbständiger Arbeit von -S 11.032 einen Gewinn in Höhe von S 53.366 zum Ansatz.

Die Bw. er hob gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 mit folgender Begründung Berufung:

"Doa. ist der Ansicht, dass mein beruflich bedingtes Arbeitszimmer nicht den beruflichen Zwecken dient, weil laut doa. Ansicht meine Tätigkeit nicht in den eigenen vier Wänden, sondern in den dafür vorgesehenen öffentlichen Räumen abzuspielen habe. Hier irrt doa. Wie doa. aus meinem Jahresabschluss 1998 ersehen kann, habe ich nicht nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beim ORF, sondern auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit habe ich nicht nur bei einem Unternehmer, sondern diese

Einkünfte erstrecken sich auf mehrere Auftraggeber, für die ich nicht nur Moderationen mache, sondern auch Übersetzungen. Außerdem bin ich Sängerin. In dieser Eigenschaft ist es auch unbedingt notwendig, meine Stimme zu trainieren, daher steht in dem Arbeitszimmer auch ein Klavier, auf dem ich täglich Gesangsübungen durchführe. Ich darf höflich darauf hinweisen, dass ich in einer 3-Zimmer-Wohnung lebe. Meine echte Privatsphäre spielt sich im Schlaf- und Wohnzimmer ab. Das dritte Zimmer wird ausschließlich betrieblich genutzt, ist auch nur betrieblich eingerichtet und für die Sicherung meiner Einnahmen unbedingt notwendig."

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab. Dies wurde wie folgt begründet:

"Durch die Gesetzesänderung sind Aufwendungen für ein Arbeitszimmer nur mehr in Ausnahmefällen abzugsfähig (Heimarbeiter). Auch wenn die Arbeit zum Teil im Arbeitszimmer ausgeführt wird, ist die berufliche Tätigkeit eines Sängers schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers. Nur wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet, sind die Aufwendungen abzugsfähig".

Der dagegen eingebrachte Vorlageantrag wurde damit begründet, dass gemäß Erlass des BMF vom 16.8.1999, AÖF 1999/195 eine Abzugsfähigkeit nur dann vorliege, wenn das Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig sei und dieser Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt werde. Ihre Einkommen aus selbständiger Arbeit 1998 bezogenen sich vor allem auf Übersetzungen, die sie in ihrem Arbeitszimmer auf ihrem PC erbrachte, sowie teilweise schriftstellerische Tätigkeiten für ihre Moderationen. Außerdem sei es für ihren Beruf als Sängerin unbedingt notwendig, Stimmübungen zu machen, dies auch mit dem Gesangslehrer. Auch dafür benötige sie ihr Arbeitszimmer. Wenn sie in ihrer Wohnung nicht dieses Arbeitszimmer ausschließlich für die Sicherung ihrer Einnahmen benützen dürfte, wäre sie gezwungen, fremde Räume anzumieten, um diese Arbeiten verrichten zu können. Auch der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit sei gegeben, da der Mittelpunkt (Schwerpunkt) für die Übersetzungen und schriftstellerische Tätigkeit für ihre Moderationen im Arbeitszimmer liege. Selbst als Sängerin benötige sie einen Proberaum.

Mit Schreiben des UFS vom 11. Juni 2003 wurde die Bw. ersucht, bekannt zu geben, welcher Anteil ihrer Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Jahr 1998 auf ihre Tätigkeit als Übersetzerin und welcher Anteil auf die Tätigkeit als Moderatorin entfallen ist. Weiters wurde darauf hingewiesen, dass die Tätigkeiten als Opernsängerin (Tätigkeitsmittelpunkt ist die Bühne) und als

Moderatorin nach ihrem Berufsbild Tätigkeiten seien, für die ein Arbeitszimmer keinen Tätigkeitsmittelpunkt darstelle.

Im Zuge einer persönlichen Vorsprache am 7. Oktober 2003 überreichte die steuerliche Vertreterin der Bw. 2 Honorarnoten für Übersetzungsarbeiten in Gesamthöhe von S 7.500,--.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 10. Oktober 2003 wurde Folgendes ausgeführt:

"Wie doa. aus dem bei den Akten liegenden Wohnungsplan ersehen kann, habe ich eine 3-Zimmer-Wohnung gemietet. Ein Zimmer diente mir als Wohn/Schlafzimmer, ein Zimmer hatte ich vermietet (siehe Einkünfte aus Vermietung in meiner Einnahmen/Ausgabenrechnung ATS 54.000,--) und ein Zimmer war das Arbeitszimmer.

Ich bin Opernsängerin, allerdings hatte ich einige Zeit Stimmprobleme und habe im gegenständlichen Zeitraum nur Einkünfte als Übersetzerin (englisch), für Lesungen und als Moderatorin beim O., sowohl selbständig als auch aus nichtselbständiger Arbeit. In der 1998 doa. vorliegenden Einnahmen/Ausgabenrechnung kann ersehen werden, dass ich unter der Bezeichnung anteilige Wohnungsmiete ATS 64.398,10 angesetzt habe. Diese setzen sich zusammen wie folgt:

Tatsächlicher Aufwand Miete, Betriebskosten und Energie laut Buchhaltung: ATS 130.400,34. Davon hatte ich für den Proberaum, bzw. das Arbeitszimmer 31,25 % in Ansatz gebracht, das sind ATS 40.880,50. Die restlichen 68,75 % der Wohnung wurden geteilt und somit habe ich 34,37 %, das sind ATS 44.983,63 für die Einkünfte aus Vermietung angesetzt, da in den Mieteinnahmen natürlich auch die anteiligen Betriebskosten enthalten sind. Da meine Mieterin 1998 nur 9 Monate bei mir wohnte, wurden auch nur 9/12 anteilig angesetzt. Allerdings hatte ich mich geirrt und auch vom Arbeitszimmer 9/12 gerechnet. Somit ergeben sich folgende Zahlen:

31,25 % Arbeitszimmer ... ATS 40.880,50

34,37 % f. Vermietung ..... ATS 44.983,63

Somit Summe ..... ATS 85.864,13, davon 9/12 = ATS 64.398,10.

Ich will ausdrücklich betonen, dass ich nicht nur die Übersetzungen in meinem Arbeitszimmer erledigte, sondern auch meine Sprechübungen für die Lesungen und Vorbereitungen für meine Moderationen beim O. (B.). Diese bestanden auch in Recherchearbeiten, die ich mit Hilfe meiner Literatur vorbereitete, um (ich habe einen Nachtjob) genügend Material zu haben, damit mir die Ideen während der Sendung nicht ausgehen.

Ich hoffe, mit meiner Sachverhaltsdarstellung dienlich gewesen zu sein und stelle den Antrag, sowohl die doa. bereits vorliegenden Einkünfte als Übersetzerin für die Absetzung anteiliger Miete, Energie und Betriebskosten in Höhe von ATS 7.500,-- zu berücksichtigen, als auch die anteiligen Kosten für meine Mieteinnahmen als Werbungskosten in Ansatz zu bringen. Eine Berücksichtigung der selbständigen Einkünfte als Moderatorin bei der Berechnung rege ich an, da ich umfangreiche Tätigkeiten für diese in besagtem Arbeitszimmer erledigte."

In der mündlichen Berufungsverhandlung führte die Bw. ergänzend aus, dass sie im Streitjahr Gesangsprobleme gehabt habe und ergodessen ein zweites finanzielles Standbein geschaffen werden musste. Sie sei Amerikanerin und als solche sei sie auf Grund ihrer Englischkenntnisse in Firmen für Werbezwecke als Moderatorin tätig geworden. Des Weiteren habe sich eine Einkunftsquelle im Theater in der Drachengasse geboten, wobei es keine Möglichkeit gegeben habe, in diesem Theater zu üben. Die schauspielerische Vorbereitung habe sich mit sechs weiteren Schauspielern im gegenständlichen Arbeitszimmer abgespielt. Des Weiteren sei die Bw. für den O. zur Sendung B. als Moderatorin eingesetzt gewesen. Für diese Tätigkeit habe zumeist Nacharbeit geleistet werden müssen, wobei aktuelle Themen aus dem Weltgeschehen recherchiert worden seien (Anhören von Kassetten und CD's).

Nach Vorlage des Wohnungsplanes erläutert die Bw. diesen dahingehend, dass der als Durchgangsraum ersichtliche Raum de facto die Küche sei und der als Küche bezeichnete Raum das Bad darstelle. Im gegenständlichen Arbeitszimmer befänden sich Stühle, ein Schreibtisch, ein Bücherregal, ein Computer, ein Klavier, ein Spiegel und eine Musikanlage.

Auf Frage der Finanzamtsvertreterin erläutert die Bw., dass sich in ihrem Wohn- und Schlafzimmer das Privatleben abspiele. Dieses Zimmer bestehe aus Bett, Fernseher, Schränke und einer Couch ( $18 \text{ m}^2$ ). Wenn Gäste kommen, würden diese in der  $11,5 \text{ m}^2$  großen Küche empfangen und bewirtet.

***Der Senat hat erwogen:***

1.) Arbeitszimmer:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBL 201/1996, dürfen bei den einzelnen Einkünften die Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände in der Wohnung nicht 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 abzugsfähig.

Auf Grund dieser Gesetzesbestimmung und der dazu ergangenen, nunmehr einkunftsquellenbezogenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. insbesondere VwGH vom 27. Mai 1999, ZI. 98/15/0100; ÖStZB 1999, 644; 24. Juni 1999, 97/15/0070, ÖStZB 1999, 734) bleibt für die Absetzbarkeit eines häuslichen Arbeitszimmers weiterhin Voraussetzung, dass im Sinne der bisherigen Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 23.5.1996, 94/15/0063, ÖStZB 1997, 228; 27.5.1999, 97/15/0142, ÖStzB 1999, 732; 24.6.1999, 97/15/0070, ÖStZB 1999, 734) die Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt notwendig macht und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum auch tatsächlich (nahezu) ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt wird.

Die Besonderheit des häuslichen Arbeitszimmers liegt darin, dass seine (Mit) Nutzung im Rahmen der Lebensführung nach der in den Erläuterungen angesprochenen Lebenserfahrung vielfach nahe liegt, von der Behörde aber der Nachweis seiner Nutzung für die Lebensführung, zumal ein solcher Ermittlungen im engen Privatbereich des Steuerpflichtigen erfordert, nur schwer zu erbringen ist. Aus diesem Grund bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn der Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für das Arbeitszimmer auch davon abhängig macht, dass es den Mittelpunkt der entsprechenden Betätigung des Steuerpflichtigen darstellt. So hat die Beurteilung, ob das Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen (vgl. Langsheinrich/Ryda, Das Arbeitszimmer im Lichte der Steuerreform BGBl. 201/1996, FJ 1999, 306).

Der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgend ist das Arbeitszimmer dann als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit zu sehen, wenn der überwiegende Teil der Erwerbstätigkeit in diesem ausgeübt wird. Dies ist in Fällen, in denen – wie etwa bei Richtern - vom Arbeitgeber ein entsprechender Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird oder - wie etwa bei Politikern, Lehrern oder Vertretern - die betriebliche oder berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Hauses und folglich außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers ausgeübt wird, jedenfalls nicht gegeben. Dementsprechend finden die für diese Berufsgruppen entwickelten Grundsätze auch auf Berufsmusiker, Dirigenten oder Schauspieler Anwendung, was daher bedeutet, dass der Tätigkeitsmittelpunkt jedenfalls als außerhalb des Arbeitszimmers gelegen anzusehen ist.

Aufwendungen, die im Rahmen der allgemeinen Lebenserfahrung typischerweise der privaten Lebensführung zuzuordnen sind, werden losgelöst vom besonderen Einzelfall prinzipiell vom Abzug ausgeschlossen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 RZ 9). Lässt sich zwischen den privat bedingten und den Aufwendungen betrieblicher bzw. beruflicher Natur keine eindeutige Grenze ziehen, so ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig, was als Aufteilungsverbot bezeichnet wird (VwGH 17. Jänner 1978, Zl. 2470/77 und VwGH 27. November 1973, Zl. 232/73).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind 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, nicht abzugsfähig. Lehre und Rechtsprechung fordern, dass sich die als Betriebsausgaben anzuerkennenden Aufwendungen stets einwandfrei von den nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten trennen lassen müssen, um zu vermeiden, dass Lebenshaltungskosten den Gewinn mindern. Ist im Einzelfall eine Trennung der Aufwendungen in Betriebsausgaben und in Kosten der privaten Lebensführung, was bei einem in einer Privatwohnung befindlichen Arbeitsraum zumeist der Fall ist, **nicht einwandfrei durchführbar, so gehört der gesamte Betrag zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben** (vgl. Hofstätter-Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, zu § 4 Abs. 4 EStG 1988 allgemein, Tz. 26 und die dort zitierte Rechtssprechung).

Im vorliegenden Fall ist es aktenkundig, dass es sich um keinen schallgeschützten Musikproberaum handelt. Da die Bw. abgesehen vom so genannten "Arbeitszimmer" über kein weiteres Wohnzimmer verfügt, was in der mündlichen Berufungsverhandlung nochmals hinterfragt wurde, stellt sich im vorliegenden Fall die Frage, ob eine nahezu ausschließlich berufliche Nutzung überhaupt möglich ist. Dieser Grundsatz ergibt sich nicht direkt aus § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988, sondern hat seine Wurzel im (bereits oben erwähnten) Aufteilungsverbot.

Da die ausschließlich betriebliche oder berufliche Nutzung schon bis zur nunmehrigen gesetzlichen Regelung eine wesentliche Anspruchsvoraussetzung für die Geltendmachung des Arbeitszimmerabzuges war und nach wie vor ist, kann auch auf die vor dem Strukturanpassungsgesetz 1996 geltende Lehre und Rechtsprechung zurückgegriffen werden. Räumlichkeiten des engsten privaten Wohnbedürfnisses (Wohnzimmer, Schlafzimmer, Küche etc.) sind generell keine Arbeitszimmer im steuerlichen Sinn (vgl. VwGH 24.10.1995, Zl. 91/14/0270, ÖStZB 1996, 279).

Die Aussage der Bw. im Zuge der Befragung in der mündlichen Berufungsverhandlung, wonach sich ihr Privatleben in dem 18 m<sup>2</sup> großen Schlaf- (bzw. Wohn)zimmer abspielen würde und ihre Gäste in der 11,5 m<sup>2</sup> großen Küche empfangen würden, erscheint aufgrund der Lebenserfahrung als unglaublich. Das (in der mündlichen Verhandlung erstmalig erfolgte) Vorbringen, wonach im "Arbeitszimmer" Schauspielproben für Theateraufführungen (Theater in der Drachengasse) mit sechs weiteren Schauspielern abgehalten worden seien, erschien dem Berufungssenat nicht relevant, da diese behauptete berufliche Mitbenutzung allenfalls nur auf wenige Tage beschränkt sein konnte. Auch das Vorbringen, wonach im Zuge der Vorbereitung für die Tätigkeit als Moderatorin von der Bw. Kassetten und CD's angehört wurden, weist ebenso wie die Einrichtung des gegenständlichen Raumes eher auf ein Wohn- als auf ein Arbeitszimmer hin.

Aufgrund der Größe der Wohnung (Nutzfläche 82,60 m<sup>2</sup>) und der Tatsache, dass der gegenständliche Raum (mit 24,8 m<sup>2</sup>) das größte Zimmer der ganzen Wohnung ist und ansonsten kein Wohnzimmer, sondern lediglich ein Schlafzimmer, eine Küche, ein Bad, ein kleiner Vorraum, WC sowie ein (untervermietetes) Kabinett vorhanden ist, geht der Berufungssenat davon aus, dass es sich offensichtlich nicht um einen Raum, der ganzjährig tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird, sondern um einen Raum, der sowohl Wohnzwecken als auch betrieblichen Zwecken dient, handelt. Auch lässt sich aufgrund der Tatsache, dass das 13 m<sup>2</sup> große Kabinett unter gleichzeitiger Mitbenützung von Küche und Bad (unter)vermietet wurde, eine Mitbenützung des so genannten Arbeitszimmers als Wohnzimmer durch die Untermieterin als wahrscheinlich annehmen.

Überdies ist bei bestimmten nichtselbständig Beschäftigten, wie aus den Erläuternden Bemerkungen zur Neuregelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 i.d.F. des Strukturanpassungsgesetzes 1996 hervorgeht, das Arbeitszimmer grundsätzlich nicht als Mittelpunkt der Tätigkeit anzusehen, da die berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird. Somit ist (u.a. aufgrund der organisatorischen Eingliederung) der Mittelpunkt der Tätigkeit der vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Arbeitsplatz. Dies ist auch dann der Fall, wenn die Arbeit zum Teil - wie im Falle der nichtselbständig und selbständig als Opernsängerin und als Moderatorin tätigen Bw. - außerhalb desselben vom Arbeitgeber bzw. Auftraggeber zur Verfügung gestellten Arbeitsplatzes (als solcher ist nach Ansicht des Berufungssenates auch die Bühne bzw. das Aufnahmestudio zu betrachten) bzw. im häuslichen Arbeitszimmer ausgeführt wird. Nur in Ausnahmefällen, bei denen die nichtselbständige Tätigkeit **ausschließlich** von zu Hause aus ausgeführt wird (z.B. Heimbuchhalter), kann der Mittelpunkt der Tätigkeit das Arbeitszimmer sein. Dies ist jedoch bei der Bw. nicht der Fall, da

von ihren Einkünften aus selbständiger Arbeit (S 42.600) lediglich 17,61 % auf die Tätigkeit als Übersetzerin entfallen, währenddessen der weitaus überwiegende restliche Anteil Lesungen und Moderationen betrifft. Im Hinblick auf die einkunftsquellenbezogene Betrachtungsweise ist bei Einnahmen aus Übersetzungstätigkeit von lediglich S 7.500,-- das Notwendigkeitserfordernis eines Arbeitszimmers schon aus der fehlenden zeitlichen Auslastung nicht erfüllt (hiezu Neuber, Die aktuelle steuerliche Rechtslage zum Arbeitszimmer, ÖStZ 2001, S. 276).

Da die berufliche Tätigkeit der Bw. - ähnlich wie bei den in den Erläuternden Bemerkungen angeführten Lehrern, welche in manchen Fällen ebenfalls nur wenige Wochenstunden tatsächlich unterrichten und keinen eigenen Arbeitsraum an der Schule zur Verfügung gestellt bekommen (z.B. Abendschullehrer, so aber auch VwGH 26.5.1999, 98/13/0138, ÖStZB 1998, 479 uvam.) - **schwerpunktmäßig** außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wurde, waren diese von den Arbeit/Auftraggebern der Bw. zur Verfügung gestellten Arbeitsplätze für die Bw. im Streitjahr der Mittelpunkt ihrer Tätigkeit.

Bereits das zentrale Tatbestandsmerkmal "Mittelpunkt der Tätigkeit" wird im gegenständlichen Berufungsfall vom Senat deshalb verneint, da nach der zum häuslichen Arbeitszimmer organisierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dieser Begriff nach dem materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit auszulegen ist (vgl. VwGH 28.11.2000, 99/14/0008, ÖStZB 2001, 379; 19.12.2000, 99/14/0283, ÖStZB 2001, 463) und sohin das Zentrum der Aktivität der Bw. nicht in deren vier Wänden, sondern in den von den jeweiligen Auftraggebern (bei der selbständigen Tätigkeit) bzw. dem Arbeitgeber (bei der nichtselbständigen Tätigkeit) zur Verfügung gestellten Räumlichkeiten gegeben ist.

Da somit die Tätigkeiten überwiegen, für die das Arbeitszimmer keinen Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, stellt der gegenständlichen Raum keinen Mittelpunkt iSd § 20 Abs.1 Z 2 lit. d EStG 1998 dar.

Auch im Hinblick darauf sind die Aufwendungen für den gegenständlichen Raum nicht abzugänglich.

Dem Berufungsbegehr, die strittigen Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer steuerlich zu berücksichtigen, kann somit nicht gefolgt werden.

Die vom Finanzamt festgesetzten Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von S 53.366 sind jedoch um die Mieteinnahmen in Höhe von S 54.000 zu verringern, womit sich ein Verlust in Höhe von S 634 ergibt.

## 2.) Vermietung

Im Hinblick auf das Vorbringen der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 10. Oktober 2003 errechnen sich die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Streitjahr wie folgt:

Einnahmen aus Vermietung laut E/A-Rechnung (vgl. ESt-Akt 4/98) ..... S 54.000

abzüglich Aufwand für Vermietung: 9/12 (da nur 9 Monate vermietet) von S 44.983,63

(= 34,37 % Aufwand für Vermietung laut Vorhaltsbeantwortung; in diesem Prozentsatz ist auch die Mitbenützung von Küche und Bad enthalten; dabei wurde vom Gesamtaufwand in Höhe von S 130.400 in etwa ausgegangen) ..... S 33.738

Einkünfte aus Vermietung ..... S 20.262

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 28. November 2003