



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch die R.B.G. Revisions- und Beratungs GmbH, Steuerberatungskanzlei, 1040 Wien, Operngasse 23/5/19, vom 21. Februar 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, vertreten durch ADir. Martin Paulovics, vom 24. Jänner 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 im Beisein der Schriftführerin FOI Andrea Newrkla nach der am 5. November 2007 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), eine Musikpädagogin für Klavier (Univ.Prof.), bezieht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit an der Universität für Musik und darstellende Kunst.

Im Rahmen ihrer Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2004 beantragte die Bw. als Werbungskosten Aufwendungen für Arbeitsmittel in Höhe von insgesamt 5.337,94 € und sonstige Werbungskosten (z.B. Betriebsratsumlage) in Höhe von insgesamt 4.624,22 €.

In einem Ersuchen um Ergänzung wurde die Bw. aufgefordert, eine Aufgliederung der geltend gemachten Werbungskosten sowie die dazugehörigen belegmäßigen Nachweise nachzureichen. Weiters wurde die Bw. in diesem Zusammenhang gebeten, die berufliche Veranlassung der geltend gemachten Aufwendungen darzulegen.

In der daraufhin vorgelegten Aufstellung sind die getätigten Aufwendungen detailliert aufgeschlüsselt.

Nach Überprüfung der Ausgaben erließ das Finanzamt einen Bescheid vom 24. Jänner 2006, in dem Werbungskosten in Höhe von 4.044,85 € und außergewöhnliche Belastungen in Höhe von 135,10 € anerkannt wurden, folgende Aufwendungen wurden jedoch nicht anerkannt:

- Übungsraum: 2.038,93 €
- Tonträger: 3.793,78 €
- Eintrittskarten: 129,30 €
- Bankspesen: 60,00 €

Begründend wurde im Bescheid seitens des Finanzamtes ausgeführt, dass diese Aufwendungen gemäß § 20 EStG 1988 dem Aufteilungsverbot unterliegen und daher den Kosten der privaten Lebensführung zuzurechnen seien, da eine ausschließliche berufliche Veranlassung nicht gegeben sei. Bezüglich der Kosten für den Übungsraum wurden die Aufwendungen analog der Entscheidung des unabhängigen Finanzsenates vom 6. Dezember 2005, RV/1997-W/04 nicht anerkannt.

Das als Werbungskosten geltend gemachte Werkmaterial (Kontaktlinsen) in Höhe von 135,10 € stelle gemäß § 16 EStG 1988 keine Werbungskosten dar. Diese Kosten wurden gemäß § 34 EStG 1988 als außergewöhnliche Belastung angesetzt.

Gegen diesen Bescheid erhob die Bw. fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung und führte hinsichtlich der Raumkosten, Kosten für Tonträger und Eintrittsgebühren begründend aus:

Bei den geltend gemachten Raumkosten handle es sich um die anteilige Fläche von zwei Konzertflügel samt Sitzflächen und das Notenarchiv in der Wohnung der Bw. Die beanspruchten Räumlichkeiten sind deutlich von den sonstigen privaten Räumlichkeiten getrennt und auch selbst nicht privat nutzbar.

Die Belege für Tonträger und Eintrittsgebühren wurden mit den handschriftlichen Bemerkungen der Bw. hinsichtlich der unmittelbaren beruflichen Veranlassung und Subsumierung unter den Begriff der Werbungskosten vorgelegt bzw. nachgereicht.

Neben der nichtselbständigen Tätigkeit hat die Bw. im Jahr 2004 vier öffentliche Konzerte als Solistin (Szombathely, Budapest, Wien...) gegeben, wofür sie allerdings keine Honorierung erhielt. Dies in Erwartung künftiger honorierter Konzertauftritte. Negative Werbungskosten (Geltendmachung von Reisekosten,...) wurden nicht geltend gemacht.

Die beschriebene Fläche stelle deswegen den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit dar, da die Bw. nur dort ihre musikalische Vorbereitung und

Trainingstätigkeit ausübe. An der Universität für Musik sei es ihr nicht möglich, diese Tätigkeit, ohne welche ihr Standard und ihre Lehrbefugnis nicht aufrecht erhaltbar sei, auszuüben.

Nach Ansicht der Bw. sei das Erkenntnis des VwGH vom 21.9.2005, 2001/13/0241 für die neuerliche und von der oben angeführten Berufungsentscheidung vom 6.12.2005 abweichende Beurteilung der geltend gemachten Raumkosten im gegenständlichen Verfahren anwendbar.

Für den Fall der Abweisung der Berufung durch das Finanzamt beantragte die Bw. die Vorlage an den UFS und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

Mit einem ergänzenden Schreiben der Bw. vom 28. März 2006 wurden folgende Belege vorgelegt, und zwar betreffend:

Geltendmachung anteiliger Raumkosten:

Konzertprogramme, für welche die Bw. jeweils die gesamte künstlerische Gestaltung und Vorbereitung sowie die Organisation innehatte. Bei diesen Konzerten ist die Bw. auch als Konzertpianistin aufgetreten.

Nachweis von Werbungskosten:

Belege über den Ankauf von Tonträgern und Literatur, hauptsächlich betreffend türkischer Komponisten. Deren Werke sind Teil des Unterrichtsinhaltes und werden von den Studenten vielfach als Wahlpräsentation für die Diplomprüfung gewählt. Diese Werke seien auch Teil der bereits nachgewiesenen Konzerte außerhalb der Musikuniversität. Auf den Belegen ist der jeweilige Zweck zum Nachweis des Konnexes mit den Einkünften und damit zur Qualifikation als Aufwendungen zum Erwerb und zur Sicherung der Einkünfte vermerkt.

Mit einem weiteren Ersuchen um Ergänzung vom 31. März 2006 wurde die Bw. um Nachreichung der Belege bzw. Rechnungen der in der Berufung geltend gemachten Werbungskosten, sowie um die Übermittlung eines Wohnungsplanes, auf dem die für berufliche Zwecke benutzten Räumlichkeiten sowie der Standort der Konzertflügel und des Notenarchives eingezeichnet sind, gebeten.

Betreffend der Tonträger und Eintrittsgebühren wurde um Angabe des konkreten beruflichen Zweckes gebeten.

Weiters wurde die Bw. um nähere Erläuterung gebeten, ob sie bereits honorierte Konzertauftritte abgehalten bzw. bereits eine verbindliche Zusage erhalten habe.

In einem weiteren Schreiben vom 28. Juni 2006 brachte die Bw. ergänzend folgendes vor:

Wohnort/Arbeitszimmer als Mittelpunkt der Tätigkeit

Der Zeitrahmen der Tätigkeit in G beträgt täglich: wochentags mindestens 3 Stunden, am Wochenende und in den Ferien sogar wesentlich länger. Insgesamt werde wesentlich mehr an Arbeitsstunden in G als an der Musikuniversität verbracht.

In den Arbeitsstunden in G werden neue und neuere Literatur erarbeitet um den Intentionen seitens der Musikuniversität zu entsprechen bzw. mit den neuesten Publikationen vertraut zu werden. Um den Anforderungen dieses Berufsbildes zu entsprechen, sei dieser Aufwand unumgänglich.

Die mit den Studenten erarbeiteten Stücke werden von der Bw. im Unterricht vorgespielt und nach allen Belangen demonstriert. Das setze eine regelmäßige Übungstätigkeit und eine intensive Auseinandersetzung mit den jeweiligen Stücken voraus. An der Musikuniversität stünden absolut keine Räumlichkeiten für diese Tätigkeit zur Verfügung.

Archiv am Wohnort

Das Archiv umfasst in Österreich nicht erhältliches Notenmaterial, vergriffene Literatur sowie meistens mehrere, vergleichende Ausgaben ein und dem selben Werkes mit verschiedenen Interpretationsmöglichkeiten, versehen mit persönlichen Notizen und Erfahrungswerten aus öffentlichen Konzerten.

Situation an der Musikuniversität

Basis des Dienstverhältnisses ist eine Wochenstundenanzahl von 17-24 Stunden. Der Stundenplan wird von den anderweitigen Engagements der Studenten (Blockseminare, Klassenabende, Konzertauftritte, Prüfungen, Ensembleproben etc.) oder durch eigene terminliche Vorgaben wie Abhaltung von Zulassungs- und Diplomprüfungen oder öffentliche Auftritte, variiert. Dies erfordert intensive Gestaltungsvermögen und –bereitschaft (daher auch hohe Telefonrechnungen) um die für die Semesteranrechnung und Prüfungsvorbereitung der Studenten erforderlichen Unterrichtsstunden zu verschieben, d.h. terminlich unterzubringen und auch abzuwickeln.

Es finden bereits die regulär vorgesehenen Unterrichtsstunden an verschiedenen Orten (M, R, verschiedene Zimmer) – also an vier Tagen in drei verschiedenen Zimmern ohne Telefonanschluß statt, ergeben sich bei Ausfällen und Verschiebungen wegen einer zu geringen Zahl von Unterrichtszimmern mit Klavieren noch zusätzliche Probleme, sodass einvernehmlich auch Unterrichtsstunden im häuslichen Wohnungsverband abgehalten werden, bzw. die Möglichkeit hierzu bestehen müsse.

Deshalb sind wie in den Zimmern der Musikuniversität auch in G zwei Konzertflügel erforderlich.

Ganzheitliche Präsentation der künstlerischen und pädagogischen Tätigkeit

Die Lehrtätigkeit der Bw. sei auf Grund des hohen Niveaus an der Musikuniversität in Wien und der Situation des Einzelunterrichts als künstlerische Tätigkeit, welche ihren Ausdruck im Hervorbringen von hervorragenden Interpreten finden, anzusehen und weit weniger als typisch unterrichtende Tätigkeit. Dass die Entlohnung der Tätigkeit von der Bw. in der Form von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und nicht in Form von Honoraren aus selbständiger Arbeit erfolgt, hat ihre Ursache in der Usance des Auftraggebers, hier nicht das Unterrichtsministerium, sondern das Bundesministerium für Wissenschaft und Kunst, welche das seinerzeitige Honorarabgeltungssystem für Lehrbeauftragte (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) auf Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit umstellte.

Es ist nicht einzusehen, wieso durch eine willkürlich angewandte Entlohnungsform auch „automatisch“ Sachverhalte für Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit angenommen werden, obwohl sie im gegenständlichen Fall überhaupt nicht zutreffen, denn an der selbständigen Ausübung und künstlerischen Gestaltung der Tätigkeit habe sich seit Jahrzehnten nichts geändert.

Neuere Judikatur des VwGH

Vorgelegt wurde jenes Erkenntnis der neueren Rechtsprechung, VwGH vom 16.3.2005, 2000/14/0150, welches nach Meinung der Bw. für den gegenständlichen Fall vollinhaltlich zutreffe.

In der am 5. November 2007 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Der steuerliche Vertreter legt ein weiteres Erkenntnis des VwGH vor, und zwar vom 23.5.2007, 2006/13/0055 und führt aus, dass der VwGH zunehmend bei seiner Rechtsprechung hinsichtlich des Mittelpunktes der beruflichen Tätigkeit bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit auch Aufwendungen eines Arbeitszimmers im häuslichen Wohnungsverband zulässt.

In Relation Unterrichtseinheiten zu den Vorbereitungen gibt es eine Gesetzesnovelle betreffend die Fachhochschulvortragenden (FHSG), wobei auf die doppelte Anzahl der Vorbereitungsstunden zur tatsächlich geleisteten Stundenanzahl als Fiktion verwiesen wird.

Der steuerliche Vertreter weist auf das Erkenntnis des VfGH hin, in dem § 25 Abs. 1 Z. 5 zweiter Satz EStG 1988 als verfassungswidrig gestrichen wurde. Auslöser für dieses Erkenntnis waren die Fachhochschulen. Deshalb kam es zu der o.a. Gesetzesänderung im FHSG.

Der Vertreter des Finanzamtes bekräftigt nochmals, dass es sich bei der Bw. ausschließlich um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit handelt. Hinsichtlich der ständigen Rechtsprechung

des VwGH führt der Vertreter des Finanzamtes aus, dass die Nichtabzugsfähigkeit bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit betreffend das häusliche Arbeitszimmer weiterhin anzuwenden sei.

Zum o.a. Erkenntnis des VwGH vom 21. September 2005 meint der Vertreter des Finanzamtes, dass dieses im gegenständlichen Verfahren nicht präjudiziell sei, da dieses nicht nur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit betrifft, sondern dem Beschwerdeführer auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit zugeflossen sind (sogen. Philharmoniker-Erkenntnis).

Hinsichtlich der o.a. Gesetzesaufhebung durch den Verfassungsgerichtshof ist das Finanzamt der Ansicht, dass diese nicht rückwirkend anzuwenden sei, sondern erst seit der Veröffentlichung im BGBl., folglich nicht für das verfahrensgegenständliche Jahr.

Hinsichtlich des Erkenntnisses einer Opernsängerin ist das Finanzamt der Ansicht, dass es sich nur um ein Erkenntnis eines Einzelfalles handelt, und nicht um ein Abgehen von der ständigen Judikatur des VwGH.

Betreffend die Eintrittskarten vertritt das Finanzamt die Meinung, dass diese Aufwendungen unter das Abzugsverbot gemäß § 20 EStG 1988 fallen.

Betreffend die Aufwendungen für Eintrittskarten führt die Bw. aus, dass sie die Konzerte nur besuche, um sich bezüglich der neuesten Tendenzen und Strömungen fachlich ausreichend zu informieren, um sie in ihrer Unterrichtstätigkeit kompetent zur Geltung zu bringen. Dies kann man sich durch das Anhören von CD's nicht aneignen. Instrumentalspezifische Spielweisen und die hohen künstlerischen Gestaltungsfähigkeiten und Vielfalt sind ausschließlich über Livekonzerte zu erleben.

Dass Konzerte nicht unter die fachliche Weiterbildung fallen, nimmt die Bw. zur Kenntnis. Die Bw. versichert weiters, dass sie nur jene Aufwendungen für Konzertkarten geltend gemacht hat, die absolut in ihr Fachgebiet fallen.

Die Bw. meint weiters, dass diese Besuche bei Konzerten kein privates Vergnügen für sie bedeuten. Sie gehören zur beruflichen Tätigkeit, durch die Besuche dieser Konzerte ist die Bw. sogar öfters gezwungen, ihre Unterrichtsstunden an der Universität zu verschieben.

Betreffend die Aufwendungen für Tonträger vertritt das Finanzamt die Ansicht, dass diese abzugsfähige Werbungskosten darstellen.

Betreffend die Bankspesen in Höhe von 60 € schränkt der steuerliche Vertreter die Berufung ein.

Auf die Frage, ob die Bw. Einkünfte aus selbständiger Arbeit in den Folgejahren (2005, 2006, 2007) hatte, gibt sie an, dass sie ihr Haupteinkommen aus ihrer Tätigkeit an der Hochschule

(Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) beziehe. Natürlich nehme sie Auftritte als Konzertpianistin an, wenn es die Zeit zulasse und die Kosten gedeckt werden.

Im Falle der Absolvierung eines Konzertes als Pianistin werden die Aufwendungen betreffend Reise, Nächtigung und Verpflegung abgegolten.

Hinsichtlich der Diskussion betreffend „Haupteinkommen“ erklärt die Bw., dass sie sehr wohl andere Einkünfte hat, die jedoch nicht erklärt wurden, weil sie unter der Veranlagungsgrenze liegen. Auf die Frage, ob sie in den Folgejahren erklärungsspflichtige Einkünfte aus ihrer selbständigen Tätigkeit als Konzertpianistin bezogen hat, verneint die Bw. dieses.

Weiters führt die Bw. aus, dass sie zur Zeit einige Projekte laufen hat (CD-Aufnahmen, Konzerte).

Auf die Frage, ob sie hinsichtlich der Organisation und künstlerischen Gestaltung der Konzerte Einnahmen erzielt hat, verneint die Bw. dies.

Diese Tätigkeit betrifft lediglich Konzerte, die die Bw. mit ihren Studenten in verschiedenen Ländern (Ungarn, Türkei) auf Einladung z.B. eines Kulturinstituts oder der dortigen Universität macht.

Diese Konzerte werden durch Sponsorgeldern finanziert, die Zuhörer zahlen keinen Eintritt für die Aufführungen, nach Abzug der Kosten wird der Rest der Einnahmen auf die Studenten aufgeteilt.

Die Studenten müssen sogar einen Teil ihrer Aufwendungen selbst bezahlen. Die Sponsorgelder bedeuten für die Aufwendungen der Studenten lediglich eine Reduktion der Kosten, während die Bw. ihre Kosten vollständig selbst trägt.

Auf Befragen betreffend das Arbeitszimmer und vorliegenden Plan erklärt die Bw., dass sich neben den beiden Konzertflügeln ein Bücherregal bzw. Bücherkasten mit CD-Player, Plattenspieler und Boxen, eine Sitzgelegenheit (zwei einzelne Stühle, eine Zweiercouch und ein kleiner Tisch für die Zuhörer) befindet. Auf der anderen Seite der beiden Konzertflügel befindet sich ein Tisch und vier Sesseln.

Auf die Frage, warum das Arbeitszimmer nicht privat nutzbar sei, antwortet die Bw., dass dieses rein theoretisch privat benützt werden könnte, sie dieses aber nicht privat nutze. Die Bw. bewohnt dieses Haus alleine.

Abschließend weist der steuerliche Vertreter auf eine sachlich nicht gerechtfertigte Differenzierung betreffend der Aufwendungen bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit hin. Es sind im gegenständlichen Verfahren Einkünfte aus selbständiger Arbeit vorhanden, die jedoch auf Grund der

einkommensteuerlichen Veranlagungsgrenzen nicht aufscheinen; würden sie aufscheinen, würden sie in Anlehnung der oben angesprochenen Erkenntnisse des VwGH (Philharmoniker, Mozarteumvortragender) als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben anerkannt werden.

Abschließend beantragte der steuerliche Vertreter der Berufung Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Als Sachverhalt wurde festgestellt, dass die Bw. im Veranlagungsjahr 2004 lediglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus ihrer Tätigkeit an der Universität für Musik und darstellende Kunst in Wien erklärt hat. Weiters bezieht sie Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, die jedoch gemäß § 41 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht zu veranlagern sind, da sie einen Gesamtbetrag von 730 € nicht übersteigen. Diese Tätigkeit besteht einerseits in der Darbietung von Konzerten, für die die Bw. jedoch kein Entgelt erhält, und andererseits in der Organisation von Konzerten, die die Bw. für und mit ihren Studenten im Ausland gestaltet, wobei die Aufwendungen der Bw. finanziell abgedeckt werden.

Strittig im gegenständlichen Verfahren sind nun die Aufwendungen für den Übungsraum bzw. Arbeitszimmer/Notenarchiv und für die Eintrittskarten als Werbungskosten, nachdem die Bw. die Berufung gegen die Nichtanerkennung der Bankspesen in Höhe von 60 € als Werbungskosten in diesem Punkt eingeschränkt und der Vertreter des Finanzamtes nach Überprüfung der Belege und des beruflichen Zweckes die Anerkennung der Aufwendungen für Tonträger und Literatur in Höhe von 3.703,78 € befürwortet hat.

Arbeitszimmer

Unstrittig ist, dass das streitgegenständliche Arbeitszimmer im häuslichen Wohnungsverband gelegen ist.

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 in der Wohnung nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Die steuerliche Besonderheit des häuslichen Arbeitszimmers liegt darin, dass seine (Mit)Nutzung im Rahmen der Lebensführung vielfach nahe liegt, von der Behörde aber der Nachweis seiner Nutzung für die Lebensführung, zumal eine solche Ermittlung im Privatbereich des Steuerpflichtigen erfordert, nur schwer zu erbringen ist. Aus diesem Grund bestehen auch 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 (VwGH vom 27.5.1999, 98/15/0100).

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne der vorstehend genannten Gesetzesstelle darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, somit nach dem typischen Berufsfeld zu erfolgen. Lässt sich eine Betätigung (Berufsbild) in mehrere (Tätigkeits)Komponenten zerlegen, erfordert eine Beurteilung nach der Verkehrsauffassung eine wertende Gewichtung dieser Teilkomponenten.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Weiters unstrittig ist, dass die Bw. lediglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus ihrer Lehrtätigkeit an der Universität erklärt hat.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem richtungsweisenden Erkenntnis vom 20.1.1999, 98/13/0132, judiziert, dass der Mittelpunkt einer Lehrtätigkeit nach der Verkehrsauffassung jener Ort ist, an welchem die Vermittlung von Wissen und technischen Können selbst erfolgt, während dem Setzen von Vorbereitungshandlungen unabhängig vom Ort des Tätigwerdens keine ertragsteuerliche Relevanz zukommt.

Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen; nur im Zweifel wird darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (VwGH vom 2.6.2004, 2003/13/0166; VwGH vom 24.6.2004, 2001/15/0052).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist jedenfalls dann, wenn eine Einkunftsquelle den Aufwand für das Arbeitszimmer bedingt, die andere aber nicht, der Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nur aus der Sicht der Einkunftsquelle zu bestimmen.

Die Bw. übt eine Lehrtätigkeit an der Universität für Musik und darstellende Kunst aus und bezieht daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Nach den Aussagen der Bw. unterrichtete sie die Studenten jedoch auch im verfahrensgegenständlichen Arbeitszimmer. Bei der Beurteilung des materiellen Schwerpunktes der Einkunftsquelle ist deshalb auf die Tätigkeit der Bw. als Lehrende abzustellen; unwesentlich in diesem Zusammenhang ist, ob die Einkünfte aus einer selbständigen oder unselbständigen Tätigkeit erzielt wurden. Aus diesem Grund ist deshalb auch der Verweis des steuerlichen Vertreters auf die Vortragenden an den Fachhochschulen unbeachtlich, da sich § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988, der vom VfGH zum Teil

aufgehoben wurde, darauf bezieht, welche Einkünfte unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen.

Der Verwaltungsgerichtshof judiziert in ständiger Rechtsprechung, dass der Mittelpunkt einer Lehrtätigkeit nicht im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer, sondern an jenem Ort gelegen ist, an dem die Vermittlung von Wissen und technischen Können selbst erfolgt (VwGH vom 29.1.2003, 99/13/0076), „auch wenn für die gegenständliche Lehrtätigkeit an Musikschulen nach dem Vorbringen eine Übungstätigkeit an den in dem häuslichen Arbeitszimmer stehenden Klavieren in dem angegebenen Ausmaß erforderlich war, ändert dies nichts daran, dass diese Unterrichts- und Übungstätigkeit nicht den Mittelpunkt der Lehrtätigkeit, also die unmittelbare Vermittlung von Wissen und Können an die Schüler, darstellt.“

Demzufolge liegt der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit der Bw. als Universitätsprofessorin in der Weitergabe ihres Wissens und Könnens an die Studenten in der Räumlichkeiten der Universität. Auch wenn die Bw. ihrem Vorbringen nach die Studenten zu Hause unterrichtet, ändert dies nichts an der Beurteilung des materiellen Schwerpunktes einer Tätigkeit als Unterrichtende an einer Schule bzw. Hochschule.

Im Erkenntnis vom 24.6.2004, 2001/15/0052, in dem wie im gegenständlichen Verfahren die Bf., eine Professorin an einer Universität für Musik am Institut für Tasteninstrumente lehrte und die Studenten auf dem Weg zur einer „künstlerischen Karriere“ begleitete, vertritt der Verwaltungsgerichtshof den Standpunkt, dass *„es auf den von der Bf. hervorgehobenen Grad des Wissens und der Fertigkeiten der Schüler, auf den Unterschied zwischen Vermittlung von Grundkenntnissen des Musizierens durch einen Musikschullehrer und der Begleitung auf dem Weg zur künstlerischen Karriere ihrer Studenten zum Konzertfachdiplom dabei nicht ankommt.“*

Der Verwaltungsgerichtshof geht in seiner Beurteilung nach dem materiellen Schwerpunkt einer Tätigkeit von einer typisierenden Betrachtungsweise aus, die bei einem Lehrer eben am Ort der Vermittlung des Wissens stattfindet.

Die gleiche Rechtsmeinung vertritt der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 20.1.1999, 98/13/0132 hinsichtlich eines Arbeitszimmers eines AHS-Lehrers, nämlich dass „der Mittelpunkt der Lehrtätigkeit nach der Verkehrsauffassung zweifellos jener Ort, an dem die Vermittlung von Wissen und Können selbst erfolgt.“

Dem Verweis des steuerlichen Vertreters auf das Erkenntnis vom 23.5.2007, 2006/13/0055 ist entgegenzuhalten, dass es bei diesem verfahrensgegenständlichen Sachverhalt um die Beurteilung des materiellen Schwerpunktes der Tätigkeit einer Opernsängerin als Künstlerin handelt, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt.

Wie bereits oben ausgeführt, zielt der Verwaltungsgerichtshof in seiner Rechtsprechung nicht auf die Unterscheidung Einkünfte aus selbständiger Arbeit bzw. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ab, sondern auf den materiellen Schwerpunkt der ausgeübten Tätigkeit, die eine Einkunftsquelle darstellt. Die Tätigkeit, aus der die Bw. ihre Einkünfte erzielt, besteht in einer Lehrtätigkeit.

Im gegenständlichen Verfahren wurde festgestellt, dass die Bw. weiters als Pianistin tätig ist und auch Konzerte organisiert. Über Befragen gab die Bw. an, dass sie jedoch aus diesen Tätigkeiten (einerseits als Pianistin und andererseits als Organisatorin von Konzertreisen für Studenten) kein Entgelt erhält, sondern bestenfalls ihre Aufwendungen (Reisen, Nächtigung) abgegolten werden. Nachdem diese Tätigkeiten keine Einkunftsquellen für die Bw. darstellen, ist auch der materielle Schwerpunkt dieser Tätigkeiten nicht zu prüfen.

Den Ausführungen der Bw. in der Berufung, nämlich ihre Tätigkeit als ganzheitliche Präsentation der künstlerischen und pädagogischen Tätigkeit zu sehen, ist entgegenzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung eben auf eine typisierende Betrachtungsweise abzielt und eine strikte Trennung der Berufsbilder vornimmt.

Jenes Erkenntnis, VwGH vom 16.3.2005, 2000/14/0150, welches der steuerliche Vertreter vorgelegt hat, ist insofern für dieses Verfahren unbeachtlich, da im dortigen Verfahren der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit eines Berufsmusikers beurteilt wurde (Klarinettistin in einem Symphonieorchester).

Zusammenfassend ist zu den vom steuerlichen Vertreter zitierten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes betreffend das häusliche Arbeitszimmer hinzuzufügen, dass bei diesen Sachverhalten die Beschwerdeführer immer eine künstlerische Tätigkeit ausübten (Musiker, Sänger), und aus dieser Tätigkeit ihre Einkünfte bezogen.

Im gegenständlichen Verfahren liegt der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit hinsichtlich der Einkunftsquelle aus dem Lehrauftrag an der Universität und nicht im in Rede stehenden Arbeitszimmer. Die beantragten Aufwendungen sind folglich nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Notenarchiv

Betreffend die Aufwendungen für das Notenarchiv ist auszuführen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Umstand, dass ein Abgabepflichtiger über keinen anderen Arbeitsraum verfügt, als das im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer, macht dieses nicht zwangsläufig zum Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit, wenn das Arbeitszimmer lediglich zur Aufbewahrung von Unterlagen Verwendung findet (VwGH vom 18.4.2007, 2004/13/0025).

Die beantragten Aufwendungen für das Notenarchiv, welches lediglich der Aufbewahrung von Noten und Unterlagen der Bw. dient, sind nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Eintrittskarten

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 dürfen 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 Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Diese Bestimmung enthält als wesentliche Aussage ein Abzugsverbot für gemischt veranlasste Aufwendungen, den der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abziehbar sein kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (VwGH vom 27.3.2002, 2002/13/0035; VwGH vom 23.1.2002, 2001/13/0238; VwGH vom 21.9.2005, 2001/13/0241).

Der Versuch der Bw. die Aufwendungen für die Anschaffung der Konzertkarten als Fortbildungskosten (*....„um sich bezüglich der neuesten Tendenzen und Strömungen fachlich ausreichend zu informieren und sie in ihrer Unterrichtstätigkeit fachlich kompetent zur Geltung zu bringen....“*) zu qualifizieren, kann ihren Standpunkt nicht nützen, weil auch ein zu bejahender Aspekt beruflicher Teilveranlassung der Konzertbesuche am gesetzlich statuierten Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen nichts ändert.

Diese Aufwendungen sind folglich nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Darstellung der Berechnung der anerkannten Werbungskosten:

	<u>Von Bw. beantragt</u>	<u>Vom UFS anerkannt</u>
Werbungskosten*	4.044,85 €	4.044,85 €
Arbeitszimmer	2.038,93 €	0,00 €
Tonträger	3.793,78 €	3.793,78 €
Bankspesen	60,00 €	0.00 €
Eintrittskarten	129,30 €	0,00 €

Summe	<u>9.976,86 €</u>	<u>7.838,63 €</u>
-------	-------------------	--------------------------

Als Werbungskosten werden insgesamt 7.738,63 € anerkannt.

*Kz 724 ergibt sich einerseits aus der Anerkennung der allgemeinen Kosten ohne Eintrittskarten und Bankspesen (2.395,99 €) und andererseits aus den Aufwendungen für den Materialeinsatz ohne Tonträger und ohne Kontaktlinsen und den Abschreibungen (1.648,86 €).

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 7. November 2007