

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Prof. Bw, vom 3. März 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck vom 10. Februar 2004 betreffend Einkommensteuer 2002 nach der am 22. März 2005 in 6021 Innsbruck, Innrain 32, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einer Lehrtätigkeit am Mozarteum in Innsbruck und Salzburg und einer Vortragstätigkeit in Linz sowie aus selbständiger Arbeit als Konzertgeiger und Schriftsteller. Er machte Aufwendungen für einen in seiner Privatwohnung (an der Adresse P-Weg 30 in S) befindlichen Musikproberaum als Werbungskosten geltend, wobei die Aufteilung auf die beiden Einkunftsarten bis 1996 "im Verhältnis der Bruttoeinnahmen" erfolgte. Ab dem Jahr 1997 ordnete er die Kosten für den "Proberaum" zur Gänze den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu, da seither entweder keine oder nur geringe Einnahmen als Konzertgeiger erzielt worden seien (vgl. Beilagen zu den Steuererklärungen für die Jahre ab 1997). Ab der Veranlagung zur Einkommensteuer für 1999 blieb den Aufwendungen für diesen Raum die Anerkennung als Werbungskosten versagt, weil der Mittelpunkt der Tätigkeit bei einem Musiker außerhalb des Arbeitszimmers liege (Berufungsentscheidung vom 7.5.2002).

Im Jahr 2001 hat er seinen Wohnsitz von P-Weg 30 nach P-Weg 84 d (ebenfalls in S) verlegt. Mit der Einkommensteuererklärung für 2002 machte er wieder anteilige Kosten für einen "Übungsraum" (Beilage zur Einkommensteuererklärung 2002) bzw. "Proberaum schallgeschützt" (Anlageverzeichnis 2002) als Werbungskosten geltend. Es handelt sich um Stromkosten (71,94 €), Betriebs- und Heizkosten (1.735,47 €) sowie Absetzung für Abnutzung (818,42 €).

Das Finanzamt hat dem Antrag mit dem am 10.2.2004 ausgefertigten Bescheid betreffend Einkommensteuer 2002 nicht entsprochen. Werbungskosten lägen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung nur dann vor, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bilde. Diese Voraussetzungen seien nicht gegeben.

Der Abgabepflichtige erhob fristgerecht am 3.3.2004 Berufung. Er beziehe Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit als Hochschulprofessor an der Universität Mozarteum „und üblicherweise“ auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Konzertgeiger und als wissenschaftlicher Autor. Seine Tätigkeit erfordere, dass er täglich mehrere Stunden übe. Da die Universität den Professoren keine Übungsräumlichkeiten zur Verfügung stellen könne, müssten sich diese eigene Räumlichkeiten besorgen. Die Übungsräumlichkeiten befänden sich im Wohnhaus P-Weg 84 d. Ihr Anteil an der gesamten Wohnfläche betrage 20 %. Es handle sich nicht um „ein gewöhnliches Arbeitszimmer, sondern um einen schallgeschützten Musikproberaum“. Das Finanzamt sei offenbar von Voraussetzungen ausgegangen, die infolge des Wohnungswechsels von P-Weg 30 nach P-Weg 84 d ab 2002 nicht mehr zutreffend seien. In der neuen Wohnung habe er „mit erheblichem finanziellen Aufwand“ einen Raum mit Schallschutz ausgestattet, der den Anforderungen der RZ 325 EStR entspreche.

Bei einem Lokalaugenschein am 19.4.2004 hielt das Finanzamt fest, der Berufungswerber habe mit Kaufvertrag vom 23.8.2001 ein Reihenhaus mit einer Wohnnutzfläche von 144,48 m<sup>2</sup> gekauft (Anm.: das Objekt P-Weg 84 d). Im 1. Obergeschoß befindet sich ein Musikproberaum mit einer Fläche von 19,49 m<sup>2</sup>. Der Raum werde als Übungs- und Proberaum für Violine, für Programmplanung und musikalische Computerarbeiten benutzt. Der Raum sei (laut Berufungswerber) mit zwei Schallschutztüren, Schallschutzdreifachverglasungen bei den Fenstern und doppelten Beplankungen an den Innenwänden versehen. Hinsichtlich Decke und Fußboden habe der Berufungswerber keine Angaben machen können. Die Kosten für "Schallschutz Studio" sind in einer vorgelegten Aufstellung mit 2.021,80 € für Schallschutztür und-glas, 767,25 € für Zimmermann und 502,19 € für Trockenbau (Beplankung) angegeben. Das von diesem Raum angefertigte Foto zeigt einen massiven Schreibtisch, einen Bauernschrank und einen Notenständer. Ergänzend zu seinen bisherigen Angaben habe der Berufungswerber mitgeteilt, er nutze auch im Untergeschoß einen 18,64 m<sup>2</sup> großen Raum für

berufliche Zwecke. Die Kosten für diesen Raum werde er „nach Vorliegen aller Daten“ noch geltend machen. Die von diesem Raum angefertigten Fotos zeigen in einer Ecke ein Cello mit Notenständer, daneben ein Piano sowie Sessel, Couch und Hocker und einen Arbeitsplatz für den Computer, bestehend aus Tisch, Stuhl, PC-Gehäuse, Bildschirm, Drucker, Faxgerät, Tischlampe und diversen Bürountensilien.

Mit „Nachtrag zur Berufung vom 3.3.2004 bzw. zur Nachschau vom 19.4.2004“ legte der Berufungswerber eine geänderte Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für 2002 vor, bei der auch anteilige Kosten für den „Übungsraum im Untergeschoß“ als Werbungskosten berücksichtigt sind (zusätzlich zu den bisher erklärten Kosten: 35,97 € für Strom, 73,09 € für Betriebs- und Heizkosten, 406,70 € für Absetzung für Abnutzung). Er verwende den Raum „zumindest zu 50 % für Probearbeiten mit Klavierbegleitung“. Es würden daher auch nur 50 % der Kosten geltend gemacht.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 23.9.2004 als unbegründet abgewiesen. Unter Hinweis auf das Erkenntnis des VwGH vom 20.1.1999, 98/13/0132 führte das Finanzamt im wesentlichen aus, der Mittelpunkt der Tätigkeit eines Musiklehrers liege dort, wo die Vermittlung von Wissen und technischem Können erfolge.

Im Vorlageantrag vom 11.10.2004 wendete der Berufungswerber ein, es gehe nicht um die Abzugsfähigkeit der Kosten für ein Arbeitszimmer, sondern für einen schallgeschützten, aus beruflichen Gründen notwendigen Musikproberaum. In einer ergänzenden Eingabe vom 21.10.2004 wies der Berufungswerber auf das Erkenntnis des VwGH vom 24.6.2004, 2001/15/0052 hin.

In der am 22. März 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde neuerlich vorgebracht, es sei nicht die Abzugsfähigkeit der Kosten für ein Arbeitszimmer, sondern jene für einen schallgeschützten Musikproberaum zu beurteilen. Seine berufliche Tätigkeit am Mozarteum habe sich auf Salzburg und Innsbruck erstreckt. Während der Unterrichtszeit (jährlich sieben Monate) habe er sich an eineinhalb Tagen einer Woche in Salzburg, während der restlichen Woche in Innsbruck aufgehalten. Dort sei es notwendig gewesen, zwei bis vier Stunden täglich zu üben. Zum zweiten, im Erdgeschoß gelegenen Proberaum gab der Berufungswerber an, dieser werde von seiner Gattin als Sängerin verwendet. Er benötige für seine Arbeit aber auch das dort befindliche Klavier, weshalb er auch für diesen Raum anteilige Kosten geltend mache. Eine private Mitbenutzung räumte der Berufungswerber insofern ein, als seine Tochter Klavier lerne und im Proberaum im Erdgeschoß übe. Die tägliche Übungszeit habe aber im Berufungsjahr, in dem die Tochter sieben Jahre alt gewesen sei, "maximal zwanzig Minuten" betragen. Der Geige lernende Sohn übe in seinem eigenen Zimmer. Zu dem aus der Aktenlage ersichtlichen Umstand, dass er im Rahmen seiner Tätigkeit als Konzertgeiger seit

Ende 1996 nur zwei Konzerte (im Jahr 2000 in Hall und in Zürich) gegeben habe, teilte er mit, der Schwerpunkt seiner Tätigkeit habe sich an die Konzertfachabteilung des Mozarteums verlagert. Aus diesem Grund und auch infolge einer schweren Erkrankung seiner Gattin habe er seine Konzerttätigkeit "zumindest vorläufig" einschränken müssen. Zwei bereits für Dezember 2004 fixierte Konzerte in New York seien auf unbestimmte Zeit verschoben worden. Wie sich die Tätigkeit als selbständiger Konzertgeiger in Zukunft entwickeln werde, vermochte der Berufungswerber nicht abzuschätzen.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

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 als Werbungskosten 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.

Die Prüfung, ob ein Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit darstellt, ist aus Sicht der Einkunftsquelle, für die das Arbeitszimmer notwendig ist, vorzunehmen (VwGH 25.2.2004, 2003/13/0124). Eine solche einkunftsquellenbezogene Beurteilung erfordert außerdem eine Prüfung, ob mehrere Tätigkeiten als eine einzige Einkunftsquelle zu werten sind oder jeweils eigenständig betrachtet werden müssen. Der anzuwendende Maßstab richtet sich nach der Verkehrsauffassung. Als Schranken, die jedenfalls für gesonderte Einkünfte sprechen, gelten dabei zumindest die Einkunftsarten des § 2 Abs 3 EStG.

Im Erkenntnis vom 29.1.2003, 99/13/0076 sprach der VwGH aus, bei einer Klavierlehrerin habe die Lehrtätigkeit vor der Übungstätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer Vorrang. In dem im Vorlageantrag zitierten Erkenntnis vom 24.6.2004, Zi. 2001/15/0052 hatte der VwGH die Abzugsfähigkeit der Kosten für ein Arbeitszimmer bei einer Lehrerin an der Universität Mozarteum am Institut für Tasteninstrumente zu beurteilen. Die Beschwerdeführerin erzielte neben ihren Lohneinkünften auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Konzertpianistin. Der Gerichtshof bestätigte seine Ansicht, dass der Mittelpunkt einer Lehrtätigkeit "nicht im im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer, sondern an jenem Ort gelegen ist, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt". Dagegen sei hinsichtlich der Tätigkeit als Konzertpianistin der Mittelpunkt der Tätigkeit dort anzunehmen, wo die überwiegende Zeit am Instrument verbracht werde, "im Beschwerdefall in dem in Rede stehenden Arbeitszimmer".

Der Berufungswerber betonte wiederholt, es sei die Abzugsfähigkeit der Kosten für einen schallgeschützten Musikproberaum und nicht die Kosten für ein Arbeitszimmer zu beurteilen. Gemäß Rz 325 EStR (s. Vorlageantrag vom 11.10.2004, gemeint ist offenbar Rz 325 der Lohnsteuerrichtlinien 2002) sei ein schallgeschützter Musikproberaum, für den auf Grund der beruflichen Tätigkeit eine Notwendigkeit bestehe, vom Abzugsverbot des § 20 EStG nicht betroffen.

Nach den EB zum Strukturanpassungsgesetz 1996 sind Kosten für Räumlichkeiten, "die auf Grund ihrer Ausstattung für eine Berufsausübung typisch sind und eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung üblicherweise nicht gestatten" vom Begriff "Arbeitszimmer" nicht erfasst (ÖStZ 1996, 182 f). Beispielhaft werden "Ordinationsräume, Labors, Fotostudios etc." angeführt. Die Verwaltungspraxis bejaht die Abzugsfähigkeit u.a. auch bei schallgeschützten Musikproberäumen, wenn auf Grund der beruflichen Tätigkeit eine Notwendigkeit für einen derartigen Raum besteht (LStR 2002, Rz 325).

Die Schallschutzmaßnahmen bestehen nach den vorgelegten Plänen in einer Dämmung der Außenwände bestehend aus Ökoputzplatte, Dampfbremse, Dämmung kvH 60 x 160, Winddichtung und einer Hinterlüftung durch eine 40x60-Lattung. Diese Ausstattung beschränkt sich nicht auf die "Proberäume", sondern ist einheitlich an allen Außenwänden angebracht. Die Innenwände sind sowohl bei den "Proberäumen" als auch bei den anderen Räumen (Zimmer, Dusche, WC) als "Fermacellwand GF 100" ausgeführt. Ebenso sind nicht nur die "Proberäume", sondern auch die dem "Musikstudio" (s. Plan) gegenüberliegenden Zimmer mit "Schallschutztüren" ausgestattet. Die laut Niederschrift vom 19.4.2004 aus Gründen des Schallschutzes im Proberaum angebrachte "doppelte Beplankung" findet sich auch in anderen Gebäudeteilen (Stiegenhaus und "Schlafzimmer/Musikzimmer"). Die Böden sind als "Landhausdiele" mit 4 mm Kork-Unterlagsmatte, Zementestrich mit PE-Folie und 20-mm Trittschaldämmung ausgeführt. Die einzige Ausstattungsvariante, die sich nur im "Proberaum" im Obergeschoß findet, sind schallschutzverglaste Fenster.

Nach Ansicht des Senates führen diese "Schallschutzmaßnahmen" entgegen der Ansicht des Berufungswerbers nicht dazu, dass die Kosten für die beiden Räume steuerlich abzugsfähig werden. Die geschilderten Maßnahmen entsprechen einer modernen Bauweise, bei der Wert auf gute Schall- und Wärmedämmung gelegt wird. Weshalb es sich bei den zu beurteilenden beiden Räumen um solche handeln könnte, die "auf Grund ihrer Ausstattung eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung nicht gestatten", ist nicht erkennbar. Schließlich musste der Berufungswerber selbst einräumen, dass zumindest die Tochter den Proberaum im Erdgeschoß, wenn auch nur "in vernachlässigbarem Ausmaß", im Rahmen ihrer Ausbildung am Klavier mitbenutzt. Eine ausschließlich berufliche Verwendung der "Musikproberäume" erschien nach Ansicht des Senates auch nicht glaubhaft, nehmen diese Räume doch rund 40

m<sup>2</sup> bzw. 28% der gesamten Wohnfläche (ca. 145 m<sup>2</sup>) ein und erhalten beide Kinder eine Ausbildung am Musikinstrument. Auch die Einrichtung (Musikabspielgeräte, Computer, Bücherwand) lässt eine private Verwendung zu. Auch hat der Berufungswerber bereits anlässlich der Nachschau im April 2004 mitgeteilt, hier nicht nur zu musizieren, sondern auch andere Vorbereitungsarbeiten für seine Lehrtätigkeit zu erledigen.

Der Senat kam daher zum Ergebnis, dass die zu beurteilenden Räume mit einem "häuslichen Arbeitszimmer", nicht aber mit "Ordinationsräumen, Labors, Fotostudios etc." vergleichbar sind. Die eingangs genannten Grundsätze für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind daher auch im vorliegenden Fall anzuwenden. Ein Abzug der geltend gemachten Kosten bei den Einkünften aus der Lehrtätigkeit am Mozarteum kommt daher nicht in Betracht. Der Mittelpunkt dieser Tätigkeit liegt dort, "wo die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt" (s.o.), somit am Mozarteum und nicht in den im Wohnhaus des Berufungswerbers befindlichen "Proberäumen".

Im Berufungsfall ist aber auch ein Abzug bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit als Konzertgeiger nicht möglich, weil solche Einkünfte nicht erzielt wurden. Der Berufungswerber hat seine Tätigkeit als Konzertgeiger ab dem Jahr 1996 stark eingeschränkt bzw. gänzlich eingestellt. Bereits anlässlich der Veranlagung des Jahres 1997 teilte er mit, in diesem Jahr keine Konzerte zu planen. Mit Ausnahme von zwei Konzerten im Jahr 2000 (Konzert in Hall und in Zürich) hat er bis zum Berufungsjahr 2002 keine Konzerte mehr gegeben. Nach den Erläuterungen zu den seit 1997 eingereichten Steuererklärungen ist dies auch der Grund, weshalb seit 1997 "die Zuteilung der Werbungskosten zu 100 % zu den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit" erfolgt. In der mündlichen Berufungsverhandlung vom 22.5.2005 ließ der Berufungswerber völlig offen, ob er in Zukunft wieder Konzerte geben werde. Die bloße Möglichkeit, irgendwann wieder Einkünfte als Konzertgeiger zu erzielen, vermögen aber einen Abzug der Raumkosten (im Berufungsjahr würde dies zu negativen Einkünften aus selbständiger Arbeit führen) nicht zu rechtfertigen.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, am 30. März 2005