

GZ. RV/0130-S/04

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Raimund Taus, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Einkommensteuer 1999 und 2000 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben 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

Strittig ist bezüglich beider Bescheide die Abzugsfähigkeit des häuslichen Arbeitszimmers.

Vorweg ist auf das Vorbringen einzugehen, dass im Zuge der durchgeföhrten Betriebsprüfungen das häusliche Arbeitszimmer immer anerkannt worden ist. Nach der Aktenlage betraf die zuletzt durchgeföhrte Betriebsprüfung die Jahre 1994-1996.

Die nunmehr anzuwendende gesetzliche Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 wurde erst mit dem BGBl 201/1996 eingefügt.

Dazu hat der VwGH im Erkenntnis vom 19.12.02, 2001/15/0093 ausgeführt:

*"Das Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der gegebenen Rechtslage als solches genießt nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz. Es steht dem Gesetzgeber vielmehr grundsätzlich frei, die Rechtslage für die Zukunft anders und auch ungünstiger zu gestalten. Nur unter besonderen Umständen muss zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse dem Steuerpflichtigen Gelegenheit gegeben werden, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen. Derartige Umstände sind etwa anzunehmen, wenn der Normunterworfenen durch eine in Aussicht gestellte Begünstigung zu einem bestimmten Aufwand veranlasst werden sollte, welcher dann wegen des Wegfalls der Begünstigung frustriert wird (Hinweis VfGH E 17. Dezember 1993, B 828/92; VfGH E 3. März 2000, G 172/99). Keine Verletzung des Vertrauensgrundsatzes durch die Einfögung der lit. d in § 20 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996, BGBl. 201/1996."*

§ 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 lautet:

*"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."*

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 Tätigkeitskomponenten zerlegen, erfordert eine Beurteilung nach der Verkehrsauffassung eine wertende Gewichtung dieser Teilkomponenten. Diese wertende Gewichtung führt im Ergebnis zu der Beurteilung, wo der Mittelpunkt oder Schwerpunkt einer Tätigkeit nach seinem Berufsbild gelegen ist.

Nach dem Mittelpunkt oder Schwerpunkt lassen sich folgende Typen von Tätigkeiten und Berufsbildern unterscheiden, soweit sie für den vorliegenden Sachverhalt relevant sind:

Solche, deren Schwerpunkt der Tätigkeit jedenfalls außerhalb eines Arbeitszimmers liegt. Bei derartigen Tätigkeiten bestimmt die außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübte Tätigkeitskomponente das Berufsbild entscheidend. Die mit der Tätigkeit auch verbundene Tätigkeitskomponente, die auf das Arbeitszimmer entfällt, ist demgegenüber bei Beurteilung des Berufsbildes typischerweise nicht wesentlich. (z.B. Lehrer, Richter, Politiker, Berufsmusiker, Dirigent, darstellender Künstler, Vortragender, u.ä.).

Nach der Judikatur (VwGH 27.5.1999, 98/15/0100) ist die Prüfung, ob ein Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstellt, nur aus der Sicht der Einkunftsquelle vorzunehmen, für die das Arbeitszimmer notwendig ist.

Für die nichtselbständige Tätigkeit als Lehrbeauftragter der U.M.S. ist die Zuordnung nach dem Berufsbild (Lehrer, Vortragender) eindeutig so, dass die Tätigkeit typischer außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird. Im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer keinesfalls absetzbar.

Aufgrund der einkunftsquellenbezogenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. ua. VwGH 27.5.1999, Zi. 89/15/0100; VwGH 19.12.2000, Zi. 99/14/0283) ist für die Absetzbarkeit von Aufwendungen und Ausgaben für das häusliche Arbeitszimmer Voraussetzung, dass

- die im Arbeitszimmer ausgeübte Betätigung des Steuerpflichtigen den Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit darstellt,
- im Sinne der bisherigen Rechtsprechung (VwGH vom 27.5.1999, Zi. 97/15/0142) die Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt - auch auslastungsbedingt - notwendig macht (VwGH vom 14.11.1990, Zi. 89/13/0145) 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 (VwGH 20.1.1999, 98/13/0132).

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. Langheinrich/Ryda, Das Arbeitszimmer im Lichte der Steuerreform BGBl. 201/1996, FJ 1999, 306).

Lässt sich eine Betätigung in mehrere Komponenten zerlegen, erfordert eine Beurteilung nach der Verkehrsauffassung eine wertende Gewichtung der Teilkomponenten. Diese führt dann im Ergebnis zu der Feststellung, wo der Mittelpunkt der Tätigkeit gelegen ist.

Der Rechtsprechung 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 nicht der Fall, wenn etwa wie bei Richtern vom Arbeitgeber ein entsprechender Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird oder wie etwa bei Politiker, Lehrer oder Vertreter, wenn die betriebliche oder berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Hauses und folglich außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers ausgeübt wird.

Vergleiche folgende Rechtsprechung:

VwGH 28.10.1997, Zl. 93/14/0087 zu Richter,

VwGH 20.1.1999, Zl. 98/13/0132 zu Lehrer,

VwGH 19.12.2000, Zl. 99/14/0283, VwGH 28.11.2000, Zl. 99/14/0008, zu Vertreter.

Lediglich im Zweifel wird jedoch darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle genutzt wird.

Dementsprechend finden die für diese Berufsgruppen entwickelten Grundsätze auch auf Berufsmusiker, Dirigenten oder Schauspieler Anwendung, was sohin bedeutet, dass der Tätigkeitsmittelpunkt jedenfalls als außerhalb des Arbeitszimmers gelegen anzusehen ist.

Entsprechend obiger Ausführungen zu den gesetzlichen Bestimmungen des § 20 EStG idF nach dem Strukturanpassungsgesetz 1996 sind Aufwendungen im Zusammenhang mit einem häuslichen Arbeitszimmer nur dann anzuerkennen, wenn der Arbeitsraum den Mittelpunkt der entsprechenden Betätigung des Steuerpflichtigen darstellt und der überwiegende Teil der Erwerbstätigkeit in diesem ausgeübt wird.

Mittelpunkt der Tätigkeit nach den Lebenserfahrungen und dem Allgemeinwissen ist bei einem Schauspieler, Sänger, Musiker oder Regisseur - die Bühne, das Studio oder der Drehort, also jener Ort an dem die Präsentation stattfindet.

Das zentrale Tatbestandsmerkmal "Mittelpunkt der Tätigkeit" wird im gegenständlichen Fall deshalb verneint, da nach der zum häuslichen Arbeitszimmer ergangenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes dieser Begriff nach dem **materiellen Schwerpunkt** der Tätigkeit auszulegen ist und sohin das Zentrum der Aktivität des Bw. nicht in seinen vier Wänden, sondern in den Räumlichkeiten der jeweiligen Aufführung gegeben ist.

In diesem Zusammenhang führt auch das Vorbringen des Bw., die im Vorfeld einer Aufführung erforderlichen Proben stellten sich derart umfangreich und zeitintensiv dar, weshalb das Arbeitszimmer zur Einkunftszielung unbedingt notwendig sei, zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung. So hat der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 26.5.1999, Zl. 98/13/0138 keinerlei Bedenken gehabt auch bei zeitintensiven Vorbereitungsarbeiten eines Lehrers in dessen häuslichem Arbeitszimmer, den Mittelpunkt der Tätigkeit als außerhalb dieses Arbeitsraumes gelegen zu sehen.

Der Mittelpunkt einer Tätigkeit iSD § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG ist nach dem materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit zu beurteilen; nur in Zweifelsfällen ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (VwGH 16.12.03, 2001/15/0197, 28.11.2000, 99/14/0008).

Der VwGH hat in seinem richtungsweisenden Erkenntnis vom 20.1.1999, 98/13/0132,judiziert, dass der Mittelpunkt der Lehrtätigkeit nach der Verkehrsauffassung jener Ort ist, an welchem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt, während dem Setzen von Vorbereitungshandlungen unabhängig vom Ort des Tätigwerdens keine ertragsteuerliche Relevanz zukommt. Diese Überlegungen haben aber auch für die Berufsgruppe, welcher die Bw angehört, zu gelten.

Die in der Berufung vorgebrachten zeitlichen Angaben zur Übungstätigkeit waren daher nicht mehr näher zu überprüfen und zu würdigen, weil es nach der ständigen Rechtsprechung bei klarer materieller Zuordnung nicht mehr auf die zeitliche Verteilung ankommt.

Aber auch die vorgebrachte EU-Rechtsverletzung liegt schon nach dem eigenen Vorbringen nicht vor. Der Bw. macht keine EU-rechtlichen Bestimmungen geltend, die verletzt worden wären, sondern er definiert die Ungleichbehandlung durch die unterschiedlichen Gesetzeslagen in den verschiedenen EU-Staaten. Mit der unterschiedlichen Steuerbelastung kann je-

doch eine EU-Rechtswidrigkeit nicht begründet werden, da es kein einheitliches Ertragsteuersystem in der EU gibt.

So sah der VwGH bei seiner Entscheidung (19.12.02, 2001/15/0093) betreffend eines Arbeitszimmers keine Anhaltspunkte, dass die im angefochtenen Bescheid vorgenommene einkommensteuerliche Beurteilung in den Anwendungsbereich des Gemeinschaftsrechts falle.

Salzburg, 8. April 2004