

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adresse, vertreten durch Mag. Alexander Paleczek, Schönbrunner Straße 112, 1050 Wien vom 7.11.2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 8.10.2012, betreffend Einkommensteuer 2011 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 14.10.2014

zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise - im Umfang der Berufungsverentscheidung vom 21.3.2013 - Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte im Streitjahr als Universitätsprofessor an der Hochschule für X Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 machte der Bf. u.a. Aufwendungen für ein Arbeitszimmer und der damit in Zusammenhang stehenden Ausgaben als Werbungskosten geltend.

Weiters wurden als anteilige Betriebskosten für das Arbeitszimmer 13,9% der Gesamtnutzfläche (29,89 m² von der Gesamtwohnfläche 215 m²) beantragt:

Strom	1.688,01 €
Wasser und Abwasser	644,74 €

Grundbesitzabgabe	235,48 €
Gebrauchsabgabe	32,30 €
Hausbetreuung/Schneeräumung	373,56 €
Haushalt- und Eigenheimversicherung	688,84 €
Zinsen für Fremdwährungskredit	5.206,10 €
Summe	8.867,03 €
13,9%	1.232,52 €

AfA wie in den Vorjahren:

Computer	133,10 €
Bücherregalwand	457,90 €
Akkustikeinbauten	573,17 €
Beleuchtung	303,70 €
elektrische Anschlüsse	83,64 €
Vorhänge und Karniesen	115,23 €
Akkustische Beratung	60,00 €
Arbeitszimmer	796,16 €
Summe	2.522,90 €

Bei der Veranlagung der Einkommensteuer 2011 mit Bescheid vom 21.3.2013 wurden die Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht als Werbungskosten anerkannt, weil Werbungskosten für ein im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer und dessen Einrichtung nur dann vorlägen, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Antragstellers bildet. Diese Voraussetzungen seien in diesem Fall nicht gegeben und wurden folglich nicht berücksichtigt.

In der Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen diesen Bescheid wurde vorgebracht, dass der Bf. an der Hochschule für X unterrichte. Laut Universitätsgesetz 2002 seien Universitätsprofessoren für die Forschung oder die Entwicklung und Erschließung der Künste sowie für die Lehre in ihrem Fachgebiet - Klavier - verantwortlich.

Da in der Hochschule für X extreme Raumnot herrsche, seien die Universitätsprofessoren gezwungen, ihren Aufgaben anderweitig nachzukommen.

Im Vorlageantrag wurde ergänzend vorgebracht, dass das vom Bf. errichtete Gebäude und im Speziellen das Musikzimmer nach speziellen Vorgaben gebaut worden sei. So habe es eine ansteigende Deckenkonstruktion, um eine bessere Akustik und

Klangvolumen zu erzeugen. Im Wohnungsverband liege es auch nicht, sondern nur auf derselben Liegenschaft mit eigenem Eingang.

Vorgelegt wurde ein Plan über das Gebäude der Liegenschaft, aus welchem ersichtlich ist, dass das Musikzimmer zur Gänze vom übrigen Wohnbereich getrennt sei.

Die Gegenstände des Anlagevermögens befänden sich ausschließlich im Musikzimmer und seien daher zu 100% nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer anzusetzen.

Die laufenden Betriebskosten seien ebenfalls anteilig als Werbungskosten mit 13,9% anzusetzen.

Der Bf. ersuchte die Werbungskosten aufgrund seiner Ausführungen zur Gänze anzuerkennen.

Abschließend stellte der Bf. einen Antrag auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

In einer Ergänzung der Berufung (nunmehr Beschwerde) gegen den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 24.1.2014 wurde weiters vorgebracht:

1. eigener Arbeitsbereich - Wohnungsverband

Die belangte Behörde gehe in unrichtiger Anwendung der geltenden Rechtslage davon aus, dass das Arbeitszimmer des Bf. in seinem Wohnungsverband gelegen sei und folglich eine steuerliche Geltendmachung des Arbeitszimmers nicht genehmigt werde.

Tatsächlich liege das Musik- bzw. Studienzimmer des Bf. nicht im eigenen Wohnungsverband. Auf der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft wurde ein Gebäude errichtet, welches aus zwei gesonderten Bereichen, nämlich einem Wohnbereich und einem Arbeitsbereich, sowie einer Garage bestehe. Der eigentliche Wohnbereich des Bf. sei durch den Haupteingang direkt von der Straße aus zu begehen. Es gäbe von diesem Wohnungsverband noch einen Zugang zur Garage und zur anschließenden Terrasse. Der zweite Bereich, welcher ausschließlich beruflich genutzt werde und als Musikzimmer tituliert wurde, sei ausschließlich als solches Musikzimmer gewidmet, errichtet und ausgestattet. Dieses Zimmer sei mit der gesamten Bibliothek des Bf., die er zur Ausübung seines Berufes benötige, ausgestattet und befindet sich darin auch das Klavier, an welchem der Bf. seine Fertigkeiten übe. Dieses Zimmer sei über die Garage und einem Zugang aus dieser Garage erreichbar. Ein direkter Zugang aus dem Wohnbereich bestehe nicht. Die Bezeichnung "Musikzimmer" beziehe sich nicht auf Musizieren im Wohnungsverband, sondern sei eine Bezeichnung des planenden Architekten. Die treffendere Bezeichnung wäre "Arbeitszimmer" gewesen.

Aus der Bezeichnung alleine könnten allerdings keine negativen Interpretationen zu Lasten des Bf. abgeleitet werden. Die Ansicht der belangten Behörde, diese ausschließlich aus dem Grund, dass sich Wohn- und Arbeitsbereiche auf demselben Grundstück befinden, einen steuerlich wirksamen Arbeitsbereich nicht abgeleitet werden kann, sei nicht haltbar.

In einer Wohnhausanlage mit mehreren Wohnungen sei es ebenfalls möglich, eine Wohnung als Wohnung zu nutzen, und eine andere weitere Wohnung als Arbeitsstätte. Auch ein solches Gebäude sei auf einem Grundstück gelegen, und seien diese Wohnungen dann auch nur über einen Eingang erreichbar. Dieser Fall unterscheide sich deutlich von jenem, in welchem ein Arbeitszimmer direkt im Wohnungsverband integriert ist. Ausdrücklich werde darauf hingewiesen, dass das Arbeitszimmer des Bf. ausschließlich für seine Arbeitszwecke ausgestattet sei. Dieses Zimmer werde tatsächlich nicht für private Zwecke genutzt und sei eine für eine private Nutzung völlig ungeeignet.

Beantragt wird zur besseren Veranschaulichung und Illustration die Abhaltung eines Augenscheines im Musikzimmer.

2. Tätigkeit als Universitätsprofessor - eigener Arbeitsbereich

Seine Tätigkeit umfasse nicht nur den künstlerischen Einzelunterricht im Fach Klavier, sondern auch die Mitwirkung bei Prüfungen und verschiedenen anderen universitären Veranstaltungen. Wesentliches Faktum sei weiters, dass dem Bf. an der Universität kein eigener Arbeitsbereich mehr zustehe. Der Bf. sei daher darauf angewiesen, sämtliche wissenschaftlichen Tätigkeiten und Leistungen, die im Zusammenhang mit dem Lehrplan stehen, in seinem "Musikzimmer" zu verrichten. Lediglich Vorträge an Studierende und die Abhaltung von Prüfungen fänden an der Universität statt. Sämtliche anderen Vor- und Nachbereitungsarbeiten für die Lehrveranstaltungen werden in seinem Arbeitszimmer ausgeübt, da hierfür auf der Universität nicht der nötige Platz vorhanden sei. Es handle sich dabei nicht bloß um eine Bequemlichkeit oder eine pauschal angenommene Raumnot, sondern sei es Faktum, dass ein eigener Arbeitsbereich an der Universität für den Bf. nicht vorhanden sei. Die Frage des Mittelpunktes der Arbeit des Bf. sei differenziert zu beurteilen.

Weiters seien das Üben und Proben nicht Hilfsleistungen, während das Vortragen vor den Studierenden die Basis des Berufes des Bf. darstellen. Die berufliche Tätigkeit des Bf. erfordere ein musikalisches Niveau, welches durch die bloße regelmäßige Arbeit am Instrument nicht erreiche und gehalten werden könne. Dergestalt erschöpfe sich die Tätigkeit des Übens und Probens nicht im Einstudieren eines bestimmten Stücks oder Vortragsprogrammes für bestimmte Vorlesungen, sondern erfordere eben ein regelmäßiges und dauerhaft ausgeübtes Spielen des Instrumentes, um die künstlerischen Fertigkeiten zu erhalten und zu steigern (VwGH 2001/15/0052). Solcherart sei daher im Beschwerdefall der Mittelpunkt der Tätigkeit des Bf. an dem Ort anzunehmen, indem er die überwiegende Zeit an seinem Instrument verbringe. Im gegenständlichen Beschwerdefall sei dies das Musikzimmer des Bf.

Aber auch das Vorbereiten für die Vorlesungen und die Prüfungen erfordern einen sehr hohen Zeitaufwand und eine eigene Bibliothek. Die Bibliothek an der Universität sei für die Tätigkeiten des Bf. nicht mehr ausreichend. Der Bf. habe in jahrelanger Tätigkeit eine eigene Bibliothek eingerichtet, um seinem Lehrauftrag auch entsprechend nachkommen zu können. Es wäre auch unzumutbar, die vom Bf. gesammelten Werke gemeinsam etwa

mit anderen Kollegen aufzubewahren. Diese seien eben gesondert aufzubewahren um nicht nur einem Verlust vorzubeugen, sondern jedenfalls immer für den Bf. greifbar zu sein. Weiters mache es auch keinen Sinn, wenn der Bf. seine gesammelte Bibliothek an der Universität aufbewahre, wo nicht sein überwiegender Arbeitsplatz sei. Er benötige seine Bibliothek und Arbeitsmaterialien in jenem Zimmer, in dem er auch seine Arbeit verrichte. Dies sei das gegenständlichen Musikzimmer. Die gegenständliche Nutzung des Musikzimmers sei nicht eine berufliche Veranlassung, etwa da es in diesem Musikzimmer angenehmer wäre zu arbeiten als auf der Universität, sondern sei das gegenständliche Musikzimmer unbedingt erforderlich, um den überwiegenden Teil der Arbeit des Bf. nachzugehen. Vom zeitlichen Aufwand her betrachtet werde die weitaus überwiegende Zeit der Arbeitsleistung selbst, als auch die Zeiten der Vorbereitung und Nachbereitung der Arbeitsleistungen, im gegenständlichen Musikzimmer verbracht.

Aus diesen Ausführungen ergebe sich auch unter der Annahme, dass das Musikzimmer im Wohnungsverband gelegen wäre, eine überwiegende berufliche Nutzung dieses Zimmers und sei in diesem Fall auch eine steuerliche Geltendmachung der Aufwendungen und Abschreibungen zu genehmigen.

Im **Vorlagebericht** beantragte die belangte Behörde, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen, weil ein zur Berufsausübung dienender Wohnraum steuerlich nur berücksichtigt werden könne, wenn er sich als für die Berufsausübung unbedingt notwendig erweise. Nach Ansicht der belangten Behörde habe der Bf. diese Notwendigkeit nicht nachgewiesen.

Liege das Arbeitszimmer im Wohnungsverband, wovon die belangte Behörde ausgeht, können die Aufwendungen nicht als Werbungskosten abgezogen werden, weil sich der Mittelpunkt der Tätigkeit außerhalb des Zimmers befindet.

Beweiswürdigung

Im Zuge des Beschwerdeverfahrens fand am 1.09.2014 auf der verfahrensgegenständlichen Liegenschaft im Beisein des Bf. und des steuerlichen Vertreters eine Nachschau statt.

Im Protokoll über diese Nachschau wird festgehalten, dass das Arbeitszimmer zum einen über die Garage und zum anderen durch die Wohnungstüre über den Vorraum mit anschließender Schleuse betreten werden kann. Es gibt in diesem Zimmer nur eine einzige Türe (Brandschutztüre), die in diese Garage führt. Das Musikzimmer/ Arbeitszimmer befindet sich auf derselben Liegenschaft bzw. im gleichen Gebäude (Einfamilienhaus).

Im Zimmer befinden sich: Auf der einen Seite ist es verbaut mit einem Bücherregal, das mit Fachliteratur gefüllt ist. Auf der zweiten Seite neben der Türe befindet sich ein Helmholtz-Resonator zur Dämpfung der Bassfrequenz. Auf der dritten Seite, auf der sich zwei Fenster befinden, sind ein Luftentfeuchter, ein Radiator, ein Notenpult und ein Stuhl. Auf der vierten Seite befindet sich ein elektronisches Piano, mit dem man stumm spielen kann, eine Stereoanlage und ein Schreibtisch mit Stuhl samt Laptop. In der Mitte

des Raumes befindet sich ein Flügel mit einem Hocker und einer Ablage für Noten. Auf der Decke befindet sich ein Deckensegel mit Leuchtplatten. Die seitlichen Wände des Studios sind so gebaut, dass parallele Wände vermieden worden sind. Auch die Decke ist pultförmig, mit einer Neigung gebaut, um Flatterechos zu vermeiden.

In der mündlichen Verhandlung am 14.10.2014 wurde ergänzend vorgebracht:

Betreffend der Zustellung des Erkenntnisses des BFG wird vorgebracht, dass dieses an den steuerlichen Vertreter Mag. Paleczek zugestellt werden soll, da er der Rechtsvertreter im Rechtsmittelverfahren ist und eine diesbezügliche Zustellvollmacht vom Beschwerdeführer vor dem BFG erteilt wurde.

Die mündliche Verhandlung findet auf Antrag der Partei statt.

Vorgelegt wurde die unterschriebene Niederschrift des Lokalaugenscheines vom 1.09.2014 mit dem Vermerk, dass Änderungen am Protokoll in der Verhandlung noch vorgenommen werden.

Mag. Paleczek: Weiters vorgebracht wird, dass das Arbeitszimmer keine Tür zur Terrasse hat und nur über die Garage betreten werden kann, und somit kein Anknüpfungspunkt zu den Privaträumen des Beschwerdeführers vorliegt. Das Arbeitszimmer bildet einen eigenen Brandabschnitt und beinhaltet eine eigene Brandschutztür. Würde das Arbeitszimmer im Wohnungsverband liegen, wäre laut Baupolizei ein eigener Brandabschnitt nicht notwendig.

Der erste Satz der Niederschrift wird dahin gehend korrigiert, dass das Arbeitszimmer einerseits über die Garage und andererseits durch die Wohnung und eine Schleuse mit Brandschutztür zur Garage betreten werden kann.

Ersetzt wird der Satz: "....Helmholtz-Resonator zur Dämpfung der Bassfrequenz" auf "Helmholtz-Resonator zur Dämpfung der tiefer Bassfrequenzen des Klavierklanges beim Spiel".

"Auf der Decke befindet sich ein Deckensegel mit Leuchtplatten" wird ergänzt "von der Decke mit Stahldrähten abgehängt sind zwei akustische Deckensegel mit Leuchtplatten zwecks besserer Strahlung des Schalls. Es hande sich dabei nicht um eine Dekoration des Raumes, sondern um eine schalltechnische Auflage."

Die seitlichen Wände des Studios sind so gebaut, dass parallele Wände vermieden worden sind, um Flatterechos zu vermeiden. Aus demselben Grund ist die Decke pultförmig mit einer Neigung gebaut.

All diese Maßnahmen inkl. der Schallschutztüren und inkl. der angebrachten Schallschutzfenster wurden behördlich vorgeschrieben, weil es sich um ein zur Berufsausübung dienendes Arbeitszimmer handelt.

Nachgefragt wird von der Richterin, was unter dem Begriff "behördlich" verstanden wird: "die Baupolizei".

Der Vertreter des Finanzamtes fragt nach, ob die baupolizeilichen Bescheide vorgelegt werden können?

Mag. Paleczek gibt zu Protokoll, dass Bescheide vorliegen.

Der Beschwerdeführer habe die finanziellen Mehrbelastungen nur deshalb vorgenommen, damit dieses Zimmer als beruflich genutztes Arbeitszimmer verwendet werden darf.

Der Vertreter des Finanzamtes bringt vor, dass diese zweite Brandschutztür zum Musikzimmer von der Baupolizei nur aus diesem Grund vorgeschrieben wurde, weil dieser Raum nur über die Garage betreten werden kann. Die Auflagen der Baupolizei werden unabhängig der Nutzung erteilt.

Mag. Paleczek: Wenn es sich um eine Nebentür zur Garage handelt, werde keine Brandschutztür benötigt. Hingewiesen wird nochmals, dass dieser Raum extra so gebaut wurde und eben vom Wohnbereich separiert ist. Wenn es vom Beschwerdeführer gewollt gewesen wäre, dass sich dieses Zimmer im Wohnungsverband befindet, hätte er das Haus mit wesentlich kleinerem finanziellem Aufwand ausbauen können.

Mag. Paleczek beantragt abschließend der Beschwerde statt zu geben.

Der Vertreter des Finanzamtes vertritt die Meinung, dass das Musikzimmer im Wohnungsverband gelegen ist. Es befindet sich auf einer Liegenschaft und auch nach dem Schrifttum (Doralt) ist ein gemeinsamer Eingang Kennzeichen für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Einheit.

Abschließend beantragt er, die Beschwerde abzuweisen.

Rechtslage

Hingewiesen wird, dass die am 31. Dezember 2013 anhängigen offenen Berufungen (bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen) gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände 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.

Erwägungen

1. "... ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer"

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband liegt, richtet sich nach der Verkehrsauffassung. Ein Arbeitszimmer liegt dann im Wohnungsverband, wenn das Zimmer an sich nach der Verkehrsauffassung einen Teil der Wohnung (oder etwa des Einfamilienhauses) darstellt. Dafür spricht jedenfalls, wenn es von der Wohnung aus begehbar ist (vgl. Hofstätter/ Reichel, EStG 1988 III, Tz 6.1 zu § 20). Dass das Arbeitszimmer auch über einen separaten Eingang von außen verfügt, ist dabei nicht von entscheidender Bedeutung (vgl. VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176). Ein Arbeitszimmer liegt daher stets dann im Wohnungsverband, wenn es mit den privat genutzten Räumen über einen gemeinsamen Wohnungseingang verfügt (vgl. VwGH 13.10.1999, 99/13/0093), selbst wenn das Arbeitszimmer ohne Betreten des Wohnbereiches unmittelbar vom Eingang her erreicht werden kann (VwGH 19.12.2000, 99/14/0283; VwGH 22.1.2004, 2001/14/0004).

Der Wohnungsverband erstreckt sich auf die wirtschaftliche Einheit. Ein Arbeitszimmer liegt daher im Wohnungverband, wenn es sich in derselben Wohnung oder im privaten Wohnhaus oder auf demselben Grundstück befindet.

Im gegenständlichen Fall verfügt das Arbeitszimmer zwar über einen separaten Eingang und ist nicht direkt mit dem übrigen Wohnungsverband verbunden, es liegt jedoch auf derselben Liegenschaft und kann auch von den Wohnräumen - über eine Schleuse und eine Garage - betreten werden.

Nch Ansicht des Bundesfinanzgerichtes liegt im gegenständlichen Fall ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer vor. Aufwendungen oder Ausgaben hierfür sind nur unter den Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 abzugsfähig.

Das Einbauen der Brandschutztür vermag der Beschwerde nicht zum Erfolg verhelfen, da die Baupolizei lediglich baupolizeiliche Maßnahmen vorschreibt, jedoch keine Auskunft über die steuerliche Abzugsfähigkeit von Räumen erteilen kann.

2. Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit d EStG 1988 darstellt, hat ebenfalls nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen (siehe sinngemäß Rz 329 der LStRL 2002). Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen. Im Zweifelsfall ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (vgl. VwGH 28.11.2000, 99/14/0008; VwGH 19.12.2000, 99/14/0283).

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

von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer kommt daher nur bei der Tätigkeit bzw. Einkunftsquelle in Betracht, für die (berufsbildbezogen) der Mittelpunkt der Tätigkeit jedenfalls in einem Arbeitszimmer liegt (vgl. VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176).

Hinsichtlich der Tätigkeit eines Universitätslehrers ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass bei derartigen Tätigkeiten die außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübte Tätigkeitskomponente das Berufsbild entscheidend prägt. Die mit dieser Tätigkeit verbundene Tätigkeitskomponente, die auf das Arbeitszimmer entfällt, ist demnach bei der Beurteilung des Berufsbildes nicht wesentlich (vgl. VwGH 24.6.2004, 2001/15/0052, VwGH 20.1.1999, 98/13/0132; VwGH 3.7.2003, 99/15/0177).

Der Verwaltungsgerichtshof geht in ständiger Rechtsprechung davon aus, dass der Mittelpunkt einer Lehrtätigkeit nach der Verkehrsauffassung nicht im (häuslichen) Arbeitszimmer, sondern an jenem Ort gelegen ist, an dem die Vermittlung von Wissen und technischen Können selbst erfolgt. Eine solche Lehrtätigkeit kann naturgemäß nicht in einem im häuslichen Wohnungsverband befindlichen Arbeitszimmer des an öffentlichen Einrichtungen unterrichtenden Lehrers vorgenommen werden. Auch wenn für die Lehrtätigkeit eine Vorbereitungszeit sowie eine Zeit für die Beurteilung schriftlicher Arbeiten erforderlich ist, so stellt diese Tätigkeit nicht den Mittelpunkt der Lehrtätigkeit dar (VwGH vom 26.5.1999, 98/13/0138; VwGH vom 29.1.2003, 99/13/0076).

Dass der Bf. zudem konkrete Vorbereitungen zu Hause vornimmt, und die musikalische Fort- und Weiterbildung seiner Fertigkeit sowie das Aufzeigen von neuen Entwicklungen und Trends ein ständiges Üben und Proben erfordere, steht der Tatsache, dass eine Lehrtätigkeit nicht nur aus praktischen Übungen besteht, sondern auch aus Theorie (Vermittlung von Wissen) und der Weitergabe des Könnens an der Universität, nicht entgegen. Einkommensteuerrechtlich bedeutend ist in diesem Zusammenhang, dass der Bf. Einkünfte aus einem Lehrauftrag bezogen hatte und der materielle Schwerpunkt eines Professors für Klavier - wie bereits ausgeführt - im Unterrichten an der Universität liegt, weshalb in diesem Fall ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nicht den Tätigkeitsmittelpunkt begründen kann.

Dass extreme Raumnot an der Hochschule für X herrscht und in diesem Zusammenhang ein Musizieren auf hohem Niveau eine entsprechende Vorbereitungszeit notwendig macht, ändert nichts an der Tatsache, dass das Unterrichten, durch das der Bf. die in Rede stehenden Einkünfte bezogen hatte, unabhängig von der im häuslichen Arbeitszimmer erbrachten Zeit nicht in diesem, sondern an der Universität erfolgt und daher die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer einkommensteuerrechtlich nicht zulässig ist.

Der vom Bf. erfolgte Verweis auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.6.2004, 2001/15/0052, bleibt im Beschwerdeverfahren ohne Erfolg, zumal die Beschwerdeführerin im dortigen Fall einerseits Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als Vertragslehrerin am Salzburger Mozarteum, und andererseits Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Konzertpianistin erzielte und der Verwaltungsgerichtshof

in seinem Erkenntnis zum Mittelpunkt der Lehrtätigkeit den Standpunkt vertritt, dass es "auf den von der Beschwerdeführerin hervorgehobenen Grad des Wissens und der Fertigkeiten der Schüler, auf den Unterschied zwischen Vermitteln von Grundkenntnissen des "Musizierens durch einen Musikschullehrer" und der "Begleitung auf dem Weg zur künstlerischen Karriere ihrer Studenten zum Konzertfachdiplom" dabei nicht ankommt."

Der Verwaltungsgerichtsgerichtshof 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, während der Mittelpunkt der Tätigkeit einer Konzertpianistin nach der Verkehrsauffassung an dem Ort anzunehmen ist, an dem sie die überwiegende Zeit an ihrem Instrument, im damaligen Beschwerdefall, in dem in Rede stehenden Arbeitszimmer, verbringt. Die gleiche Rechtsmeinung vertritt der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 20.1.1999, 98/13/013, hinsichtlich eines Arbeitszimmers eines AHS - Lehrers, nämlich dass "der Mittelpunkt der Lehrtätigkeit nach der Verkehrsauffassung zweifellos jener Ort ist, an dem die Vermittlung von Wissen und Können selbst erfolgt."

Im Erkenntnis vom 16. Mai 2005, 2000/14/0150 wurde diese Sichtweise auf einen Orchestermusiker übertragen und unter Bezugnahme auf die von der dort belangten Behörde ins Treffen geführte Vorjudikatur ausgeführt, dass die Vorbereitungs- und Korrekturtätigkeit eines Lehrers mit dem Üben der Fertigkeiten eines Musikers nicht vergleichbar seien.

Aus all dem folgt, dass im gegenständlichen Verfahren nach der Verkehrsauffassung und ständigen Rechtsprechung der Mittelpunkt der Lehrtätigkeit des Bf. als Universitätsprofessor für Klavier nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt und demnach die in Streit stehenden Raumkosten nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen waren.

Dieser Raum bildet folglich nicht den Mittelpunkt der gesamten und betrieblichen Tätigkeit des Bf.

Daran ändert auch der Umstand, dass für die gegenständliche Lehrtätigkeit an der Hochschule für X nach dem Vorbringen des Bf. eine Übungstätigkeit in einem zeitlich hohen Ausmaß an den im häuslichen Arbeitszimmer stehenden Klavier nichts, weil diese Übungstätigkeit nicht den Mittelpunkt der Lehrtätigkeit, also die unmittelbare Vermittlung von Wissen und Können an die Studierenden darstellt. Der Charakter als Wohnraum ging auch durch die in der Niederschrift beschriebenen Maßnahmen, wie Anbringen eines Helmholtz-Resonators zur Dämpfung tiefer Bassfrequenzen des Klavierklanges, eines akustischen Deckensegels mit Leuchtplots zwecks besserer Strahlung des Schalls, Vermeiden paralleler Wände zur Vermeidung von Flatterechos und einer pultförmigen Decke, der Einbau einer Schallschutztür und Schallschutzfenster nicht verloren.

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

a) Tätigkeiten (Berufsbilder), deren Mittelpunkt (Schwerpunkt) jedenfalls **außerhalb eines Arbeitszimmers** liegt:

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH sind Tätigkeiten, deren Mittelpunkt jedenfalls außerhalb eines Arbeitszimmers liegen:

Lehrer (vgl. VwGH 20.1.1999, 98/13/0132, VwGH 26.5.1999, 98/13/0138, VwGH 17.5.2000, 98/15/0050, VwGH 27.5.2000, 99/15/0055, VwGH 9.9.2004, 2001/15/0181), Richter, Politiker, Dirigent (UFS 28.3.2003, RV/0359-S/02, UFS 8.4.2004, RV/0130-S/04), darstellender Künstler (UFS 28.3.2003, RV/0359-S/02, UFS 8.4.2004, RV/0130-S/04), Vortragender (VwGH 3.7.2003, 99/15/0177, VwGH 22.1.2004, 2001/14/0004, VwGH 19.4.2006, 2002/13/0202, VwGH 25.10.2006, 2004/15/0148), Freiberufler mit auswärtiger Betriebsstätte (Kanzlei, Praxis usw.; VwGH 3.7.2003, 99/15/0177), Hochschullehrer (UFS 4.4.2003, RV/0175-G/02, RV/0082-G/02) und Lehrbeauftragten (UFS 1.9.2005, RV/0839-W/03 zum Lehrbeauftragten an einer Kunsthochschule, UFS 31.5.2006, RV/1860-L/02 zum Lehrbeauftragten an einer Universität und UFS 19.12.2006, RV/0583-S/06 zum Lehrbeauftragten an einer Fachhochschule).

Der Mittelpunkt der Tätigkeit eines Vortragenden liegt vom materiellen Gehalt her nach der Verkehrsauffassung nicht im häuslichen Arbeitszimmer, sondern an jenem Ort, an dem die Vermittlung von Wissen selbst erfolgt (VwGH 19.04.2006, 2002/13/0202).

b) Tätigkeiten (Berufsbilder), deren Mittelpunkt (Schwerpunkt) **in einem Arbeitszimmer** liegt:

Die Tätigkeit wird entweder ausschließlich in einem Arbeitszimmer ausgeübt oder umfasst (Tätigkeits-)Komponenten, die außerhalb des Arbeitszimmers und solche die in einem Arbeitszimmer ausgeübt werden, wobei die (Tätigkeits-)Komponente, die auf das Arbeitszimmer entfällt, typischerweise nicht als für das Berufsbild (bloß) unwesentlich zu bezeichnen ist.

Beispiele: Gutachter, Schriftsteller, Dichter, Maler, Komponist, Bildhauer, ...

3. Notwendigkeit

Die auf das Arbeitszimmer entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung sind nur dann abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes 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. VwGH 23.5.1996, 94/15/0063, VwGH 31.10.2000, 95/15/0186).

Die Notwendigkeit ist nicht erforderlich, wenn der Raum seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt, sodass eine private Nutzung ausgeschlossen ist. Die Rechtsprechung versagt jedoch mangels Notwendigkeit den Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bei Universitätsprofessoren (VwGH 25.11.1997, 93/14/0193, VwGH 16.12.2003, 2001/15/0197).

4. Einrichtung

Die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer und für Einrichtungsgegenstände der Wohnung setzt stets voraus, dass die Art der Tätigkeit

des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt notwendig macht und dass der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird (vgl. Rz 324, VwGH 31.10.2000, 95/15/0186). Die Notwendigkeit ist zwar kein Wesensmerkmal des Betriebsausgaben- oder Werbungskostenbegriffs, es handelt sich dabei aber nach der Rechtsprechung um ein sachlich geeignetes Merkmal für die Anerkennung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten, wenn Aufwendungen eine Berührung mit der Lebensführung aufweisen oder in einer Sphäre anfallen, die sich der sicheren Nachprüfung durch die Finanzbehörden entzieht. Die Abzugsfähigkeit ist nur gegeben bei Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit.

Vom Abzugsverbot sind auch die Einrichtungsgegenstände der Wohnung bzw. des Arbeitszimmers erfasst, selbst wenn sie (auch) betrieblich bzw. beruflich genutzt werden. Einrichtungsgegenstände sind Gegenstände, die nach der Verkehrsauffassung entsprechend ihrer Zweckwidmung in erster Linie der Bewohnbarkeit von Räumen dienen. Als Einrichtungsgegenstände sind beispielsweise Stühle, (Schreib-)Tische, (Schreibtisch-)Lampen, Schränke, Vorhänge, Teppiche, Bilder, Wandverbauten, Bücherregale und Kommoden anzusehen. Entsprechend den Erläuterungen sind Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände wie zB Bücherregale sowie als Einrichtungsgegenstände anzusehende Schreibtische auch dann nicht abzugsfähig, wenn sie als Arbeitsmittel im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 anzusehen wären. Typische Arbeitsmittel wie zB Computer einschließlich Computertische, Kopier- und Faxgeräte, Drucker, EDV-Ausstattungen, Telefonanlagen bleiben hingegen bei entsprechender beruflicher oder betrieblicher Verwendung abzugsfähig, und zwar auch dann, wenn sie in Privaträumen oder einem nicht abzugsfähigen Arbeitszimmer aufgestellt werden.

Da nach der zitierten Gesetzebestimmung die Kosten der Einrichtung des Arbeitszimmers dasselbe Schicksal teilen, sind die den Aufwendungen in Form der AfA für die Bücherregalwand, Akustikeinbauten, Beleuchtung, elektronische Anschlüsse, Vorhänge und Karniesen und akustische Beratung der Abzug als Werbungskosten zu versagen. Die Ausgaben für den Computer in Höhe von 133,10 € werden als Werbungskosten anerkannt.

5. Nicht unter den Begriff Arbeitszimmer fallen im Wohnungsverband gelegene Räume, die auf Grund der **funktionellen Zweckbestimmung und Ausstattung** entsprechend der Verkehrsauffassung von vornherein der Betriebs- bzw. Berufssphäre des Bf. zuzuordnen sind. Nach den erläuternden Bemerkungen sind "Räumlichkeiten, die auf Grund ihrer Ausstattung für eine Berufs(Betriebs)ausübung typisch sind und eine Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung üblicherweise nicht gestatten (Ordinationsräume, Labors, Fotostudios, ...) , [...] vom Begriff Arbeitszimmer nicht erfasst."

Das Bundesfinanzgericht kam zum Ergebnis, dass der zu beurteilende Raum mit einem "häuslichen Arbeitszimmer", nicht aber mit einem "Ordinationsraum, Labor, Fotostudio etc." vergleichbar ist.

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 an der Hochschule für X als Werbungskosten kommt daher nicht in Betracht. Der Mittelpunkt dieser Tätigkeit liegt dort, "wo die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt", somit an der Hochschule für X und nicht in den im Wohnhaus des Bf. befindlichen Arbeitszimmer.

6. "ein außerhalb des Wohnungsverbandes gelegenen Arbeitszimmer"

Hinzugefügt wird, selbst wenn das Arbeitszimmer außerhalb des Wohnungsverbandes gelegenen wäre, die Aufwendungen bzw. Ausgaben nicht abzugsfähig wären.

Für ein außerhalb des Wohnungsverbandes gelegenen Arbeitszimmer gilt die Bestimmung des § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG nicht. Es muss allerdings bei einem nicht in den Wohnungsverband eingegliederten Arbeitszimmer die berufliche Verwendung **notwendig** sein und ein **Ausmaß** erreichen, das ein eigenes Arbeitszimmer rechtfertigt. Gelegentliche Korrekturarbeiten reichen selbst für den Fall nicht aus, dass der Raum nicht zu Wohnzwecken verwendet wird (vgl. VwGH 14.3.1990, 89/13/0102). Wie bereits oben ausgeführt, liegt keine Notwendigkeit vor.

Werbungskosten in Höhe von insgesamt 1.266,85 € konnten berücksichtigt werden:

Fachliteratur	120,28 €
Büromaterial	41,34 €
Telefon	264,96 €
Service Flügel	504,00 €
Virenschutz	14,97 €
GWG	188,00 €
Computer - AfA	133,10 €
Summe	1.266,85 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden. Es sind Werbungskosten in Höhe von insgesamt 1.266,85 € anzuerkennen.

Zulässigkeit einer Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der

bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Die Revision ist nicht zulässig, da die zugrundeliegende Rechtsfrage durch die zitierte Rechtsprechung des VwGH ausreichend beantwortet ist.

Wien, am 4. November 2014