



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 16. Juli 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfaehr, vertreten durch FA, vom 2. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Musikschullehrerin) beantragte in ihrer am 16. März 2008 auf elektronischem Weg eingebrachten **Steuererklärung 2007** die Berücksichtigung von Werbungskosten im Ausmaß von 5.468,04 €.

Mit **Ersuchen um Ergänzung** vom 23. April 2008 seitens des zuständigen Finanzamtes wurde die Berufungswerberin aufgefordert, die Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen durch Vorlage entsprechender Unterlagen und Belege nachzuweisen.

Mit **Eingabe vom 13. Mai 2008** wurde in einer Aufstellung diesem Ersuchen entsprochen.

In einer weiteren **Eingabe vom 6. Juni 2008** seitens der steuerlichen Vertretung der Berufungswerberin wurden zusätzliche Informationen nachgereicht (im Folgenden erfolgt die Wiedergabe der hier streitrelevanten Inhalte):

ad Berufsbild:

Die Berufungswerberin sei Angestellte des Landes Oberösterreich als Musikschullehrerin.

Daneben würde sie das Masterstudium „Querflöte“ an der Anton Bruckner Privatuniversität Linz absolvieren.

An der Landesmusikschule sei die Berufungswerberin unter anderem auch für die Ausbildung hochbegabter Schülerinnen und Schüler zuständig und verantwortlich und würde diese bis zur Hochschulreife führen.

Das Studium würde zum einen eine Fortbildungsmaßnahme darstellen, um im ausgeübten Beruf als Musikschullehrerin „auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden“ und würde „der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf“ dienen.

Zum anderen würde dieses Studium auch als Bildungsmaßnahme dienen, um künftig als Konzert- und Soloflötistin tätig werden zu können. Dies würde auch mit der derzeit ausgeübten Tätigkeit nach der üblichen Verkehrsauffassung jedenfalls in engem Zusammenhang stehen.

Studiengebühr: 208,30 €

Fahrtkosten: 1.834,92 €

Taggelder (15 Tage): 231,00 €

ad Arbeitsmittel:

Das Arbeitszimmer sei 2007 errichtet (Ausbau eines bislang nicht genutzten, separaten Gebäudeteiles) und als entsprechend schallgedämpfter Raum ausgestattet worden. Der Musikraum würde nahezu ausschließlich zum Üben und Proben dienen, sowohl für einzelne konkrete Konzertauftritte iRd Dienstverhältnisses als Musikschullehrerin bzw. im Rahmen des Universitätsstudiums, überwiegend jedoch für „regelmäßiges und dauerhaft ausgeübtes Spielen des Instrumentes, um die künstlerischen Fertigkeiten zu erhalten und zu steigern“ (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0052; UFSW 31.5.2006, RV/1778-W/03). Dies sei sowohl für den ausgeübten Beruf einer Lehrerin an der Landesmusikschule unabdingbare Voraussetzung als auch Basis für die angestrebte und konkret vorbereitete Tätigkeit als Konzert- und Soloflötistin.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2007** vom 2. Juli 2008 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2007 abweichend von den erklärten Daten festgesetzt.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 würden Tagesgelder als Fortbildungskosten nur bei Vorliegen einer Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 in Betracht kommen. Allerdings würde es infolge der über einen längeren Zeitraum zum Schulungsort erfolgten Fahrten zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit kommen. Tagesgelder würden daher nur für die Anfangsphase von fünf Schultagen zustehen.

Werbungskosten für ein Arbeitszimmer und dessen Einrichtung würden nur dann Vorliegen,

wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bilde.

Diese Voraussetzungen seien nicht gegeben, daher hätten die diesbezüglich als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen nicht berücksichtigt werden können. Die Werbungskosten wurden mit einem Betrag von 4.555,68 € berücksichtigt.

Mit Eingabe vom 16. Juli 2008 wurde **Berufung** gegen den Bescheid vom 2. Juli 2008 eingebracht.

ad Fortbildungskosten:

Anstatt der beantragten Diäten für 15 Tage seien überhaupt keine Diäten gewährt worden. Es werde der Abzug von Diäten für 5 Tage entsprechend der Begründung beantragt.

ad Arbeitsmittel:

Die Kürzung der Privatanteile sei nicht näher begründet; im Sinne einer konsensualen Lösung werde diese zusätzliche Kürzung vorerst nicht weiter bekämpft.

Die Kürzung des Abzuges der geltend gemachten Kosten für das Arbeitszimmer iHv 524,98 € werde jedoch bekämpft. Hier dürfe auf das Schreiben vom 6. Juni 2008 mit genaueren Ausführungen und Judikaturverweisen hingewiesen werden. Ergänzend werde angemerkt, dass die Berufungswerberin täglich mehrere Stunden zum Vorbereiten und insbesondere zum Üben am Instrument in diesem Arbeitszimmer verbringe.

Mit **Vorlagebericht** vom 5. September 2008 wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In einem **Vorhalt** vom 22. September 2009 seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde die Berufungswerberin aufgefordert weitere Angaben nachzureichen:

Hinsichtlich des Privatanteiles wurde ausgeführt, dass das Finanzamt die beantragten GWG (140,94 €) um einen Privatanteil von 40% auf nunmehr 84,56 € gekürzt hätte.

Ebenso seien die PC Aufwendungen (AfA) von 250,00 € auf 150,00 € gekürzt worden (ebenfalls um 40%).

Weiters wurde ersucht, bekannt zu geben, ob das Ziel als Konzert- bzw. Soloflötistin tätig zu werden, nunmehr bereits realisiert worden sei.

Nach dem derzeit vorliegenden Sachverhalt sei von zwei Einkunftsquellen (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Musikschullehrerin) und Einkünfte aus selbständiger Arbeit (Berufsmusikerin)) auszugehen.

Nach den Darstellungen des VwGH sei bei mehreren Einkunftsquellen jede für sich zu prüfen, ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt.

Bei einem Lehrer sei schon berufsbildbezogen von keinem Mittelpunkt der Tätigkeit im Arbeitszimmer auszugehen; bei einem Berufsmusiker schon (vgl. VwGH 24.6.2004,

2001/15/0052; 24.10.2005, 2001/13/0272).

Das würde also heißen, dass das Arbeitszimmer anteilig anzuerkennen wäre; der VwGH spricht hier von einer Aufteilung im Verhältnis der aus der jeweiligen Einkunftsquelle geflossenen Einnahmen.

Da im gegenständlichen Fall aber noch keine Einnahmen aus der Tätigkeit als Musikerin vereinnahmt worden seien, müsse eine andere Regelung gefunden werden (vorweggenommene Betriebsausgaben). Eine Möglichkeit wäre hier die zukünftigen Einnahmen zu schätzen. Z.B. Anteil der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit an den Gesamteinkünften rd. 30%. Somit wären 30% der beantragten Aufwendungen als vorweggenommene Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Ich ersuche um diesbezügliche Stellungnahme.

Mit **Eingabe vom 28. Oktober 2009** wurde seitens der steuerlichen Vertretung hierzu folgende Stellungnahme übermittelt:

„ad Tätigkeit als Konzert- bzw. Soloflötistin:

Meine Mandantin hat im Sommersemester 2009 das Masterstudium „Querflöte“ an der Anton-Bruckner-Privatuniversität Linz erfolgreich abgeschlossen und damit den akademischen Grad „Master of Arts (MA)“ erworben.

Sie ist neben ihrer Konzerttätigkeit bei der Stadtkapelle P seit Jahren im Sinfonischen Blasorchester (SBO) P engagiert und wurde 2008 für einige Konzerte auch vom SBO R eingeladen. Die Sinfonischen Blasorchester stellen Auswahlorchester der Spitzenmusiker der einzelnen Bezirke dar, die für Konzertauftritte oder CD-Produktionen immer wieder neue Talente aufnehmen und weit über die Landesgrenzen hinaus bekannt sind. Die Mitwirkung dabei ist nicht nur eine Ehre und Auszeichnung für den einzelnen Musiker, sondern bietet insbesondere die Möglichkeit, in Fachkreisen zunehmend bekannt zu werden und Kontakte mit Dirigenten, Komponisten, Musikveranstaltern u.a. zu knüpfen.

Konzertprogramme bzw. -plakate der solistischen Auftritte meiner Mandantin in den Jahren 2007 bis lfd. liegen auszugsweise bei. Dazu ist anzumerken, dass neben Auftritten an der Anton-Bruckner-Privatuniversität meine Mandantin bereits einige Veranstaltungen selbst (mit-)organisiert hat (Benefizkonzert Pg 27.6.2009, Konzert „Aussenseiter“ am 25.5.2009, Konzert LMSG 19.9.2009, Lehrerkonzert 19.3.2007) bzw. sich als Solistin einbringen konnte („Außerhalb der Zeit“ 3.12.2008, Hospitzvortrag 8.10.2008).

Für die CD-Produktion „The dream catchers“ arrangierte meine Mandantin die Querflötenpassagen zu einem Song und spielte diese im Studio selbst ein.

Aktuell arbeitet sie mit dem Komponisten Alfred Lauss-Linhart an einer Studioeinspielung, der eine Konzertreise durch Österreich im kommenden Jahr folgen soll.

Da es durchaus schwierig ist, gerade als junge Künstlerin am Kunstmarkt entsprechend Fuß

zu fassen, erfolgten die o.a. Konzertengagement idR ohne Gage. Ziel ist vielmehr, zur technischen Fertigkeit am Instrument noch Bühnenfertigkeit zu sammeln und einem interessierten Fachpublikum zunehmend bekannt zu werden, um in Folge attraktive Engagements zu erhalten. Das aktuelle Projekt mit Alfred Lauss-Linhart bspw. entspringt diesen Bemühungen und wird auch finanziell honoriert werden.

Die Konzert- bzw. Soloflötistentätigkeit wird von meiner Mandantin - neben ihrem Dienstverhältnis als Musiklehrerin - ernsthaft und zielstrebig weiterverfolgt, wobei zusehends Einnahmenerzielungsabsicht gegeben ist.

ad Musiklehrerin:

In Hinblick auf die berufsbildbezogene Beurteilung hinsichtlich eines Arbeitszimmers ist zwischen dem Berufsbild eines Lehrers und jenem eines Musiklehrers zu unterscheiden. Während bei einem Lehrer nach dem typischen Berufsbild der Schwerpunkt der Berufsausübung in der Schule liegt, ist bei einem Musiklehrer, insbesondere im Bereich der gehobenen Ausbildung bis zur Hochschulreife, die eigene Fertigkeit am Instrument und damit verbunden die Fähigkeit, diese weiterzugeben, durchaus entscheidend. Wie auch bereits der VwGH (24.06.2004, 2001/15/0052) für eine Pianistin erkannt hat, so erfordert auch die Tätigkeit eines Musiklehrers „ein musikalisches Niveau, welches durch regelmäßige Arbeit am Instrument zu erreichen und zu halten ist.“ Dies „erfordert eben ein regelmäßiges und dauerhaft ausgeübtes Spielen des Instrumentes, um die künstlerischen Fertigkeiten zu erhalten und zu steigern.“

ad „Arbeitszimmer“:

Der in Rede stehende Raum liegt im Dachgeschoß über dem Wohnraum und ist mit diesem durch eine Stiege mit Schallschutztüre verbunden. Der restliche Teil des Dachgeschosses ist nicht ausgebaut. Der Grundriss des Raumes ist U-förmig. Ob dieser Raum überhaupt als Wohnraum geeignet wäre, ist zu bezweifeln.

Dieser Raum wurde bislang eher unspezifisch als „Arbeitszimmer“ bezeichnet. Es ist fraglich, ob der Fachbegriff des „Arbeitszimmer“ iSd § 20 (1) Z 2 lit. d EStG überhaupt den betreffenden Raum erfasst oder ob dieser Raum nicht iSd Ausführungen in RZ 325 ESt-RI „entsprechend der Verkehrsauffassung von vornherein der Betriebs- bzw. Berufssphäre des Steuerpflichtigen zuzuordnen“ ist.

Zwischenergebnis:

Die Tätigkeit als Konzert- bzw. Soloflötistin wird von meiner Mandantin ernsthaft angestrebt bzw. ausgeübt. Nennenswerte Einnahmen konnten daraus bislang noch nicht erzielt werden. Solche werden angestrebt, eine „Planung“ ist gerade in der Musikbranche jedoch nahezu unmöglich.

Auch für die Tätigkeit als Musiklehrerin, woraus Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit

erzielt werden, ist das Musikzimmer von besonderer Bedeutung, um die in diesem Beruf erforderlichen Fertigkeiten am Instrument zu erhalten und wird auch in entsprechend zeitlich großem Umfang genutzt.

Hinsichtlich der steuerlichen Qualifikation des in Rede stehenden Raumes ist zweifelhaft, ob dieser als „Arbeitszimmer“ iSd § 20 EStG zu beurteilen ist.

Aus Gründen der Verfahrensökonomie ist es - wohl für beide Seiten - geboten, auch in Hinblick auf die daraus resultierenden, eher geringen Steuerwirkungen und dem mit dem Verfahren verbundenen Verwaltungs- und Beratungsaufwand, ohne weitere umfangreiche Verfahrens- und Erhebungsakte zu einem Ergebnis zu kommen.

In Würdigung Ihrer (vorerst unverbindlich) dargestellten Rechtsansicht sowie obiger weiterer Informationen, Ausführungen und Erwägungen bietet sich mE folgende Lösung als sachgerecht an:

Das Musikzimmer ist aufgrund seiner Form, Lage und Ausstattung der Betriebs- und Berufssphäre meiner Mandantin zuzuordnen und dient zweifellos und wesentlich sowohl der bereits seit einigen Jahren ausgeübten Tätigkeit als Musikschullehrerin sowie auch jener als Konzert- und Soloflötistin. Die mit diesem Musikzimmer in Zusammenhang stehenden Kosten (2007: AfA € 524,98) werden als Werbungskosten (Arbeitsmittel) im Rahmen der Einkünfte aus nicht-selbständiger Arbeit berücksichtigt. Die oa faktischen und rechtlichen Unsicherheitsmomente werden durch das Ausscheiden eines „Privatanteils“ von 30 % pauschal berücksichtigt.

Kann das Verfahren im Sinne des zuvor dargelegten Lösungsvorschlages abgeschlossen werden, wird der Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung nicht weiter aufrechterhalten.“

Nachdem diese Darstellungen der Amtsvertreterin in Wahrung des Parteienghört zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt wurden, wurde mit Datum

16. November 2009 folgende **Stellungnahme** übermittelt:

Die Berufungswerberin sei seit 9/2000 an der Landesmusikschule als Musiklehrerin teilzeitbeschäftigt, sie unterrichte Querflöte an der LMS P (lt. Homepage der LMS P). Um als Musikschullehrerin auf dem Laufenden zu bleiben und die Kenntnisse und Fähigkeiten im ausgeübten Beruf zu verbessern, hätte sie an der Bruckner UNI Linz das Masterstudium „Querflöte“ absolviert (lt. Vorhaltsbeantwortung v. 6.6.2008), die Aufwendungen seien als Werbungskosten anerkannt worden (KZ 722).

Weiters wurde ausgeführt, dass das Studium als Bildungsmaßnahme dienen würde, um künftig als Konzert- u. Soloflötistin tätig werden zu können.

Laut Vorhaltsbeantwortung vom 28.10.2009 sei sie neben ihrer „Konzerttätigkeit bei der Stadtkapelle P“ auch im Sinfonischen Blasorchester P und tlw. R engagiert. Die Sinfonischen

Blasorchester seien Auswahlorchester der Spitzenmusiker der einzelnen Bezirke. Auch würde sie Konzerte organisieren (bzw. mitorganisieren) und hätte sich dabei als Solistin einbringen können, in einer CD Produktion hätte sie eine Querflötenpassage eingespielt.

Aus der Homepage der Stadtkapelle P würde hervorgehen, dass die Berufungswerberin seit 1996 ordentliches Mitglied sei und Flöte spiele. Als Konzerttätigkeit der Stadtkapelle P seien nur die für Musikkapellen üblichen Konzerte angeführt (Cäcilienkonzert, Vereinskonzert, Konzertwertung).

Aus der vorgelegten Konzerteinladung vom 31.10.2009 bzw. 31.10.2006 des SBO P würde auch nicht hervorgehen, dass die Berufungswerberin als Solisten aufgetreten wäre.

Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens sei es durchaus üblich, dass gute Musiker einer Musikkapelle bei Bezirksauswahlorchestern mitspielen, gerade wenn der betreffende Musiker als Lehrer an einer Musikschule unterrichte, ein Zusammenhang mit einer Einkunftsquelle sei dabei nicht gegeben.

Aus den übrigen vorgelegten Unterlagen würde hervorgehen, dass die Berufungswerberin im Rahmen ihrer Diplomprüfung an Konzerten, mit dem Querflötenensemble der LMS P an einer Veranstaltung in T, sowie an Lehrerkonzerten der LMS teilgenommen hätte.

Es würde sich dabei um für Musikschullehrer übliche Konzertauftritte im Rahmen ihrer nichtselbständigen Tätigkeit an der Musikschule bzw. um das Konzert im Rahmen der Diplomprüfung an der Bruckner UNI Linz handeln (die Studienkosten seien als Werbungskosten berücksichtigt worden).

Eine (zukünftige) Einkunftsquelle als Solo- bzw. Konzertflötistin sei, nach der Aktenlage, daraus derzeit nicht zu erkennen und es seien auch keine Einnahmen aus dieser Tätigkeit erklärt worden.

Es sei von einer einzigen Einkunftsquelle "Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Musikschullehrerin" auszugehen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 d EStG 1988 würden Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung als nichtabzugsfähig gelten. Bilde ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, seien die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne der vorstehend genannten Gesetzesstelle darstellen würde, hätte nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, somit nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen.

Der VwGH hat in seinem Erkenntnis vom 20.1.1999, 98/13/0132, judiziert, dass der Mittelpunkt der Lehrtätigkeit nach der Verkehrsauffassung jener Ort sei, an welchem die

Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolge, während dem Setzen von Vorbereitungshandlungen unabhängig vom Ort des Tätigwerdens keine ertragsteuerliche Relevanz zukomme. Diese Überlegungen hätten aber nicht nur für die Lehrtätigkeit sondern auch für die Berufsgruppe der freiberuflichen Musiker zu gelten.

Für den Berufsstandpunkt sei aber auch nichts durch das in der Vorhaltsbeantwortung vom 6.6.2008 erwähnte VwGH-Erkenntnis vom 24.6.2004, 2001/15/0052, zu gewinnen, würde es doch dort (hauptberufliche Konzertpianistin und Lehrende an einer Musikuniversität) im Gegensatz zum vorliegenden Fall (zukünftig vielleicht mögliche Tätigkeit als Konzert bzw. Soloflötistin) um einen deutlich anders gelagerten Sachverhalt gehen.

Im gegenständlichen Verfahren würden nur Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als Musikschullehrerin erzielt, der Mittelpunkt dieser Tätigkeit liege außerhalb eines Arbeitszimmers, die Aufwendungen für das im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer seien daher gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Mit **E-Mail vom 26. November 2009** gab der steuerliche Vertreter der Berufungswerberin nochmals an, dass auf VwGH-Erkenntnissen beruhende Rechtsansicht die Prüfung je Einkunftsquelle und entsprechende Aufteilung der angefallenen Kosten für das Musikzimmer durchzuführen sei. Ein Aufteilungsschlüssel auf Basis der erzielten Einkünfte werde in der vorliegenden Konstellation (Einkünfterzielung als selbstständige Musikerin in konkreter Vorbereitung) für nicht sachgerecht gehalten, da in diesem Fall vorweggenommene Betriebsausgaben de facto ausgeschlossen wären. Unter Bezugnahme auf ein jüngst ergangenes VwGH-Judikat (2.9.2009, 2005/15/0049) werde eine Aufteilung nach dem zeitlichen Ausmaß der Nutzung je Einkunftsquelle für geeignet gehalten.

Für den konkreten Fall würde sich die zeitliche Nutzung des Musikzimmers wie folgt darstellen:

- regelmäßiges Üben am Instrument, um das erforderliche Niveau zu erreichen bzw. zu halten; diene gleichermaßen beiden Einkunftsquellen
- Üben zur Begleitung von Musikschülern bzw. Vorbereitung auf den Musikunterricht; rund $\frac{1}{4}$ bis $\frac{1}{3}$ der verbleibenden Zeit (EK-NSA)
- konzert- bzw. auftrittsbezogenes Üben; rund $\frac{2}{3}$ bis $\frac{3}{4}$ der verbleibenden Zeit (EK-SA).

Demnach wären die Kosten des Musikzimmers zu rund $\frac{2}{3}$ als vorweggenommene Betriebsausgaben bei den Einkünften als Konzert- bzw. Soloflötistin zu berücksichtigen.

Mit **Eingabe vom 30. November 2009** wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 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 bei den einzelnen Einkünften 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.

Sind Aufwendungen durch mehrere Einkunftsquellen veranlasst, dann muss der auf sie entfallende Betrag aufgeteilt und den einzelnen Einkunftsquellen mit einem Teilbetrag zugeordnet werden. Es begegnet keinen Bedenken, diese Aufteilung im Verhältnis der aus den jeweiligen Einkunftsquellen geflossenen Einnahmen vorzunehmen.

Hierzu ist anzumerken, dass die Bestimmung hinsichtlich eines im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers nicht in den Bestimmungen des § 4 (Betriebsausgaben) bzw. 16 (Werbungskosten) EStG 1988 geregelt sind, sondern im § 20 EStG 1988. Die Bestimmung des § 20 regelt grundsätzlich Aufwendungen und Ausgaben, die bei den einzelnen Einkünften **nicht** abgezogen werden dürfen.

Hinsichtlich des Arbeitszimmers definiert diese gesetzliche Bestimmung, dass bestimmte Einkünfte vorliegen müssen und die betriebliche oder berufliche Tätigkeit dort den Mittelpunkt haben müsse.

Hinsichtlich der beruflichen Tätigkeit als Musikschullehrerin (Lehrerin) hat der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgeführt, dass die Frage, ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt, nach dem „typischen Berufsbild“ der Tätigkeit zu beantworten ist.

Der Schwerpunkt der zu beurteilenden Tätigkeit ist der Unterricht an Schülern. Der tatsächliche Unterricht findet in den Räumlichkeiten der Musikschule statt. Dass auch die Berufungswerberin danach trachten muss, ihr musikalischen Können auf hohem Niveau zu halten, ändert nichts an der Tatsache, dass die Berufungswerberin ihre Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit nicht in ihrem Arbeitszimmer bezieht, sondern durch den Unterricht außerhalb des Arbeitszimmers (vgl. hierzu UFS 16.1.2008, RV/0395-W/06); weiters auch der VwGH 24.6.2004, 2001/15/0052 hinsichtlich einer Vertragslehrerin am Mozarteum.

Nach diesen Darstellungen ist die Anerkennung eines Arbeitszimmers für die Tätigkeit als Musikschullehrerin nicht zulässig.

Die Berufungswerberin führt aber weiters an, dass sie eine Tätigkeit als Berufsmusikerin, Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, anstrebt.

Auch zu diesem Bereich hat der Verwaltungsgerichtshof bereits Stellung bezogen. In sämtlichen Fällen, in denen der Gerichtshof Aufwendungen eines Arbeitszimmers anerkannt hat, erzielte die Beschwerdeführerin bereits Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (so auch im vom steuerlichen Vertreter zitierten Judikat vom 2.9.2009) und die Aufwendungen wurden hinsichtlich ihrer Ausmaße der jeweiligen Einkunftsquelle zugerechnet (vgl. VwGH 24.6.2004, 2001/15/0052).

Der Verwaltungsgerichtshof betonte, dass die Vorbereitungsarbeiten eines Lehrers nicht mit dem Üben der Fertigkeiten eines Musikers vergleichbar sind (vgl. VwGH 16.3.2005, 2000/14/0150).

Genauso wäre eine Aufteilung im streitgegenständlichen Fall vorzunehmen:

Eine Aufteilung hinsichtlich der

- Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit: Diesbezügliche Aufwendungen sind aber gemäß typisierender Betrachtungsweise nicht abzugsfähig;
- Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (Musikerin): Im Verhältnis des Anteils an den Gesamteinkünfte zu berücksichtigen; denkbar wäre bei Vorliegen nachhaltiger und relevanter Einkünfte aus selbständiger Arbeit auch eine Aufteilung im Verhältnis der tatsächlich darin verbrachten Zeit für die jeweilige Einkunftsquelle.

Zum Hinweis auf das VwGH-Judikat vom 2.9.2009, 2005/15/0049 ist anzumerken, dass es dort um den Mittelpunkt der Tätigkeit als selbständiger Musikerin und Texterin bzw. Komponistin ging. Es wurden bereits konkrete Einkünfte erzielt.

Im gegenständlich zu beurteilenden Fall ist die Tätigkeit als Musiklehrerin eine Einkunftsquelle, mögliche Einnahmen als Musikerin eine andere Einkunftsquelle. Es ist auch von zwei Berufsbildern auszugehen; einerseits das Unterrichten (nsA) und andererseits die musikalische Darbietung (sA).

Da die Berufungswerberin aber noch keine Einkünfte als Musikerin erzielt hat, ist der diesbezügliche Anteil mit Null zu berücksichtigen.

Da die Bestimmung, wie oben erwähnt, nicht in den § 4 bzw. 16 geregelt ist, sind auch keine vorbereitenden, vorweggenommenen Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu berücksichtigen. Die Berücksichtigung setze das Vorliegen von tatsächlichen Einkünften voraus. Erst dann ist der tatsächliche Mittelpunkt der Erzielung dieser Einkünfte festzustellen.

Dem Einwand des steuerlichen Vertreters hinsichtlich Einstufung als „Arbeitszimmer“ ist zu entgegnen, dass der gegenständliche Raum über dem Wohnraum liegt und mit diesem durch eine Stiege verbunden ist (getrennt durch eine Schallschutztür).

Es wird selbst lediglich dargestellt, dass zu bezweifeln ist, dass der Raum als Wohnraum geeignet wäre. Warum ein U-förmiger Grundriss nicht als Wohnraum geeignet wäre bzw. sein könne, kann nicht erkannt werden.

Tatsache ist, dass der Raum direkt mit den restlichen Wohnräumen verbunden ist (über eine Stiege). Es ist also jedenfalls von einem im Wohnungsverband befindlichen Raum auszugehen. Eine Schallschutztür oder ein spezieller Grundriss ändern daran nichts.

Ein Arbeitszimmer liegt dann im Wohnungsverband, wenn es nach der Verkehrsauffassung einen Teil der Wohnung bzw. des Einfamilienhauses darstellt und über einen gemeinsamen Eingang mit den Wohnräumen verfügt (vgl. VwGH 22.1.2004, 2001/14/0004). Auch der Zugang von der Wohnung aus spricht für die Lage im Wohnungsverband.

Die diesbezüglichen Einwendungen lassen also auch kein Abgehen von den oben angeführten rechtlichen Ausführungen zu.

Linz, am 3. Dezember 2009