



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der vertreten durch die R.B.G. Revisions- und Betriebsberatungsgesellschaft, Steuerberatungskanzlei, 1040 Wien, Operngasse 23/19, vom 14. Oktober 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, vertreten durch Martin Paulovics, vom 15. September 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 im Beisein der Schriftführerin Andrea Newrkla nach der am 1. Dezember 2005 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw., eine Musikpädagogin, bezieht Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit an der Universität für Musik und darstellende Kunst. Im Rahmen ihrer Arbeitnehmerveranlagung beantragte die Bw. für das Jahr 2003 als Werbungskosten u.a. "Kosten für den Übungsraum" in Höhe von 1.055,44 € (Heizung, Strom, Reparatur, Instandhaltung).

Laut Einkommensteuerbescheid 2003 wurden diese Aufwendungen nicht als Werbungskosten anerkannt, weil Werbungskosten für ein im Wohnungsverband gelegenem Arbeitszimmer und dessen Einrichtung nur dann vorliegen, wenn dieses den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Antragstellers bildet. Diese Voraussetzungen seien in diesem Fall nicht gegeben, daher konnten die diesbezüglich als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen nicht berücksichtigt werden.

Dagegen erhob die Bw. das Rechtsmittel der Berufung und führte begründend aus, dass es sich bei den geltend gemachten Raumkosten um die anteilige Fläche von zwei Konzertflügel samt Sitzflächen und das Notenarchiv in der Wohnung der Bw. handle. Die beanspruchten Räumlichkeiten seien deutlich von sonstigen Räumlichkeiten getrennt und auch nicht privat nutzbar.

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 und darstellende Kunst sei es nicht möglich, diese Tätigkeit, ohne welche ihr Standard und ihre Lehrbefugnis nicht aufrecht erhaltbar sei, auszuüben.

Im Zuge dieser Berufung beantragte die Bw. im Falle der Abweisung der Berufung durch das Finanzamt die Vorlage an den unabhängigen Finanzsenat und die Anberaumung einer mündlichen Verhandlung.

In der am 1. Dezember 2005 abgehaltenen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt:

Die Bw. hat das Große Diplom für Musik und Darstellende Kunst als Konzertpianistin, dies sei auch die Voraussetzung des Dienstpostens als Professorin am Institut Ludwig van Beethoven (Instrumentalmusik, Tasteninstrumente und Musikpädagogik). Von der Universität für Musik und darstellende Kunst werde eine Konzerttätigkeit außerhalb der Universität erwartet, dies werde auch von der Bw. dazu verwendet, um ihre Schüler zu promoten. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erzielte die Bw. im Jahr 2003 nicht. Das Ansehen des Musikprofessors besteht im Vorbringen von Klaviervirtuosen, was eine intensive Betreuung der Studenten einschließt. Vor öffentlichen Auftritten der Studenten wird die Zeit der Bw. und die Nutzung der gegenständlichen Räumlichkeiten besonders gefordert und beansprucht, ohne Rücksicht auf die Platznot an der Universität für Musik und darstellende Kunst können die Studentenpräsentationen an den beiden Klavieren intensiv betreut werden. Der Grund für zwei Klaviere bestehe darin, dass die Studenten betreut werden. Ohne die Möglichkeiten des Trainings und zusätzlichen Unterrichts in den gegenständlichen Räumlichkeiten sei die Voraussetzung für die Erzielung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nicht gegeben.

Die rein zeitliche Tätigkeit an der Universität sei wie bei einer Konzertpianistin, lediglich die Spitze des Eisbergs, da dort lediglich die in den gegenständlichen Räumlichkeiten erarbeiteten Fertigkeiten und Kenntnisse präsentiert und finalisiert werden.

Die Berufungswerberin müsse mit dem Standard ihrer Studenten jederzeit mithalten können, dies bedeutet, dass von ihr Interpretationsmodule laufend erarbeitet werden. Auch dies könne nur in den gegenständlichen Räumlichkeiten durchgeführt werden.

Auf Befragen durch die Referentin, wie viel Zeit die Bw. für ihre Studenten zu Hause aufwende, antwortet der steuerliche Vertreter: Mit den Studenten ein Drittel und alleine jede verfügbare Zeit.

Der steuerliche Vertreter legt eine Kopie des Wohnungsplanes vor und fünf Fotos (Kopie).

Der Vertreter des Finanzamtes befragt, wie viel Zeit der beruflichen Tätigkeit (Anwesenheitspflicht auf der Universität) aufgewendet werde.

Steuerlicher Vertreter: Je nach Semester 20 bis 25 Stunden sei die Bw. verpflichtet, Unterricht an der Universität abzuhalten.

Das Tätigkeitsprofil der Bw. bestehe darin, dass sie u.a. eine Meisterklasse betreue, und ihre Studenten auf dem Weg zur Bühnenreife begleite, was einen gewissen Standard ihres Könnens voraussetzt.

Auf Befragen durch den Vertreter des Finanzamtes, ob Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit als Pianistin im Jahr 2003 vorliegen, gibt der steuerliche Vertreter zu Protokoll, im Jahr 2003 liegen keine Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit vor, die Bw. absolvierte lediglich Konzerte ohne Honorierung (z.B. Schulkonzerte an der Universität, an der Botschaft, bei Vereinen), damit vermarkte die Bw. sich selber.

Zur rechtlichen Würdigung führt der Vertreter des Finanzamtes aus, dass der Mittelpunkt bei einer Lehrtätigkeit nicht im häuslichen Arbeitszimmer liege, sondern am Arbeitsplatz, den der Dienstgeber zur Verfügung stelle (bei einer Lehrtätigkeit wäre dies an der Universität), VwGH vom 20. 1. 1999, Zl. 98/13/0132.

Der Vertreter des Finanzamtes verweist auf ein weiteres Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. 1. 2003, Zl. 99/13/0076, in dem der VwGH ausgesprochen hat, dass ein so genanntes Musikübungszimmer eines Musiklehrers ebenfalls nicht steuerlich absetzbar sei, weil es nicht den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit bilde.

Zur weiteren Übungstätigkeit der Bw. ist festzuhalten, dass nicht honorierte Einkünfte aus Konzerten auch nicht zu einer steuerlichen Berücksichtigung von Aufwendungen führen können und daher nicht steuerlich nicht relevant seien.

Der steuerliche Vertreter weist darauf hin, dass die angesprochenen Erkenntnisse nicht auf den vorliegenden Sachverhalt anwendbar seien, da es sich um ein allgemeines Lehrererkennntnis bzw. eines Musiklehrers (AHS-Lehrer) handle, vielmehr wäre das Erkenntnis vom 24. 6. 2004, Zl. 2001/15/0052 auf den gegenständlichen Sachverhalt anzuwenden.

Der Vertreter des Finanzamtes weist darauf hin, dass dieses Erkenntnis insofern nicht präjudiziell sein könne, weil die Bw. in diesem Kalenderjahr keine Einkünfte aus ihrer Tätigkeit als Konzertpianistin erzielt habe.

Der steuerliche Vertreter ersucht abschließend, der Berufung Folge zu geben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Als Sachverhalt wurde festgestellt, dass die Bw. im Jahr 2003 lediglich Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit an der Universität für Musik und darstellende Kunst erzielt hat. Sie ist als Professorin am Institut Ludwig van Beethoven tätig. Sie hat das große Diplom für Musik und darstellende Kunst als Konzertpianistin, und betreut unter anderem die so genannte Meisterklasse. Die Bw. unterrichtete die Schüler ca. ein Drittel ihrer Zeit im in Rede stehenden Arbeitszimmer. Ansonsten arbeitet die Bw. jede frei verfügbare Zeit im Arbeitszimmer.

Unstrittig ist, dass streitgegenständliche Arbeitszimmer im 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 die 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 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 ein solcher Ermittlungen 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 häusliche Arbeitszimmer 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 Berufsbild, zu erfolgen. Lässt sich eine Betätigung (Berufsbild) in mehrere (Tätigkeits)Komponenten zerlegen, erfordert eine Beurteilung nach der Verkehrsauffassung eine wertende Gewichtung dieser Teilkomponenten.

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.

In verschiedenen Erkenntnissen hat der VwGH ausgesprochen, 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 den häuslichen Arbeitszimmern stehenden Klavieren in dem angegebenen zeitlichen Ausmaß erforderlich war, ändert dies nichts daran, dass diese Übungstätigkeit nicht den Mittelpunkt der Lehrtätigkeit, also die unmittelbare Vermittlung von Wissen und Können an die Schüler, darstellt".

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

Das materielle Schwergewicht der Tätigkeit der Bw. als Universitätsprofessorin liegt in der Weitergabe ihres Wissen und Könnens an die Studenten in den Räumlichkeiten der Universität. Auch wenn die Bw. für die Lehrtätigkeit eine Vorbereitungszeit sowie Zeit für berufsbezogenen Tätigkeiten wie Üben, Erstellen von Interpretationsmodulen, Erstellen von Lehr- und Prüfungsmaterialien benötigt, so stellt die Ausübung der Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der Lehrtätigkeit, also die unmittelbare Vermittlung von Wissen und Können an die Studenten, dar. Dabei kommt es darauf, dass die Bw. ca. 1/3 der Studentenbetreuung im häuslichen Arbeitszimmer vornimmt, nicht an.

Auf den Grad des Wissens und der Fertigkeiten von Grundkenntnissen des Musizierens durch einen "Musikschullehrer" kommt es dabei nicht an (VwGH vom 24.6.2004, 2001/15/0052).

Dem Hinweis, dass die Bw. ein Drittel der praktischen Übungen (Spielen am Klavier) im häuslichen Arbeitszimmer absolviert, da an der Universität akute Raumnot herrscht, ist entgegenzuhalten, dass eine Lehrtätigkeit nicht nur aus praktischen Übungen besteht, sondern auch aus Theorie (Vermittlung von Wissen), die einen gewissen zeitlichen Umfang des Lehrauftrages umfasst. Auch die Tatsache, dass die Bw. Studenten im häuslichen Arbeitszimmer betreut, ändert an der Beurteilung der bereits dargelegten Rechtslage nichts, da der Allgemeinheit nicht zugemutet werden kann, dass Aufwendungen, die ein Dienstgeber zu tragen hätte (im streitgegenständlichen Verfahren die Universität für Musik und darstellende Kunst, nämlich die zur Verfügungstellung von Übungsräumen entsprechend der Anzahl der Studenten) auf die Allgemeinheit überwälzt wird.

Dem Verweis des steuerlichen Vertreters auf das Erkenntnis vom 24.6.2004, 2001/15/0052 ist entgegenzuhalten, dass die Bf. sowohl Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als Vertragslehrerin an der Universität Mozarteum Salzburg als auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Konzertpianistin erzielte.

Im gegenständlichen Verfahren wurden jedoch nur Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit erzielt. Bezüglich der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit aus dem Lehrauftrag an der Universität Mozarteum Salzburg im oben zitierten Verfahren führt der VwGH in seinen rechtlichen Erwägungen aus, 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 – wie im Fall der Bf., aber auch wie im streitgegenständlichen Fall – der "Begleitung auf dem Weg zur künstlerischen Karriere ihrer Studenten zum Konzertfachdiplom" es dabei nicht ankommt. Der belangten Behörde kann daher nicht mit Erfolg entgegengetreten werden, wenn sie den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit hinsichtlich der Einkunftsquelle aus dem Lehrauftrag an der Universität Mozarteum Salzburg nicht im in Rede stehenden Arbeitszimmer gesehen hat.*

Auch im Erkenntnis vom 20.1.1999, 98/13/0132 bekräftigt der VwGH seine Rechtsansicht betreffend ein Arbeitszimmer eines AHS-Lehrers dahingehend, dass *"der Mittelpunkt der Lehrtätigkeit nach der Verkehrsauffassung zweifellos jener Ort ist, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt."*

Im gegenständlichen Verfahren wurde festgestellt, dass die Bw. den höheren Grad ihres Könnens nicht für die Erzielung ihrer Einkünfte benötigte, sondern um ihren Studenten ein höheres Ansehen zu verschaffen bzw. um diese besser promoten zu können.

Folglich liegt der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit hinsichtlich der Einkunftsquelle aus dem Lehrauftrag an der Universität nicht im in Rede stehenden Arbeitszimmer. Die beantragten Aufwendungen hinsichtlich des Arbeitszimmers sind folglich nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 6. Dezember 2005