



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 5. März 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 6. Februar 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2002 und 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

Berechnung:

Berechnung

Text	2002	2003
Gesamtbetrag der Einkünfte	42.959,75 €	41.387,17 €
Einkommen	42.837,04 €	41.174,84 €
Einkommensteuer	13.100,05 €	12.437,67 €
Anrechenbare Lohnsteuer	- 14.539,80 €	- 14.334,40 €

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber beantragte in seinen **Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung** der Jahre 2002 und 2003 Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Atelier (Miete, Betriebskosten, Stromkosten, Heizung).

2002: 2.112,08 €

2003: 2.112,08 €

Weiters wurden Aufwendungen für Arbeitsmittel, Fachliteratur sowie Ausstellungsbesuche beantragt.

2002: Ausstellungsbesuch Kunsthalle Krems (12.7.2002): 136,29 €

2003: Ausstellungsbesuche Albertina, Wien und Kunstforum, Wien: 570,82 €

In einem **Vorhalt vom 8. Jänner 2008** seitens des zuständigen Finanzamtes wurde der Berufungswerber ersucht, die beantragten Aufwendungen belegmäßig nachzuweisen, ebenso wie eine genaue Beschreibung des Berufsbildes beizulegen.

Als **Begründung** für die beantragten Werbungskosten wurde folgendes Begleitschreiben übermittelt:

„Wie aus meiner Dienstverpflichtungsbeschreibung zu ersehen ist, nimmt die „Erschließung der Künste“ (Punkt 4) ungefähr ein Drittel meiner gesamten Arbeitszeit ein. Unter „Erschließung der Künste“ ist alles zu verstehen, was mit meinen künstlerischen Aktivitäten zu tun hat. Dies stellt einen unabdingbaren Teil meiner Dienstverpflichtung dar und war auch immer notwendige Voraussetzung für Vertragsverlängerungen. In meinem Fall heißt das das Malen von Bildern und das Drucken von Grafiken plus dazugehörige Materialien, Museumsbesuche, Kunstbücher, Exkursionen zu verschiedenen Ausstellungen, Publikationen, eigene Ausstellungen, Atelier.

Nachdem mein berufliches Anforderungsprofil, das darin besteht, Studenten für eine künstlerische Laufbahn vorzubereiten bzw. auszubilden, eine künstlerische Qualifikation erfordert, muss diese künstlerische Qualifikation dem Dienstvorgesetzten laufend nachgewiesen werden.

Der Dienstgeber gewährt keine Ersätze für Fortbildung und künstlerische Tätigkeit.“

Dienstplichtenfestlegung (MK Malerei & Grafik; 40 Stunden):

Wintersemester:

1. Selbständige Lehre

- Tiefdruck 3 Std.
- Hochdruck 3 Std.
- Flachdruck 2 Std.
- Flachdruck 2 Std.

Insgesamt also 10 Stunden (Wertigkeit allerdings 7,5 Stunden)

2. Mitarbeit bei der Erschließung der Künste:

- Betreuung von Projekten & Diplomarbeiten (7 Stunden)

3. Administration

- Administration der Druckwerkstätte, Gremienarbeit (10 Stunden)

4. Eigene künstlerische & wissenschaftliche Fortbildung

- Projektentwicklung & Forschung (Erschließung der Künste: **13 Stunden**)

Sommersemester:

1. 1. Selbständige Lehre

- Tiefdruck 3 Std.
- Hochdruck 3 Std.
- Flachdruck 2 Std.

Insgesamt also 8 Stunden (Wertigkeit allerdings 6 Stunden)

2. Mitarbeit bei der Erschließung der Künste:

- Betreuung von Projekten & Diplomarbeiten (8 Stunden)

3. Administration

- Administration der Druckwerkstätte, Gremienarbeit (11 Stunden)

4. Eigene künstlerische & wissenschaftliche Fortbildung

- Projektentwicklung & Forschung (Erschließung der Künste: **13 Stunden**)

Aus dem ebenfalls vorgelegten Mietvertrag geht hervor, dass der Berufungswerber in Linz Urfahr ein Atelier (Mansarde) in der Größe von 65m² seit Oktober 2001 gemietet hätte. Unter Punkt 15 wurde festgehalten, dass die Atelier-Arbeitsräume zum Übernachten oder für Wohnzwecke nicht verwendet werden dürfen.

Der Hauptmietzins betrage monatlich (umgerechnet von ATS in €) 68,71 € zuzüglich der jeweiligen gesetzlichen USt, dzt. 10% (=6,87 €).

Gesamtmiete: 75,58 €

Die Betriebskosten wurden mit monatlich 33,43 € vereinbart.

Summe Miete und Betriebskosten pro Monat: 109,01 € (demnach 1.308,12 € pro Jahr).

Mit **Einkommensteuerbescheiden 2002 und 2003** vom 6. Februar 2008 wurde die Einkommensteuer abweichend von den eingereichten Erklärungen festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 20 EStG 1988 Aufwendungen für die

Lebensführung, welche die wirtschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch dann nicht abzugsfähig seien, wenn sie zur Förderung des Berufes erfolgen würden. Die Aufwendungen für Ausstellungsbesuche, Eintritte seien daher nicht zu berücksichtigen gewesen.

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstellt, hätte nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen.

Zu den Berufsbildern, deren Mittelpunkt die außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübte Tätigkeit präge, würde auch die Berufssparte des darstellenden Künstlers gehören. Somit hätten die Aufwendungen für das Atelier nicht berücksichtigt werden können.

Mit Eingabe vom 4. Februar 2008 wurde **Berufung** gegen die Einkommensteuerbescheide 2002 und 2003 eingebracht.

Wie schon aus der Dienstpflichtenbeschreibung zu ersehen sei, würde die „Erschließung der Künste“ ein Drittel der gesamten Arbeitszeit einnehmen. Der Berufungswerber sei in dieser Zeit als darstellender Künstler tätig und dafür sei der Betrieb eines Ateliers nicht nur sehr typisch, sondern auch unabdingbar notwendig - ganz davon abgesehen, dass die verwendeten Materialien auf keinen Fall in einen Wohnbereich o.ä. gelangen dürfen. Die Arbeit würde sich naturgemäß zu einem hauptsächlichen Anteil im Atelier abspielen. Dazu komme, dass für die Arbeitsabläufe im Zusammenhang mit drucktechnischen Arbeiten geeignete Geräte vorhanden sein müssten. Diese würden sich ebenfalls nur in einer dafür geeigneten Werksatträumlichkeit befinden können.

Für den Berufungswerber sei daher die Meinung, dass sich das Berufsbild des bildenden Künstlers außerhalb eines Arbeitszimmers abspielen würde, nicht nachvollziehbar. Das Gegenteil sei der Fall. Die Universität könne für diese Zwecke keine geeigneten Räumlichkeiten zur Verfügung stellen, da dies jede vorhandene Raumkapazität überschreiten würde.

Ausstellungsbesuche seien in diesem Zusammenhang nicht einfach nur als „Berufsförderung“ anzusehen, sondern hätten einen nicht zu ersetzenden Anteil in der Berufskompetenz des Berufungswerbers, die sich natürlicherweise schon mal dadurch ausdrücken würde, einfach up to date sein zu müssen.

Normalerweise müsste der Berufungswerber dazu noch eine Reihe von maßgeblichen Kunstzeitschriften abonniert haben. Dieses Minus lasse sich aber zumindest teilweise durch die Segnungen des Internet abdecken. Der Besuch von Ausstellungen bzw. das dadurch ermöglichte Studium von Originalwerken sei dadurch allerdings nicht zu ersetzen.

Belege für Betriebs-, Strom- bzw. Heizkosten seien leider nicht verfügbar.

Mit **Schreiben vom 1. April 2008** wurde der Berufungswerber seitens des zuständigen Finanzamtes aufgefordert, weitere Angaben nachzureichen:

- Vorlage aller Rechnungen und Zahlungsbelege (Strom, Heizung, Betriebskosten und Miete).

Falls die Unterlagen nicht vorgelegt würden, würden die Aufwendungen nicht anerkannt werden können.

Laut vorgelegtem Mietvertrag sei das Atelier ein Zusatz zu einem bestehenden Mietvertrag.

Eine genaueste Beschreibung wie das Atelier von der Wohnung aus erreichbar sei, sei vorzulegen.

Werde das Arbeitszimmer ausschließlich beruflich genutzt?

Genaueste Angaben in Bezug auf dieses Arbeitszimmer seien vorzulegen (Einrichtung, Bauplan, Arbeitszeit, etc.).

Der **Berufungswerber gab hierauf bekannt (am 27. Juni 2008)**, dass laut bestehendem Mietvertrag das Atelier nur für Arbeitszwecke zu nutzen sei. Es würde keine eigene funktionierende Wasserversorgung geben, dasselbe würde auch für sanitäre Anlagen gelten. Das Atelier befinde sich im Dachgeschoss, verfüge daher über keine direkte Verbindung zu den Wohnräumen, die ein Stockwerk tiefer gelegen seien.

Es werde über einen kleinen Vorraum betreten, der hauptsächlich mit Bücherregalen, zwei Schränken, einem Tisch und einem Kühlschrank eingerichtet sei. Im größeren Raum würde sich eine kleinere und zwei größere Atelierstaffeleien, zwei Planschränke, ein Ablageregal für Keilrahmen und Holzleisten, vier höhere und zwei niedrigere Regale mit Pigmenten und Chemikalien, ein Werkzeugschrank, drei um einen kleinen Schrank gruppierte Arbeitstische, ein kleinerer Abstelltisch, eine Radierpresse, ein mobiles Regal mit verschiedenen Malutensilien, dazu noch zwei kleine Rollwagen mit aktuell verwendeten Paletten, ein Kamin mit Ölofen, ein mobiler Gasheizer befinden.

Der Berufungswerber würde sich üblicherweise täglich im Atelier aufhalten, allerdings zu verschiedenen Zeiten:

Während der Woche zumeist am Montag und am Mittwoch an den Nachmittagen, ansonsten würde der Berufungswerber bevorzugt nachts von 22 bis längstens 2 Uhr arbeiten, an den Wochenenden fallweise auch über den Tag verteilt.

Insgesamt sei der Berufungswerber ca. 25 bis 35 Stunden pro Woche im Arbeitszimmer; Belege seien nur hinsichtlich der Miete vorhanden. Mit der Nichtberücksichtigung der Strom-, Heizungs- und Betriebskosten sei der Berufungswerber einverstanden.

Mit **Schreiben vom 22. Juli 2008** wurde der Berufungswerber seitens des Finanzamtes (Fachbereich) nochmals ersucht, Angaben nachzureichen:

„Lt. Dienstpflichtenfestlegung, Pkt. 4, ist die eigene künstlerischen & wissenschaftliche Fortbildung, Projektentwicklung & Forschung als Dienstpflicht vorgesehen.

In ihrer Erklärungsbeilage führen sie an, dass die künstlerische Qualifikation dem Dienstvorgesetzten laufend nachgewiesen werden muss.

Worin genau bestehen diese „Qualifikationsnachweise“, in welcher Form werden sie dem Dienstgeber gegenüber erbracht?

Sie werden daher ersucht, derartige „Qualifikationsnachweise“, wie sie dem Dienstgeber vorgelegt wurden, vorzulegen.

Kann eine Bestätigung des Dienstgebers vorgelegt werden, welche Nachweise dieser konkret von ihnen gefordert hat,

dass der Dienstgeber keine Räumlichkeiten für das Malen von Bildern und das Drucken von Grafiken zur Verfügung gestellt hat,

dass die für die Fortbildung vorgesehenen 13 Stunden pro Woche zu Hause zu leisten waren,

dass das Malen von eigenen Bildern Voraussetzung für die weitere Vertragsverlängerung war?

Wo wurden Ausstellungen eigener Werke durchgeführt?

Wurden die im Arbeitszimmer geschaffenen eigenen Werke dem Dienstgeber übereignet? Gab es dafür eine gesonderte Entlohnung?

Wo sonst wurden eigene Werke verkauft?

Vorlage von Belegen über Einnahmen aus dem Verkauf von eigenen Werken.

Warum wurden keine Einnahmen aus dem Verkauf der eigenen Werke erklärt?

Gibt es einen Ausgang in die Mansarde von der eigenen Wohnung aus?

Hinsichtlich Strom, Heizung und Betriebskosten wird auf ihre Vorsprache vom 27. Juni 2008 verwiesen.

Fortbildung, Ausstellungsbesuche:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Dazu gehören gemäß Ziffer 9 leg.cit. auch Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen.

Die Abzugsfähigkeit ergibt sich zum einen aus der beruflichen Veranlassung. Sie ist dann anzunehmen, wenn objektiv ein Zusammenhang mit dem Beruf besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Berufes, nämlich zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen im Rahmen der Einkunftsart gemacht werden (vgl. BFH 28.11.1980, BStBl 1981 II 368).

Zum anderen dürfen die Ausgaben nicht als Kosten der Lebensführung iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zu qualifizieren sein, 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.

Nach ständiger Judikatur des VwGH muss gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden (VwGH 18.3.1992, 91/14/0171).

Es soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes

eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (VwGH 23.1.2002, 2001/13/0238).

Die Anerkennung der geltend gemachten Fortbildungskosten (Ausstellungsbesuche) ist daher nicht zulässig.“

In einer **Vorsprache am 13. November 2008** beim zuständigen Finanzamt übergab der Berufungswerber folgende Darstellung:

„Meine Dienstpflichten, wie schon einmal schriftlich ausgeführt, gliedern sich in 3 Bereiche:

- 1. Unterricht*
- 2. Verwaltung*
- 3. Erschließung der Künste*

Auf Punkt 1 gehe ich aus naheliegenden Gründen nicht näher ein.

Punkt 2 bedeutet, dass der unter meiner Leitung stehende Bereich „Künstlerische Druckgraphik“ verwaltungstechnisch geführt werden muss. Ich verfüge über ein Budget, das zu Beginn jedes Semesters zur Verfügung steht und im Wesentlichen für Materialaufwendungen, wie sie im Werkstättenbereich notwendig sind, gebraucht wird. Dazu kommen Kosten für Maschinenpflege und Sonstiges, wie Kopien o.ä. sowie ein kleinerer Prozentsatz für Aufwendungen, die im Rahmen von Weiterentwicklungen, Verbesserungen oder auch Experimente im technischen Bereich anfallen. Am Ende eines Semesters muss der Einsatz der budgetären Mittel intern evaluiert werden.

Punkt 3 bezieht sich darauf, dass eine Universität eine Institution für Lehre und FORSCHUNG darstellt. Demgemäß besteht die Kompetenz eines Universitätsangehörigen nicht nur in seiner pädagogischen Qualifikation. Das unterscheidet die Universitäten grundlegend von den Pflichtschulen. An nichtkünstlerischen Universitäten ist diese Qualifikation in Form von wissenschaftlichen Publikationen nachzuweisen; an künstlerischen Universitäten auf kunsttheoretischem Gebiet bzw. in der Form künstlerischer Arbeit, die kaum anders als durch Ausstellungen zu belegen ist.

Der Dienstgeber kann selbstverständlich keine entsprechend adaptierten Räumlichkeiten zur Verfügung stellen, da die Universitätsräume für Unterricht und Verwaltung eingerichtet sind. Eigene Atelierräume für Universitätslehrer wird man aus legistischen Gründen in keiner Akademie finden.

Es besteht üblicherweise ohnehin ein enormes Ranking um die äußerst knapp kalkulierten Quadratmeterressourcen.

Wie der Universitätsangehörige zu diesen Qualifikationsnachweisen kommt, ist nicht das Problem des Arbeitgebers. Deswegen wird er auch keine entsprechenden Räumlichkeiten zur Verfügung stellen – die er ja auch bezahlen müsste.

Im Universitätsgesetz sind die Dienstpflichten eines Universitätsangehörigen in der wie oben in Kurzform erwähnten Weise definiert. Die Erschließung der Künste umfasst ein Drittel meiner Arbeitszeit und wird gerade bei Dienstvertragsänderungen genauso evaluiert wie der Rest meiner Dienstverpflichtungen.

Ausstellungen fanden in der Galerie Haemmerle/Vorarlberg, in den Ausstellungsräumen des Stiftes Seitenstätten/NÖ und in der Galerie Zendorf/OÖ statt. Es handelte sich um nichtkommerzielle, also Repräsentationsausstellungen ohne Vermarktungsabsicht.

Es gibt selbstverständlich in diesem Kontext von Seiten des Dienstgebers weder Entlohnung für künstlerische Arbeiten noch gehen die Exponate in dessen Besitz über. Hier geht es um den Nachweis der Qualifikation, die der Dienstgeber daraus ableitet.

Diese Ausstellungen sind durch niemand anderen als von mir finanziert und ausschließlich als Investment im universitären Karrierekontext sinnvoll. Privaten Nutzen kann ich davon nicht ableiten.

Das Atelier liegt ein Stockwerk höher als der Wohnbereich.“

Weiters wurde niederschriftlich Folgendes festgehalten:

„Die vom Finanzamt im Vorhaltsschreiben vom 22. Juli 2008 angeforderte Bestätigung des Dienstgebers kann nicht vorgelegt werden, weil dieser grundsätzlich keine derartigen Bestätigungen ausstellt.

Der jährliche Qualifikationsnachweis wird der Universität gegenüber mit einem EDV-Programm erbracht. Weitere Nachweise werden von der Universität nicht verlangt.

Mit den geschaffenen Werken (Bilder und Druckgrafiken) werden jährlich Ausstellungen durchgeführt.

Für drei Ausstellungen in den Jahren 1988, 1992 und 2008 lege ich Nachweise vor. Die nächste Ausstellung findet im Februar 2009 statt.

Jedes Jahr wurde mindestens eine Ausstellung durchgeführt. Dabei wird ein Querschnitt der Jahresleistungen vorgestellt.

Die Ausstellungen, die seit den berufungsgegenständlichen Jahren durchgeführt wurden, werde ich dem Finanzamt gegenüber noch auflisten. Als Termin wird der 30. November 2008 vereinbart.

Die Werke wurden von mir nie verkauft. Sie wurden zum Teil bis heute aufbewahrt, zum Teil aber auch wieder überarbeitet. Ich habe kein kommerzielles Interesse an der Kunst, es geht mir um die künstlerische Arbeit an sich.

An der Universität steht mir ein kleines Arbeitszimmer zur Verfügung, in dem ich jedoch

derartige Arbeiten nicht durchführen kann, weil ich für die Druckgrafiken Druckpressen benötige. Weiters wird mit Ätztechniken und teilweise aggressiven Chemikalien gearbeitet (Salpeter, Phosphorsäure, Eisenchlorid, Ammoniumsulfat).“

Mit **Vorlagebericht vom 18. Dezember 2008** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In einem **Vorhalt vom 4. März 2010** seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde der Berufungswerber aufgefordert, weitere Angaben zum streitgegenständlichen Sachverhalt nachzureichen:

Detaillierte Angaben zum Arbeitsraum (Zugang, Plan, ...); Angaben zu den weiteren Bewohnern des Hauses; Angaben zu den Arbeitsbedingungen und –möglichkeiten an der UNI.

Im **Antwortmail vom 26. April 2010** übermittelte der Berufungswerber hierzu folgende Darstellungen:

"Der Zugang zum Atelier ist über das die verschiedenen Wohnungsebenen verbindende Stiegenhaus zu erreichen. Das Atelier ist nichts weiter als ein ausgebauter Teil des Dachbodens. Wir wohnen im 2. Stock Tür an Tür mit dem Hausherrn. Der Dachboden liegt also über uns. Im 1. Stock lebt die Mutter des Hausherrn, im Erdgeschoß noch 2 Mietparteien. Hausplan existiert laut Auskunft des Hausherrn keiner - es ist ein Altbau.

Die an der Universität vorhandenen Maschinen und Geräte sind für Unterrichtszwecke da. Auf unsere einzige Radierpresse kommen zurzeit schätzungsweise zwischen 20 und 25 Studierende - das ergibt ohnehin kein sehr günstiges Verhältnis. Unter diesen Bedingungen sind für den Einzelnen nur recht kurzfristige Möglichkeiten vorhanden.

Künstlerisch ernstzunehmendes Arbeiten ist in diesem Rahmen nicht möglich - die künstlerische Praxis funktioniert dem Wesen nach prozessorientiert. Das heißt, dass studienstrukturelle Determinanten zeitlicher und logistischer Art kontraproduktiv wären. Tatsächlich sind diese verschiedenen Ebenen auseinanderzuhalten, was oft gar nicht so einfach ist.

Jeder, der sich ernsthaft für Druckgraphik interessiert, wird sich sein eigenes Equipment zulegen müssen, um ungestört kontinuierlich arbeiten zu können.

Ich unterrichte seit 1986; zurzeit in den universitären Räumen in der K-gasse nebst Hauptplatz in Linz.

Ich hatte auch schon als Student Atelierräume zur Verfügung, meist in Form des "Wohnateliers" - was nichts anderes bedeutet, als dass für Wohnen, Kochen, Schlafen, Malen, Zeichnen, Druck und weiß Gott noch alles ein und derselbe Raum Verwendung findet; eine nach meiner Erfahrung auf Dauer gleichermaßen beziehungs- als auch kinder- bzw. familienfeindliche Lösung ..."

In einem **E-Mail vom 27. April 2010** seitens des Referenten wurde der Berufungswerber nochmals erinnert, auch den Mietvertrag hinsichtlich der Wohnung nachzureichen. Weiters um Angaben, ob das Atelier auch gegenwärtig noch benutzt werde.

Mit **Eingabe vom 20. Mai 2010** wurden die geforderten Unterlagen nachgereicht. Das Atelier werde auch gegenwärtig noch genutzt.

In der Wohnung würden der Berufungswerber sowie seine Lebensgefährtin in einer Lebensgemeinschaft wohnen, sowie jedes zweite Wochenende die Kinder des Berufungswerbers. Die Größe der Wohnung umfasse 94m².

Über die Berufung wurde erwogen:

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

*Gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, **nicht** abgezogen werden.*

*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 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.

Wie aus den Bestimmungen des § 20 ersichtlich ist, sind Aufwendungen, die grundsätzlich einen Bezug, ein Naheverhältnis, zu privaten Lebensverhältnissen aufweisen (können), nicht abzugsfähig.

Nur in wenigen Ausnahmefällen kann trotz eines solchen Bezuges die Abzugsfähigkeit anerkannt werden.

Im Zusammenhang mit einem Arbeitszimmer sind dies die Bestimmungen des „gesamten betrieblichen und beruflichen Mittelpunktes“.

Im Folgenden wird also darzustellen sein, ob grundsätzlich ein privater Bezug tatsächlich vorliegt bzw. ob es andere Gründe für eine Berücksichtigung bzw. Nicht-Berücksichtigung der begehrten Aufwendungen gibt.

Tätigkeit des Berufungswerbers:

Entscheidend ist hier das typische Berufsbild.

Der Berufungswerber unterrichtet an einer Universität die Meisterklasse Malerei & Graphik und bezieht diesbezüglich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Allgemein kann gesagt werden, dass bei Nichtselbstständigen ein Arbeitszimmer in der Regel nicht Tätigkeitsmittelpunkt sein wird, da üblicherweise vom Arbeitgeber ein Arbeitsraum zur Verfügung gestellt wird.

Lässt sich eine Betätigung in mehrere Tätigkeitskomponenten aufteilen, erfordert eine Beurteilung nach der Verkehrsauffassung eine wertende Gewichtung dieser Teilkomponenten; diese wertende Gewichtung führt im Ergebnis zu der Beurteilung, wo der Mittelpunkt einer Tätigkeit gelegen ist.

Dient ein Arbeitszimmer daher einer Tätigkeit, die im Wesentlichen außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird, dann sind die Aufwendungen generell nicht abzugsfähig. Lediglich bei nicht eindeutig festlegbarem materiellem Schwerpunkt ist darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird.

Liegt der materielle Schwerpunkt schon aufgrund des typischen Berufsbildes nicht im Arbeitszimmer, so wird die Abzugsfähigkeit auch nicht durch die überwiegende zeitliche Nutzung begründet (vgl. VwGH 19.4.2006, 2002/13/0202; 25.10.2006, 2004/15/0148; UFS 21.11.2006, RV/0416-G/06), und zwar auch nach der Rechtsprechung unabhängig davon, wie geringfügig die zeitliche Komponente außerhalb des Arbeitszimmers ist (vgl. UFS 10.3.2005, RV/0304-L/03; 30.6.2006, RV/0297-G/04).

Sollte also die Beurteilung dazu führen, dass von einem sog. häuslichen Arbeitszimmer auszugehen ist, dann können die diesbezüglichen Aufwendungen unabhängig vom zeitlichen Ausmaß und der tatsächlichen Nutzung schon allein aus der berufsbildbezogenen Betrachtungsweise (typisches Berufsbild) nicht berücksichtigt werden.

Arbeitszimmer:

Der Berufungswerber begehrt die Berücksichtigung von Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Raum der sich oberhalb der Wohnung befindet und in dem er seine künstlerische Tätigkeit vornimmt.

Der einschränkende Norminhalt des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 umfasst nur solche Arbeitszimmer, die sich im Wohnungsverband befinden.

Hierzu ist anzumerken, dass ein Arbeitszimmer dann im Wohnungsverband liegt, wenn es z.B. über einen gemeinsamen Flur oder Vorraum ohne Betreten des Wohnbereiches erreicht werden kann (vgl. VwGH 22.1.2004, 2001/14/0004). Auch Räume im Dach- oder

Kellergeschoss können ein Arbeitszimmer im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 umfassen.

Die erwähnte Rechtsprechung geht bei diesen Darstellungen allerdings immer davon aus, dass z.B. das Dach- bzw. Kellergeschoß vom Wohnbereich erreichbar ist. Gemeint ist allerdings hier der eigene Wohnbereich allenfalls der Wohnbereich von dem Berufungswerber nahe stehenden Personen (vgl. UFSL vom 31.5.2006, RV/1860-L/02).

Anders ist die Beurteilung allerdings, wenn sich die Wohnung in einem Mehrparteiengebäude befindet.

Kann davon ausgegangen werden, dass ein Raum, der lediglich über von allen Bewohnern eines Hauses benutzbare Stiegen erreichbar ist, ebenfalls dem Wohnungsverband des Berufungswerbers zuzurechnen ist?

Auch hierzu wurden von der Rechtsprechung bereits zahlreiche Kriterien herausgearbeitet. Ein Arbeitszimmer liegt dann im Wohnungsverband, wenn das Zimmer nach der Verkehrsauffassung einen Teil der Wohnung (oder des Einfamilienhauses) darstellt; temporäres Versperren führt noch zu keiner anderen Beurteilung (vgl. VwGH vom 8.5.2003, 2000/15/0176).

Folgende Sachverhalte führen nach Ansicht des erkennenden Senates allerdings dazu, dass hier von keinem sog. Arbeitszimmer im Wohnungsverband auszugehen ist:

1.) Der Berufungswerber bewohnt die für Wohnzwecke angemietete Wohnung bereits seit Jänner 2000 (vgl. Mietvertrag vom 20. Dezember 1999). Die Ausstattung und Größe der Wohnung lässt nicht unbedingt auf die Notwendigkeit weiterer (Wohn-)Räumlichkeiten schließen (Nutzfläche 94m²).

2.) Der streitgegenständliche Raum wurde erst im Oktober 2001 angemietet. Dabei handelt es sich um ein nicht für Wohnzwecke ausgebautes Dachgeschoss. Im eigenen Mietvertrag wird ausdrücklich festgehalten, dass "*... die Atelier-Arbeitsräume nicht zum Übernachten oder für Wohnzwecke verwendet werden dürfen.*"

Auch die Ausstattung lt. Skizze des Berufungswerbers lässt auf keine private Verwendung schließen (Stoffeisen, Radierpresse, (Bücher-)schränke).

Dass der Raum tatsächlich auch für private Belange Verwendung gefunden hätte, hat auch das zuständige Finanzamt nicht behauptet. Wäre das Finanzamt davon ausgegangen, dass der Raum auch für private Zwecke verwendet wurde, hätte es sich um einen gemischt genutzten Raum gehandelt, welcher schon unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 gefallen wäre (vgl. VwGH 2.6.2004, 2003/13/0166). Das Finanzamt hat ihre Beurteilung allerdings darauf gestützt, dass es sich hier um ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband gehandelt hätte und somit die gesetzliche Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 angewendet.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz kommt also zu dem Ergebnis, dass es sich hier um kein sog. Arbeitszimmer im Wohnungsverband handelt, sondern um ein eigens für berufliche Zwecke angemietetes Atelier; demnach sind die allgemeinen Bestimmungen des § 16 EStG 1988 anzuwenden.

Nach den Darstellungen des Berufungswerbers (Dienstpflichtenbeschreibung) ist ersichtlich, dass die "Erschließung der Künste" ca. ein Drittel seiner gesamten Arbeitszeit einnimmt. In dieser Zeit ist er als darstellender Künstler tätig und dafür ist der Betrieb eines Ateliers nicht nur sehr typisch, sondern auch unabdingbar notwendig. Es ist also davon auszugehen, dass das streitgegenständliche Atelier auch tatsächlich in einem Umfang genutzt wurde, welche berufliche Bedingtheit erkennen lassen.

Dass die Gegenstände wie Staffeleien, Druckerpresse, etc. in den privaten Wohnräumen nur sehr schwer unterzubringen gewesen wären, erscheint ebenfalls glaubhaft. Hier besteht allenfalls auch eine andere Sichtweise als gegenüber einem Schriftsteller, welcher möglicherweise lediglich einen Schreibtisch für seine Tätigkeit benötigt.

Auch wenn das Merkmal der Notwendigkeit nicht unbedingt eine Voraussetzung für die Werbungkosteneigenschaft ist, so bestärkt diese Tatsache doch die Entscheidungsfindung des erkennenden Senates. Damit ist auch die Bestimmung in den Lohnsteuerrichtlinien 2002 Rz 335 erfüllt (welche für die Entscheidungsfindung für den Unabhängigen Finanzsenat allerdings nicht bindend wäre):

Rz 335: "Für ein außerhalb des Wohnungsverbandes gelegenes Arbeitszimmer gilt die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nicht. Allerdings muss auch bei einem nicht im Wohnungsverband eingegliederten Arbeitszimmer die berufliche Verwendung notwendig sein und ein Ausmaß erreichen, das ein eigenes Arbeitszimmer rechtfertigt."

Folgende nachgewiesenen Aufwendungen hinsichtlich des angemieteten Ateliers sind demnach als Werbungskosten zu berücksichtigen:

Miete plus Betriebskosten lt. Mietvertrag: 109,01 € pro Monat.

Werbungskosten Atelier 2002: 1.308,12 €

Werbungskosten Atelier 2003: 1.308,12 €

Fortbildung, Ausstellungsbesuche:

Der Berufungsweber gekehrt auch die Berücksichtigung von Ausstellungsbesuchen als Werbungskosten im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit zu berücksichtigen. Dabei handelt es sich allerdings um Veranstaltungen, die für jeden (kunstinteressierten) zugänglich und von Interesse sind bzw. sein können. Damit ist aber auch diese Sachlage entschieden.

Begründend wird hier die Darstellung des Finanzamtes im Schreiben vom 22. Juli 2008

wiedergegeben:

„Fortbildung, Ausstellungsbesuche:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Dazu gehören gemäß Ziffer 9 leg.cit. auch Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen.

Die Abzugsfähigkeit ergibt sich zum einen aus der beruflichen Veranlassung. Sie ist dann anzunehmen, wenn objektiv ein Zusammenhang mit dem Beruf besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Berufes, nämlich zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen im Rahmen der Einkunftsart gemacht werden (vgl. BFH 28.11.1980, BStBl 1981 II 368).

Zum anderen dürfen die Ausgaben nicht als Kosten der Lebensführung iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zu qualifizieren sein, 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.

Nach ständiger Judikatur des VwGH muss gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden (VwGH 18.3.1992, 91/14/0171).

Es soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (VwGH 23.1.2002, 2001/13/0238).

Die Anerkennung der geltend gemachten Fortbildungskosten (Ausstellungsbesuche) ist daher nicht zulässig.“

Aufgrund dieser eindeutigen Sachlage und rechtlichen Würdigung wird auf weitere Darstellungen seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz verzichtet.

Gesamte Werbungskosten:

	2002	2003
WK It. Finanzamt	408,73 €	1.433,81 €
WK Atelier	1.308,12 €	1.308,12 €
Werbungskosten	1.716,85 €	2.741,93 €

Linz, am 28. Mai 2010