



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 5

GZ. RV/0953-W/04

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der RM, Opernsängerin, 1000, M.str., vertreten durch Mag. Michael Tomitzi, Steuerberater, 1010 Wien, Kärntner Straße 13-15, vom 21. April 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 6., 7. und 15. Bezirk vom 25. März 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind der Berufungsvorentscheidung vom 13. Mai 2004 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Opernsängerin. Strittig ist nunmehr lediglich, ob die von der Bw. im Rahmen ihrer Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit geltend gemachten Aufwendungen für ein in der Privatwohnung befindliches Arbeitszimmer bei der Ermittlung der Einkommensteuer abzugsfähig sind. Die Bw. machte für 2002 "Raumkosten Musikstudio" (Miete, Energie, Versicherung – Anteil 19,44 %) in Höhe von € 2.143,21 als Werbungskosten geltend, welche das Finanzamt im Zuge der Einkommensteuerveranlagung nicht anerkannte und dies damit begründete, dass Ausgaben für ein Arbeitszimmer nur dann abzugsfähig seien, wenn der als Arbeitszimmer gewidmete Wohnraum nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig sei und tatsächlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt werde. Das Notwendigkeitserfordernis könne nicht anerkannt werden, da der Mittelpunkt ihrer Tätigkeit nicht das Arbeitszimmer sei, sondern in den dafür vorgesehenen öffentlichen Räumen abzuspielen habe.

Dagegen wurde mit folgender Begründung Berufung erhoben:

*"Dieser Aussage (= Begründung des Finanzamtes) muss ich auf das Entschiedenste widersprechen. Um an der Staatsoper oder an einem anderen Opernhaus die Möglichkeit zu erhalten, eine Oper zu singen, ist es zum einen erforderlich, die Stimme durch tägliche Übungen auf dem entsprechenden Niveau zu halten und zum anderen die einzelnen Rollen zu lernen und einzuüben. An einem Normalarbeitstag befindet sich mich zumindestens 6 Stunden in meinem Arbeitszimmer und beschäftige mich ausschließlich mit einschlägiger Arbeit wie Gesangsübungen, Rollenstudium und der Gleichen. Die tatsächlichen Opernauftritte sowie die Proben im Opernhaus selbst nehmen in Relation zur Gesamtarbeitszeit nur einen relativ kleinen Teil ein. Die Einrichtung des Arbeitszimmers besteht lediglich aus einem Flügel, einer Sitzgelegenheit und einem Bücherregal. Es ist also ausdrücklich darauf hinzuweisen, dass mein Arbeitszimmer in den Lohnsteuerrichtlinien geforderten Voraussetzungen erfüllt und von mir auch tatsächlich ausschließlich beruflich genutzt wird."*

Das Finanzamt wies die Berufung hinsichtlich des Arbeitszimmers mit Berufungsvorentscheidung ab. Dies wurde wie folgt begründet:

*"Für eine vortragende Tätigkeit liegt der Tätigkeitsmittelpunkt berufsbildbezogen außerhalb des Arbeitszimmers. Bei derartigen Tätigkeiten bestimmt die außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübte Tätigkeit das Berufsbild entscheidend. Die mit der Tätigkeit auch verbundene Tätigkeit, die auf das Arbeitszimmer entfällt, ist demgegenüber bei der Beurteilung des Berufsbildes typischerweise nicht wesentlich. Tätigkeitsmittelpunkt ist die Bühne, selbst wenn der Großteil der Arbeiten im Arbeitszimmer erledigt wird."*

Der dagegen eingebrachte Vorlageantrag wurde damit begründet, dass sich ihre berufliche Tätigkeit nachweislich zu mehr als 80 % der Arbeitszeit in ihrem Arbeitszimmer abspiele. Aus diesem Grund sei die Argumentation der Behörde in keiner Weise nachvollziehbar, dass die im Arbeitszimmer verbrachte Zeit für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen nicht wesentlich sein solle.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl 201/1996, dürfen bei den einzelnen Einkünften die Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände in 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.

Auf Grund dieser Gesetzesbestimmung und der dazu ergangenen, nunmehr einkunftsquellenbezogenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. insbesondere VwGH vom 27. Mai 1999, Zl. 98/15/0100; ÖStZB 1999, 644; 24. Juni 1999, 97/15/0070, ÖStZB 1999, 734) bleibt für die Absetzbarkeit eines häuslichen Arbeitszimmers weiterhin Voraussetzung, dass im Sinne der bisherigen Rechtsprechung (vgl. etwa VwGH 23.5.1996, 94/15/0063, ÖStZB 1997, 228; 27.5.1999, 97/15/0142, ÖStZB 1999, 732; 24.6.1999, 97/15/0070, ÖStZB 1999, 734) die Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt notwendig macht und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum auch tatsächlich (nahezu) ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt wird.

Im vorliegenden Fall wurde nicht vorgebracht, dass es sich um einen schallgeschützten Musikproberaum handelt, welcher nicht unter den Begriff Arbeitszimmer im Wohnungsverband fiele. Die Besonderheit des häuslichen Arbeitszimmers liegt darin, dass seine (Mit)Nutzung im Rahmen der Lebensführung nach der in den Erläuterungen angesprochenen Lebenserfahrung vielfach nahe liegt, von der Behörde aber der Nachweis seiner Nutzung für die Lebensführung, zumal ein solcher Ermittlungen im engen Privatbereich des Steuerpflichtigen erfordert, nur schwer zu erbringen ist. Aus diesem Grund bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken, wenn der Gesetzgeber die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für das Arbeitszimmer auch davon abhängig macht, dass es den Mittelpunkt der entsprechenden Betätigung des Steuerpflichtigen darstellt.

Die weitere, nunmehr vorzunehmende Beurteilung, ob das Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, hat nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen (vgl. Langsheinrich/Ryda, Das Arbeitszimmer im Lichte der Steuerreform nach dem Strukturanpassungsgesetz BGBI. 201/1996, FJ 1999, 306).

Ob nun ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt oder nicht, ist nach der Verkehrsauffassung und damit nach dem typischen Berufsbild zu entscheiden. Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgend ist das Arbeitszimmer dann als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit zu sehen, wenn der überwiegende Teil der Erwerbstätigkeit in diesem ausgeübt wird. Dies ist in Fällen, in denen –wie etwa bei Richtern - vom Arbeitgeber ein entsprechender Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird oder - wie etwa bei Politikern, Lehrern oder Vertretern - die betriebliche oder berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Hauses und folglich außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers ausgeübt wird, jedenfalls nicht gegeben. Dementsprechend finden die für diese Berufsgruppen entwickelten Grundsätze auch auf Berufsmusiker, Dirigenten oder Schauspieler Anwendung, was daher bedeutet, dass der Tätigkeitsmittelpunkt jedenfalls als außerhalb des Arbeitszimmers gelegen anzusehen ist.

Aufwendungen, die im Rahmen der allgemeinen Lebenserfahrung typischerweise der privaten Lebensführung zuzuordnen sind, werden losgelöst vom besonderen Einzelfall prinzipiell vom Abzug ausgeschlossen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 20 RZ 9). Lässt sich zwischen den privat bedingten und den Aufwendungen betrieblicher bzw. beruflicher Natur keine eindeutige Grenze ziehen, so ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig, was als Aufteilungsverbot bezeichnet wird (VwGH 17. Jänner 1978, Zl. 2470/77 und VwGH 27. November 1973, Zl. 232/73).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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, nicht abzugsfähig. Lehre und Rechtsprechung fordern, dass sich die als Betriebsausgaben anzuerkennenden Aufwendungen stets einwandfrei von den nicht abzugsfähigen Lebenshaltungskosten trennen lassen müssen, um zu vermeiden, dass Lebenshaltungskosten den Gewinn mindern. Ist im Einzelfall eine Trennung der Aufwendungen in Betriebsausgaben und in Kosten der privaten Lebensführung, was bei einem in einer Privatwohnung befindlichen Arbeitsraum zumeist der Fall ist, **nicht einwandfrei durchführbar, so gehört der gesamte Betrag zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben** (vgl.

Hofstätter-Reichel, Einkommensteuer-Kommentar, zu § 4 Abs. 4 EStG 1988 allgemein, Tz. 26 und die dort zitierte Rechtssprechung).

Bei bestimmten nichtselbständig Beschäftigten ist, wie aus den Erläuternden Bemerkungen zur Neuregelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 i.d.F. des Strukturanpassungsgesetzes 1996 hervorgeht, das Arbeitszimmer grundsätzlich nicht als Mittelpunkt der Tätigkeit anzusehen, da die berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird. Somit ist (u.a. aufgrund der organisatorischen Eingliederung) der Mittelpunkt der Tätigkeit der vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Arbeitsplatz. Dies ist auch dann der Fall, wenn die Arbeit zum Teil außerhalb desselben vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Arbeitsplatzes (als solcher ist auch die Bühne zu betrachten) bzw. im häuslichen Arbeitszimmer ausgeführt wird. Nur in Ausnahmefällen, bei denen die nichtselbständige Tätigkeit **ausschließlich** von zu Hause aus ausgeführt wird (z.B. Heimbuchhalter), kann der Mittelpunkt der Tätigkeit das Arbeitszimmer sein.

Im vorliegenden Fall einer Tätigkeit als Sängerin ist nach der Verkehrsauffassung und dem typischen Berufsbild allerdings zweifellos der Auftrittsort (Ort der Darbietung) – und nicht das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer – als Mittelpunkt anzusehen (vgl. zB Neuber, Die aktuelle steuerliche Rechtslage zum Arbeitszimmer, ÖStZ 2001, der im Falle von darstellenden Künstlern grundsätzlich die Bühne als Tätigkeitsmittelpunkt annimmt).

Naturgemäß kann eine derartige Auftrittstätigkeit in einem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer nicht ausgeübt werden. Es behauptet aber auch die Bw. nicht, dass in ihrem Arbeitszimmer derartige Auftritte erfolgt wären.

Wenn nun die Bw. aber damit argumentiert, dass sich ihre berufliche Tätigkeit nachweislich zu mehr als 80 % der Arbeitszeit in ihrem Arbeitszimmer abspiele, so ist ihr zwar zuzugestehen, dass eine gewisse Übungs-, Vorbereitungszeit usw. für ihre Auftritte zweifellos erforderlich gewesen sein wird. Dies ändert jedoch nichts daran, dass die Übungs- bzw. Vorbereitungstätigkeiten nicht den Mittelpunkt der Tätigkeit der Bw. als Opernsängerin ausmachen.

Nach der zum häuslichen Arbeitszimmer ergangenen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist der "Mittelpunkt der Tätigkeit" nach dem materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit auszulegen (vgl. VwGH 28.11.2000, 99/14/0008, ÖStZB 2001, 379; 19.12.2000, 99/14/0283, ÖStZB 2001, 463). Lediglich im Zweifel wird darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (vgl. zB VwGH 28.11.2000, 99/14/0008). Von einem derartigen Zweifel kann aber nach dem oben Gesagten hier keine Rede sein.

Da die berufliche Tätigkeit der Bw. - ähnlich wie bei den in den Erläuternden Bemerkungen angeführten Lehrern, welche in manchen Fällen ebenfalls nur wenige Wochenstunden tatsächlich unterrichten und keinen eigenen Arbeitsraum an der Schule zur Verfügung gestellt bekommen (z.B. Abendschullehrer, so aber auch VwGH 26.5.1999, 98/13/0138, ÖStZB 1999, 506 uvam.) - **schwerpunktmäßig** außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wurde, waren die vom Arbeitgeber der Bw. zur Verfügung gestellten Arbeitsplätze für die Bw. im Streitjahr der Mittelpunkt ihrer Tätigkeit.

Die Vorbereitung eines Lehrers ist durchaus mit dem Rollenstudium einer Opernsängerin zu vergleichen. Demnach wird die Bw. nicht anders behandelt als Lehrpersonen, die ebenso zu Hause teils einen hohen zeitlichen Vorbereitungsaufwand aufbringen müssen und nach herrschender Lehre und Rechtsprechung – wie schon oben ausgeführt – keine Möglichkeit eines Arbeitszimmerekostenabzuges haben.

Selbst dann, wenn man vom Erfordernis der (nahezu) ausschließlichen beruflichen Nutzung des als Arbeitszimmer deklarierten Raumes ausgeht, ergibt sich keine andere Entscheidung, da nach der für die Anerkennung maßgeblichen berufsbildbezogenen Verkehrsauffassung der Mittelpunkt der künstlerischen Tätigkeit dieser Profession in Opernhäusern und Konzertsälen liegt (wo im übrigen auch zusammen geprobt wird) und somit die häusliche Vorbereitungszeit trotz unbestrittener beruflicher Notwendigkeit und Förderlichkeit für die rechtliche Beurteilung der Aufwendungen als steuerliche Absetzposten irrelevant ist (vgl. VwGH vom 20. Jänner 1999, 98/13/0132, ÖStZB 1999, 506, betreffend einen Lehrer).

Dazu kommt aber auch noch, dass im vorliegenden Fall auch eine unbedingte Notwendigkeit eines eigenen Arbeitszimmers im o.a. Sinne nicht gegeben ist, ist es doch nach Ansicht des UFS Sängern bzw. Sängerinnen zweifellos möglich, ihre Übungen an vielen Orten abzuhalten, ohne dass dafür besondere Zimmereinrichtungen benötigt würden, da eine Sängerin im Gegensatz zu einem Instrumentalmusiker ihr "Instrument", d.h. ihr Stimme, ständig körperlich in sich trägt. Das Einproben von Gesangsstücken, das sitzend, liegend, stehend und gehend erfolgen kann, ist somit nicht an einen bestimmten Raum gebunden (vgl. zB UFS 15.10.2003, RV/1057-W/03, betreffend Schauspieler; FLD Wien NÖ Bgld, ARD 5192/34/2001, betreffend Opernsänger), weshalb anknüpfend an diese Judikatur ein Arbeitszimmer grundsätzlich nicht notwendig ist. Auch das Erlernen von Texten ist an nahezu jedem beliebigen Ort durchführbar.

Da es in bestimmten Bevölkerungsschichten üblich ist, in Wohnzimmern Klaviere und andere Musikinstrumente auch nur als Möbelstücke aufzustellen, führt auch dieses Faktum für sich noch nicht zur steuerlichen Abzugsfähigkeit des vorliegenden Arbeitszimmers.

Daher stellt der gegenständlichen Raum keinen Mittelpunkt iSd § 20 Abs.1 Z 2 lit. d EStG 1998 dar. Dem Berufungsbegehr, die strittigen Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer steuerlich zu berücksichtigen, kann somit nicht gefolgt werden.

Hinsichtlich der anderen Berufungspunkte (Stadt Fahrten und Reisen) schließt sich der Unabhängige Finanzsenat der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes an, so dass der Berufung daher – wie in der Berufungsvorentscheidung – teilweise stattgegeben werden konnte.

Hinsichtlich der Höhe der Einkünfte tritt gegenüber der Berufungsvorentscheidung keine Änderung ein, weshalb diesbezüglich auf die Berufungsvorentscheidung verwiesen wird.

Wien, am 31. Jänner 2006