

Gerichtstyp
VwGH Erkenntnis

Geschäftszahl
2001/15/0052

Entscheidungsdatum

20040624

Veröffentlichungsdatum

20040831

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

ESTG 1988 §20 Abs1 Z2 litd;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Vizepräsident Dr. W. Pesendorfer und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Fuchs, Dr. Zorn und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Reinisch, über die Beschwerde der C in S, vertreten durch Dr. Wilhelm Sluka und Mag. Hanna Spielbüchler, Rechtsanwälte in 5020 Salzburg, Alpenstraße 26, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg (Berufungssenat I) vom 10. Februar 2000, Zl. RV59/1-7/98, betreffend Einkommensteuer 1996 und 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von 1.172,88 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin erzielte in den Streitjahren 1996 und 1997 einerseits Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Vertragslehrerin an der Universität Mozarteum Salzburg und andererseits Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Konzertpianistin und (1996) als Beteiligte an einer Gesellschaft Bürgerlichen Rechtes. Mit ihren Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre machte sie u.a. Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geltend.

Das Finanzamt erkannte mit den Einkommensteuerbescheiden 1996 und 1997 u.a. diese Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten an.

In den dagegen erhobenen Berufungen brachte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen vor, der Mittelpunkt ihrer Tätigkeit liege mehr als zur Hälfte im Arbeitszimmer, in der Hochschule bestehe für sie keine Möglichkeit zur Vorbereitung und auch für die neben dem Lehrauftrag ausgeübte Konzerttätigkeit müsse sie - wie für jeden Berufsmusiker unerlässlich - zweimal täglich üben. Der Zeitaufwand, den das Üben und die Vorbereitungstätigkeit im Vergleich zum Zeitaufwand für die Unterrichtstätigkeit und für die Konzerte in Anspruch nehme, ergebe eine Nutzung des Arbeitszimmers von weit mehr als 50 %.

Soweit die Berufungen die Aufwendungen für das Arbeitszimmer

betrafen, wurden sie vom Finanzamt mit Berufungsvorentscheidungen abgewiesen.

In den Vorlageanträgen wiederholte die Beschwerdeführerin im Wesentlichen, dass sie keinen Anspruch auf einen Arbeits- oder Dienstraum in der Hochschule habe, vielfältige und unterschiedliche Vorbereitungsaktivitäten für ihre Lehrtätigkeit im Arbeitszimmer zu verrichten habe und hinsichtlich der Einkünfte als Konzertpianistin zur Erhaltung ihres künstlerischen Niveaus zu einem täglichen mehrstündigen Üben gezwungen sei, was ihr mangels Alternativen nur in ihrem Arbeitszimmer möglich sei. Auf Grund der Ausstattung des Arbeitszimmers sei eine private Nutzung dieses Raumes nicht möglich.

In einem Aktenvermerk über eine Besprechung mit der Beschwerdeführerin vom 11. Oktober 1999 hielt das Finanzamt fest, dass die Beschwerdeführerin an der Universität Mozarteum unterrichte und Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit aus Kammermusikauftritten erziele, wobei sie mit Klavier begleite. Die Proben würden bei ihr zu Hause stattfinden. Das Arbeitszimmer müsse eigentlich als "Probenraum" bezeichnet werden.

Mit Schriftsatz vom 18. Jänner 2000 übermittelte die Beschwerdeführerin der belangten Behörde Fotos ihres Arbeitszimmers und eine "erläuternde Kopie des Planes des Arbeitszimmers".

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde den Berufungen der Beschwerdeführerin teilweise statt, erkannte jedoch die geltend gemachten Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht an. Bei der Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens bezeichnete die belangte Behörde die auf den von der Beschwerdeführerin vorgelegten Fotos des Arbeitszimmers ersichtlichen Gegenstände:

"Ein Bücherschrank (mit privaten Büchern inkl. einer Glasvitrine mit Porzellan und Glasgefäßen), ein Photokasten, eine Glasvitrine mit Ziergläsern, ein Bücherregal (nur auf Plan als solches eingezeichnet, auf Foto nicht ersichtlich), ein Tisch mit sechs Stühlen, ein Klavier mit Hocker, zwei Notenständer, ein geöffneter Geigenkasten mit Geige, ein Streichinstrumentenkasten, ein kleineres und ein größeres Sofa, ein Notenschrank, ein Regal mit CD's und Stereoanlage, ein Regal mit CD's, 2 Ablagetischchen neben dem großen Sofa, verschiedenste Bilder an den Wänden des Zimmers, verschiedenste Blumenstöcke und sonstige Ziergegenstände."

Unstrittig sei, dass das in Rede stehende Arbeitszimmer im Wohnungsverband der Beschwerdeführerin gelegen sei und es sich nicht um eine von vornherein der Betriebs- bzw. Berufssphäre zurechenbare Räumlichkeit handle. Zwar weise das Vorhandensein eines Klaviers und von Streichinstrumenten, Notenständern und Noten einen Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin auf, in der Aufbewahrung der Bücher und Fotoalben liege jedoch eine private Nutzung vor. Auch die zwei Sofas und der Tisch samt Stühlen würden auf eine private Nutzung des Arbeitszimmers hindeuten. Insgesamt sei das Arbeitszimmer sehr "wohnlich" eingerichtet und stelle keinen nüchternen bzw. nur für die berufliche Tätigkeit erforderlich eingerichteten Arbeitsraum dar. Die meisten Einrichtungsgegenstände seien für einen Wohnraum typische Möbel und würden unter objektiven Gesichtspunkten auf eine private Nutzung hindeuten. Da eine nicht nur ausschließlich berufliche Nutzung gegeben sei, könne der damit im Zusammenhang stehende Aufwand (gemischter Aufwand) nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abgezogen werden.

Darüber hinaus liege der Mittelpunkt der Tätigkeit der Beschwerdeführerin als Lehrerin nicht im häuslichen Arbeitszimmer. Der Mittelpunkt der Tätigkeit eines Musiklehrers sei der Ort der Unterrichterteilung. Im in Rede stehenden Arbeitszimmer seien keine Schüler unterrichtet worden. Daneben erziele die Beschwerdeführerin Einkünfte als Orchestermusikerin. "Auch hier"

liege der Mittelpunkt der Tätigkeit dort, wo die Konzerte gegeben würden. Das Spielen vor Publikum sei das entscheidende. Der Mittelpunkt der Tätigkeit eines Orchestermusikers sei jener Ort, an dem die Konzerte abgehalten werden bzw. das Orchester auftrete. Zweifellos benötige der einzelne Orchestermusiker eine Vorbereitungszeit sowie das gemeinsame Proben eines Orchesters. Auch wenn diese Tätigkeit in einem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer durchgeführt werde, handle es sich dabei um Hilfsleistungen, die mit dem Spielen im Orchester im Zusammenhang stünden. Da das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der genannten Tätigkeiten darstelle, seien die geltend gemachten Aufwendungen nicht anzuerkennen.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung der vor ihm erhobenen Beschwerde mit Beschluss vom 14. März 2001, B 800/00-11, abgelehnt, und die Beschwerde gemäß Art. 144 Abs. 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 201, 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.

Dass das in Rede stehende Arbeitszimmer im Wohnungsverband gelegen ist, ist unstrittig.

Die belangte Behörde spricht dem in Rede stehenden Arbeitszimmer eine nahezu ausschließliche berufliche Nutzung durch die Beschwerdeführerin ab, weil sie darin Bücher und Fotoalben aufbewahrt habe, zwei Sofas, ein Tisch und Stühle auf eine private Nutzung hindeuteten, das Arbeitszimmer insgesamt sehr wohnlich eingerichtet sei und keinen nüchternen und nur für die berufliche Tätigkeit erforderlich eingerichteten Arbeitsraum darstelle. Mit diesen allgemeinen Ausführungen durfte sich die belangte Behörde nicht begnügen, wenn sie dem in Rede stehenden Arbeitszimmer die zumindest nahezu ausschließlich berufliche Nutzung abgesprochen und einen schon vom Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 betroffenen gemischt genutzten Raum angenommen hat.

Die Feststellungen über die Ausstattung des Raumes, die Beschwerdeführerin habe insbesondere im Arbeitszimmer Bücher und Fotoalben aufbewahrt, hat die belangte Behörde der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren nicht vorgehalten. In der Beschwerde trägt die Beschwerdeführerin dazu etwa vor, dass die Fotoalben Fotos und Zeitungsausschnitte enthielten, welche die Konzerttätigkeit der Beschwerdeführerin dokumentierten und daher mit ihrer beruflichen Tätigkeit in unmittelbarem Zusammenhang stünden. Die aufbewahrten Bücher seien ausschließlich für die berufliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin als Pianistin und Pädagogin erforderlich (beispielsweise über Formen- und Harmonielehre, musikgeschichtliche Hintergründe, einzelne Komponisten oder literarische Vorlagen zur Liedbegleitung).

Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen; im Zweifel wird darauf abzustellen sei, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (vgl. jüngst etwa das hg. Erkenntnis vom 2. Juni 2004, 2003/13/0166).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist jedenfalls dann, wenn eine Einkunftsquelle den Aufwand für das Arbeitszimmer bedingt, die andere aber nicht, der Mittelpunkt im

Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nur aus der Sicht der einen Einkunftsquelle zu bestimmen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 8. Mai 2003, 2000/15/0176, mwN).

Die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielte die Beschwerdeführerin als Lehrerin an der Universität Mozarteum am Institut für Tasteninstrumente. Nach den insoweit konkret nicht bekämpften Feststellungen der belangten Behörde unterrichtete die Beschwerdeführerin die Schüler nicht im in Rede stehenden Arbeitszimmer. Dass der Mittelpunkt einer Lehrtätigkeit nicht im im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer, sondern an jenem Ort gelegen ist, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt, hat der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen (zuletzt mit dem ebenfalls einen Klavierlehrer betreffenden hg. Erkenntnis vom 29. Jänner 2003, 99/13/0076).

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 - wie im Fall der Beschwerdeführerin - der "Begleitung auf dem Weg zur künstlerischen Karriere ihrer Studenten zum Konzertschuldiplom" kommt es dabei nicht an. 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 nicht im in Rede stehenden Arbeitszimmer gesehen hat.

Weiters erzielte die Beschwerdeführerin Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Konzertpianistin. Die Beschwerdeführerin stellt darauf ab, dass der überwiegende Zeitaufwand ihrer Tätigkeit durch Üben und Proben in dem in Rede stehenden Arbeitszimmer gelegen sei, wobei der Zeitaufwand für die Darbietung der geübten und geprobtten Stücke bei Konzerten und Aufführungen davon überwogen werde.

Die belangte Behörde sieht im Üben und im Proben lediglich Hilfsleistungen, während die Darbietung vor Publikum die "Basis" des Berufes der Beschwerdeführerin darstelle. Die berufliche Tätigkeit einer Konzertpianistin erfordert allerdings ein musikalisches Niveau, welches durch regelmäßige Arbeit am Instrument zu erreichen und zu halten ist. Dergestalt erschöpft sich die Tätigkeit des "Übens und Probens" nicht im Einstudieren eines bestimmten Stückes oder Programmes für ein konkretes Konzert, sondern erfordert eben ein regelmäßiges und dauerhaft ausgeübtes Spielen des Instrumentes, um die künstlerischen Fertigkeiten zu erhalten und zu steigern. Solcherart kann im Beschwerdefall der Mittelpunkt der Tätigkeit einer Konzertpianistin nach der Verkehrsauffassung an dem Ort angenommen werden, an dem sie die überwiegende Zeit an ihrem Instrument verbringt, im Beschwerdefall in dem in Rede stehenden Arbeitszimmer.

Dies hat die belangte Behörde verkannt. Der angefochtene Bescheid war daher gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.
Wien, am 24. Juni 2004

Gerichtstyp
VwGH Erkenntnis

Geschäftszahl
2000/14/0150

Entscheidungsdatum

20050316

Veröffentlichungsdatum

20050609

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

ESTG 1988 §20 Abs1 Z2 litd;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Zorn, Dr. Robl und Dr. Büsser als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des P R in S, vertreten durch Mag. Werner Tschapeller, Wirtschaftsprüfer in 6020 Innsbruck, Andreas-Hofer-Straße 43, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Tirol (Berufungssenat I) vom 29. Juni 2000, Zl. RV 407/1-T7/99, betreffend Einkommensteuer 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.172,88 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist als Klarinettist in einem Symphonieorchester tätig und machte in seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 1997 im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Aufwendungen für einen Musikproberaum (bis 9/1997 in einer Mietwohnung, ab 9/1997 in einem Eigenheim) im Ausmaß von rund S 43.000,-- als Werbungskosten geltend.

Mit dem angefochtenen Bescheid versagte die belangte Behörde im Instanzenzug die Anerkennung der geltend gemachten Werbungskosten. In ihrer Begründung dieser Entscheidung wies die belangte Behörde zunächst darauf hin, dass anlässlich einer Besichtigung der im Keller des Einfamilienhauses befindlichen Räumlichkeit diverse Regalsysteme mit Fachliteratur (Notensammlungen, Klarinettenblätter) verschiedene Musikinstrumente (Klarinetten, Bassethörner) Notenständer, ein Orchesterstuhl, ein Schreibtisch sowie ein Computer, auf dem die berufliche Korrespondenz und Terminisierung abgewickelt werde, vorgefunden worden seien. Neben der Probetätigkeit würden laut Angaben des Beschwerdeführers in diesem Raum auch die Blätter für das Mundstück der Klarinetten mittels einer kleinen Apparatur hergestellt sowie die Instrumente gepflegt und gewartet. Nach Auskunft des steuerlichen Vertreters in der mündlichen Berufungsverhandlung habe sich im Proberaum in der Mietwohnung

seinerzeit im Wesentlichen dieselbe Einrichtung befunden wie im Kellerraum des Eigenheimes. In der Folge weist die belangte Behörde darauf hin, dass der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers davon ausgehe, dass im gegenständlichen Fall ein "Musikproberaum" somit eine typische Berufs- bzw. Betriebsräumlichkeit und nicht ein Arbeitszimmer im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 vorliege. Hiezu sei festzustellen, dass im gegenständlichen Fall aus den vom Beschwerdeführer "ins Treffen geführten Gründen keine Notwendigkeit einer Schallisolierung bestehen" möge. Die belangte Behörde vertrete allerdings die Auffassung, dass die Beurteilung eines Raumes als Arbeitszimmer (im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988) oder als (von der einschränkenden Neuregelung nicht betroffenen) Proberaum nicht nach der tatsächlichen Nutzung im Einzelfall, sondern danach zu erfolgen habe, ob der Raum die typische Ausstattung eines Musikproberaumes aufweise. Unter diesem Gesichtspunkt sei nach Ansicht des Senates durchaus davon auszugehen, dass ein Schallschutz zu der typischen Ausstattung eines Musikproberaumes gehöre. Selbst wenn man den Schallschutz nicht als ein wesentliches Merkmal eines Musikproberaumes ansehen wolle, könne im gegenständlichen Fall deshalb nicht vom Vorliegen einer Berufs(Betriebs)räumlichkeit ausgegangen werden, weil sich in der Räumlichkeit unter anderem ein Schreibtisch und ein Computer befänden, die nach Ansicht der belangten Behörde jedenfalls nicht zur typischen Ausstattung eines Musikproberaumes gehörten und zudem eine Nutzung der Räumlichkeit im Rahmen der privaten Lebensführung nicht ausschlossen. Es seien dies vielmehr Einrichtungsgegenstände bzw. Arbeitsmittel, "die für einen Büroraum typisch" seien. Die belangte Behörde gehe daher davon aus, dass die gegenständlichen Räumlichkeiten als Arbeitszimmer im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 anzusehen seien. Die geltend gemachten Aufwendungen könnten daher nur dann steuerlich Berücksichtigung finden, wenn der Mittelpunkt der Tätigkeit des Beschwerdeführers im häuslichen Arbeitszimmer angesiedelt wäre. Ungeachtet des Umstandes, dass mit der Tätigkeit des Beschwerdeführers eine intensive Probetätigkeit verbunden sei, könne nach Ansicht der belangten Behörde die Tätigkeit eines Orchestermusikers nicht im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt werden. Nach der Verkehrsauffassung bilde das Einstudieren von Musikstücken im häuslichen "Proberaum" nicht den Mittelpunkt der Tätigkeit eines Orchestermusikers. Diene das Arbeitszimmer aber einer Tätigkeit, deren Schwerpunkt (Arbeit mit dem Orchester) außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt werde, dann seien die Aufwendungen generell (unabhängig von der darin verbrachten Zeit) nicht abzugsfähig. Auch der Umstand, dass der Beschwerdeführer im Arbeitszimmer auch die Blätter für die Mundstücke der Klarinetten herstelle und die Instrumente warte und pflege, führe zu keiner abweichenden Beurteilung, zumal es sich dabei lediglich um untergeordnete Nebentätigkeiten zur Haupttätigkeit als Orchestermusiker handle.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die dagegen erhobene Beschwerde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, 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.

In seinem unter anderem die Tätigkeit einer Konzertpianistin betreffenden Erkenntnis vom 24. Juni 2004, 2001/15/0052, brachte

der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck, dass die damals belangte Behörde insofern die Rechtslage verkannt habe, als sie im Üben und im Proben (der damaligen Beschwerdeführerin) lediglich Hilfsleistungen gesehen habe, während die Darbietung vor Publikum die "Basis" des Berufes der Beschwerdeführerin darstelle, die berufliche Tätigkeit einer Konzertpianistin allerdings ein musikalisches Niveau erfordere, welches durch regelmäßige Arbeit am Instrument zu erreichen und zu halten ist. Dergestalt erschöpft sich die Tätigkeit des "Übens und Probens" eines Künstlers nicht im Einstudieren eines bestimmten Stückes oder Programmes für ein konkretes Konzert, sondern erfordert eben ein regelmäßiges und dauerhaft ausgeübtes Spielen des Instrumentes, um die künstlerischen Fertigkeiten zu erhalten und zu steigern. Solcherart ist der Mittelpunkt der Tätigkeit einer Konzertpianistin nach der Verkehrsauffassung an dem Ort anzunehmen, an dem sie die überwiegende Zeit an ihrem Instrument verbringt, im damaligen Beschwerdefall in dem in Rede stehenden Arbeitszimmer. Auch im vorliegenden Beschwerdefall ist keine andere Beurteilung geboten, zumal die belangte Behörde einräumt, dass mit der Tätigkeit des - künstlerisch tätigen - Beschwerdeführers eine intensive Probentätigkeit verbunden ist. Auf die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 20. Jänner 1999, 96/13/0132 und vom 26. Mai 1999, 98/13/0138, beruft sich die belangte Behörde schon deswegen zu Unrecht, weil die Vorbereitungs- und Korrekturtätigkeit eines Lehrers mit dem Üben der Fertigkeiten eines Musikers nicht vergleichbar ist.

Der angefochtene Bescheid erweist sich daher als inhaltlich rechtswidrig, weshalb er gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben war.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBI. II Nr. 333/2003.
Wien, am 16. März 2005

Gerichtstyp
VwGH Erkenntnis

Geschäftszahl
2001/13/0241

Entscheidungsdatum

20050921

Veröffentlichungsdatum

20051021

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
10/07 Verwaltungsgerichtshof;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §250 Abs1 lita; BAO §288 Abs1 litc; BAO §288 Abs1 litd; BAO §93 Abs2;
BAO §93 Abs3 lita; EStG 1988 §16 Abs1 Z6 litc; EStG 1988 §16 Abs1 Z6; EStG
1988 §16 Abs1 Z7; EStG 1988 §16 Abs1; EStG 1988 §20 Abs1 Z1; EStG 1988 §20
Abs1 Z2 lita; EStG 1988 §20 Abs1 Z2 litd idF 1996/201; EStG 1988 §20 Abs1
Z2; EStG 1988 §33 Abs5; VwGG §42 Abs2 Z1; VwRallg;

Beachte

Serie (erledigt im gleichen Sinn):

2004/13/0163 E 21. September 2005

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Keidel LL.M., über die Beschwerde des MMag. RN in W, vertreten durch Dr. Klaus-Peter Schrammel, Rechtsanwalt in 1010 Wien, Riemergasse 14, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat II, vom 20. Juni 2001, Zl. RV/271-15/12/2000, betreffend Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1994 und 1995 sowie Einkommensteuer für die Jahre 1994 bis 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid, der in seinem Abspruch über die Zurückweisung der Berufung gegen die Bescheide über die Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1994 und 1995 als unangefochten unberührt bleibt, wird im Übrigen wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.172,88 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist Berufsmusiker und als solcher Mitglied der Wiener Philharmoniker.

In dieser Eigenschaft bezog er in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und in der Form von Lizenzeinkünften Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Weitere Einkünfte aus selbständiger Arbeit flossen dem Beschwerdeführer in seiner Eigenschaft als Mitglied eines Kammermusikensembles zu, dessen Sitz mit der Wohnanschrift des Beschwerdeführers angegeben wurde und dessen durch die Mitunternehmerschaft der Ensemblemitglieder erzielten Einkünfte einheitlich und gesondert festgestellt wurden. Darüber hinaus erzielte der Beschwerdeführer in den Streitjahren auch noch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung durch Vermietung einer Eigentumswohnung in Wien sowie zufolge Zeichnung diverser Beteiligungen (negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Nach Durchführung einer die Jahre 1994 bis 1997 erfassenden abgabenbehördlichen Prüfung ergingen nach Wiederaufnahme der

Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1994 und 1995
Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 1997, deren
Bemessungsgrundlagen auf Rechtsansichten der Prüferin beruhten,
mit denen der Beschwerdeführer nicht übereinstimmte.

Über die vom Beschwerdeführer gegen die nach Abschluss der
abgabenbehördlichen Prüfung ergangenen Bescheide erhobene Berufung
entschied die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid mit
folgendem Spruch:

"Die Berufung gegen die die Wiederaufnahme des Verfahrens
verfügenden Bescheide betreffend Einkommensteuer 1994 und 1995
wird als verspätet zurückgewiesen.

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend die
Einkommensteuer 1997 vom 9.8.1999 wird wegen Unzulässigkeit
zurückgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide betreffend Einkommensteuer 1994
bis 1996 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den
als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und
bilden diese einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten
Mehrtrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelteilung zu ersehen."

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der
Verwaltungsgerichtshof nach Erstattung einer Gegenschrift und
Vorlage der Verwaltungsakten durch die belangte Behörde erwogen:

1. Wiederaufnahmebescheide:

Die Zurückweisung seiner gegen die Bescheide über die
Wiederaufnahme der Einkommensteuerverfahren für die Jahre 1994
und 1995 erhobenen Berufung wird in der Beschwerdeschrift kein
einziges Mal erwähnt, sodass davon auszugehen ist, dass der
Beschwerdeführer den diesbezüglichen Abspruch des angefochtenen
Bescheides nicht bekämpft.

2. Einkommensteuerbescheid 1997:

Dem durch Lückenhaftigkeit und Unordnung geprägten Bild der
von der belangten Behörde vorgelegten Verwaltungsakten lassen sich
in der zu diesem Abspruch des angefochtenen Bescheides
interessierenden Hinsicht folgende Informationen entnehmen:

Ein mit dem 9. August 1999 datierter Bescheid, mit welchem
gegenüber dem Beschwerdeführer zu Händen seiner steuerlichen
Vertreterin Einkommensteuer für das Jahr 1997 in Höhe von
S 204.710,-- festgesetzt wurde, wurde dem Beschwerdeführer zu
Händen seiner steuerlichen Vertreterin am 12. August 1999 durch
Hinterlegung zugestellt.

Die mit dem 29. Oktober 1999 datierte und beim Finanzamt am
2. November 1999 eingelangte Berufungsschrift der steuerlichen
Vertreterin des Beschwerdeführers nennt in ihrem Betreff die
Steuernummer und den Namen des Beschwerdeführers und leitet die
Berufungsausführungen mit folgenden Worten ein:

"Im Vollmachtsnamen meines oben genannten Mandanten bringe
ich gegen nachstehende im einzelnen genannte Abgabenbescheide
innerhalb der bis 31. Oktober 1999 eingeräumten Verlängerung der
Berufungsfrist, das Rechtsmittel der Berufung ein:

- Einkommensteuerbescheid für 1994 vom 29. Juni 1999,
eingelangt am 1. Juli 1999

- Einkommensteuerbescheid für 1995 vom 29. Juni 1999,
eingelangt am 1. Juli 1999

- Einkommensteuerbescheid für 1996 vom 29. Juni 1999,
eingelangt am 1. Juli 1999

Meine Berufung richtet sich gegen nachstehende im
Betriebsprüfungsbericht getroffenen Feststellungen. Ich begründe
meine Berufungspunkte in der Reihenfolge des
Betriebsprüfungsberichts."

Nach Darlegung der einzelnen Berufungsargumente wird in der
Berufungsschrift sodann ein Berufungsbegehren auf "Berichtigung

der Abgabenbescheide für die Jahre 1994 bis 1997" gestellt, wobei die für die Jahre 1994 bis 1997 jeweils einzeln begehrten Abänderungen hinsichtlich der einzelnen Berufungspunkte im Folgenden tabellarisch dargestellt werden.

Ein mit dem 23. Juni 2000 datierter, an den Beschwerdeführer zu Händen seiner steuerlichen Vertreterin adressierter Einkommensteuerbescheid 1997 enthält den Vermerk "Änderung gem. § 295 (1) BAO zu Bescheid vom 22.09.1999" und setzt die Einkommensteuer für das Jahr 1997 mit S 195.110,-- fest, während er die bisherige Vorschreibung mit S 204.160,-- benennt.

Eine mit dem 18. Juli 2000 datierte und beim Finanzamt am 19. Juli 2000 eingelangte Eingabe der steuerlichen Vertreterin des Beschwerdeführers an das Finanzamt nennt in ihrem Betreff die Steuernummer und den Namen des Beschwerdeführers sowie als Inhalt "Ergänzung der Berufung vom 26. Oktober 1999" und hat folgenden Text zum Inhalt:

"In Ergänzung der Berufung für meinen oben genannten Mandanten halte ich fest, dass sich die gegenständliche Berufung und die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß 303 (4), wie in den einzelnen Berufungspunkten und im Wiederaufnahmebegehren im Einzelnen angeführt, auch gegen den

Einkommensteuerbescheid für 1997 vom 22. September 1999, eingelangt 29. September 1999, richtet.

Mit der Bitte um Berücksichtigung dieser Ergänzung zeichne ich ..."

Eine Ausfertigung des sowohl in dieser Eingabe der steuerlichen Vertreterin des Beschwerdeführers vom 18. Juli 2000 als auch im nach § 295 Abs. 1 BAO abgeänderten Einkommensteuerbescheid 1997 vom 23. Juni 2000 erwähnten Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1997 vom 22. September 1999 ist in den dem Verwaltungsgerichtshof vorgelegten Verwaltungsakten nicht aufzufinden.

Im Spruch des angefochtenen Bescheides wies die belangte Behörde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 "vom 9.8.1999" wegen "Unzulässigkeit" zurück. In der Begründung des angefochtenen Bescheides traf die belangte Behörde zum Kapitel "Einkommensteuer 1997" folgende Ausführungen:

"Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 wurde am 18.7.2000 eingebracht und richtet sich gegen den Einkommensteuerbescheid für 1997 vom 22.9.1999, eingelangt am 29.9.1999. Der Bescheid vom 22.9.1999 ist jedoch auf Grund eines gemäß § 295 BAO geänderten Bescheides am 29.10.1999 aus dem Rechtsbestand getreten. Da sich die Berufung ausdrücklich gegen den Bescheid vom 22.9.1999 wendet, war sie wegen Unzulässigkeit zurückzuweisen."

Weitere Ausführungen zum Thema "Einkommensteuer 1997" finden sich indessen auch noch unter dem Kapitel "Wiederaufnahmebescheide 1994, 1995". Dort wird das Ergehen eines Einkommensteuerbescheides 1997 am 9. August 1999 und dessen Zustellung durch Hinterlegung am 12. August 1999 ebenso erwähnt wie der Umstand, dass in der am 29. Oktober 1999 eingebrachten Berufung ein Berufungsbegehren auf Berichtigung des Abgabenbescheides auch für das Jahr 1997 gestellt worden war. Ein Fristverlängerungsantrag vom 20. Juli 1999 sei "ausdrücklich nur für die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1994, 1995 und 1996" gestellt worden. Die Berufung vom 29. Oktober 1999 sei auch hinsichtlich des Bescheides über die Einkommensteuer 1997 als verspätet anzusehen.

In der Beschwerde wird auf die Verschiedenheit der in der Bescheidbegründung angeführten Ausfertigungsdaten der Einkommensteuerbescheide für das Jahr 1997 und auf die Divergenz der angeführten Zurückweisungsgründe einer Unzulässigkeit der Berufung einerseits und ihrer Verspätung andererseits hingewiesen,

die Existenz eines Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1997 mit dem Datum 29. Oktober 1999 in Abrede gestellt und vorgetragen, dass ein gesetzlicher Grund für die Zurückweisung der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 nicht bestehe, weil die Berufung weder unzulässig noch verspätet sei.

Die oben wiedergegebene Aktenlage erweist dieses Beschwerdevorbringen als begründet:

Die im angefochtenen Bescheid in den Ausführungen der Begründung zum Kapitel "Einkommensteuer 1997" vertretene und auch in der Gegenschrift noch aufrecht erhaltene Auffassung, der Beschwerdeführer habe gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 erst mit seiner Eingabe vom 18. Juli 2000 Berufung erhoben, ist verfehlt. Dieser Auffassung steht der in den Begründungsausführungen des angefochtenen Bescheides zum Kapitel "Wiederaufnahmebescheide 1994, 1995" ohnehin eingeräumte Umstand entgegen, dass in der Berufungsschrift vom 29. Oktober 1999 unmissverständlich ein Berufungsbegehren auf Abänderung auch des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1997 gestellt worden war. Dass die Anfechtungserklärung der Berufungsschrift in ihrer Anführung der Bescheide, gegen die sie sich richtete (§ 250 Abs. 1 lit. a BAO), nur die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 1996, nicht hingegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 nannte, mag man der steuerlichen Vertreterin des Beschwerdeführers als grobe Sorgfaltslosigkeit anlasten, kann aber über die Bezugnahme der Berufung auch auf den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997, hinsichtlich dessen detailliert vorgetragene Änderungsanträge gestellt wurden, nicht hinwegtäuschen.

Ziel der Bestimmung des § 250 Abs. 1 lit. a BAO, nach welcher die Berufung die Bezeichnung des Bescheides enthalten muss, gegen den sie sich richtet, ist es, die Behörde in die Lage zu versetzen, über die Berufung eine Entscheidung zu treffen, sodass es für die Bezeichnung des Bescheides genügt, dass aus dem gesamten Inhalt des Rechtsmittels hervorgeht, wogegen es sich richtet, und die Behörde auf Grund des Berufungsvorbringens nicht zweifeln kann, welcher Bescheid angefochten ist (siehe das hg. Erkenntnis vom 28. Jänner 1998, 96/13/0081, mit weiterem Nachweis). Dass diese Voraussetzung für die Berufungsschrift vom 29. Oktober 1999 hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1997 zutraf, kann im Hinblick auf die in dieser Berufungsschrift unmissverständlich gestellten Abänderungsanträge für das Jahr 1997 nicht zweifelhaft sein.

Die Existenz eines Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1997 mit dem Datum vom 22. September 1999 ergibt sich schon aus dem Änderungshinweis des in den Akten liegenden Einkommensteuerbescheides für das Jahr 1997 vom 23. Juni 2000. Die vom Beschwerdeführer aufgestellte Behauptung, dass ihm der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 vom 22. September 1999 am 29. September 1999 zugegangen sei, wurde von der belangten Behörde nicht bestritten. Weshalb die Berufungsschrift vom 29. Oktober 1999, welche nach dem Poststempelabdruck auf dem in den Akten liegenden Kuvert auch am 29. Oktober 1999 zur Post gegeben worden war, gegen den Beschwerdeführer am 29. September 1999 zugegangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1999 verspätet sein sollte, ist angesichts des Umstandes, dass nach § 245 Abs. 1 Satz 1 BAO die Berufungsfrist einen Monat beträgt, nicht zu erkennen.

Der mit den Begründungsausführungen des angefochtenen Bescheides zum Kapitel "Wiederaufnahmebescheide 1994, 1995" unternommene Versuch, die Verspätung der Berufung vom 29. Oktober 1999 gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 damit zu begründen, dass der Fristverlängerungsantrag vom 20. Juli 1999 ausdrücklich nur für die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1994, 1995 und 1996 gestellt worden sei, wird von der belangten Behörde

auch in der Gegenschrift wiederholt, kann ihre Annahme einer Verspätung der Berufung aber schon deswegen nicht tragen, weil der Monat Juli dem Monat August zeitlich vorangeht, sodass der (erstmalig ergangene) Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 vom 9. August 1999, dessen Zustellung mit dem 12. August 1999 ausgewiesen ist, mit dem von der belangten Behörde angesprochenen Fristverlängerungsantrag vom 20. Juli 1999 zwangsläufig in keinen sinnvollen Zusammenhang gebracht werden konnte.

Dass die erst am 29. Oktober 1999 erfolgte Erhebung einer Berufung gegen den am 12. August 1999 zugestellten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 vom 9. August 1999 verspätet gewesen wäre, trifft zu. Anfechtungsgegenstand der Berufung vom 29. Oktober 1999 war aber nicht der am 12. August 1999 zugestellte Einkommensteuerbescheid vom 9. August 1999, sondern der Bescheid vom 22. September 1999, dessen Zugang am 29. September 1999 nicht in Streit gezogen wurde.

Ob es mit den gesetzlichen Bestimmungen der Verfahrensordnung im Abgabenrecht (siehe etwa die aus § 274 Abs. 1 letzter Satz BAO ersichtliche gesetzgeberische Wertung) als vereinbar angesehen werden könnte, eine gegen einen nach § 295 Abs. 1 BAO nachträglich geänderten Bescheid erhobene Berufung allein deswegen zurückzuweisen, weil sie als Anfechtungsobjekt den ursprünglich ergangenen statt des zum Zeitpunkt der Berufungserhebung bereits geänderten Bescheides bezeichnet hatte, wie dies die belangte Behörde in ihren Begründungsausführungen zum Kapitel "Einkommensteuerbescheid 1997" gemeint hat, kann im Beschwerdefall dahingestellt bleiben, weil die von der belangten Behörde gesehene Fallkonstellation gar nicht vorlag. Zum Zeitpunkt der Einbringung der Berufung vom 29. Oktober 1999 war nämlich der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 vom 22. September 1999 im Rechtsbestand. Den in der Bescheidbegründung genannten Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 vom 29. Oktober 1999 hat es nie gegeben, wie die belangte Behörde dem Beschwerdeführer in der Gegenschrift zugeben musste. Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 vom 23. Juni 2000 aber wurde erst lange nach Einbringung der Berufung am 29. Oktober 1999 erlassen.

Da die belangte Behörde somit keinen durch die Aktenlage gedeckten verfahrensrechtlichen Sachverhalt darlegen konnte, der eine Zurückweisung der gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 erhobenen Berufung des Beschwerdeführers, sei es aus dem Grunde der Verspätung, sei es wegen Unzulässigkeit, gerechtfertigt hätte, erweist sich der diesbezügliche Zurückweisungsanspruch des angefochtenen Bescheides als inhaltlich rechtswidrig. Zur gleichen Beurteilung gelangt man auch aus einem anderen Grund. Während im Spruch des angefochtenen Bescheides die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 "vom 9.8.1999" wegen Unzulässigkeit zurückgewiesen wird, wird diese Unzulässigkeit in den Begründungsausführungen zum Kapitel "Einkommensteuer 1997" damit begründet, dass sich die Berufung in unzulässiger Weise gegen den Einkommensteuerbescheid für 1997 "vom 22.9.1999" gerichtet habe. Damit hat die belangte Behörde zusammen mit den anderen zu diesem Punkt aufgetretenen Fehlerhaftigkeiten des angefochtenen Bescheides auch noch einen manifesten Widerspruch zwischen Spruch (Zurückweisung der Berufung gegen den Bescheid vom 9. August 1999) und Begründung (Unzulässigkeit der Berufung gegen den Bescheid vom 22. September 1999) zu verantworten, der gleichfalls inhaltliche Rechtswidrigkeit eines solchen Anspruches nach sich zieht (siehe die hg. Erkenntnisse vom 7. Juli 2004, 2001/13/0053, vom 2. Juli 2002, 2002/14/0029, und vom 27. Februar 2002, 97/13/0149).

3. Einkommensteuer 1994 bis 1996:

3.1. Arbeitszimmer:

In dem den bekämpften Einkommensteuerbescheiden zu Grunde liegenden Prüfungsbericht vertrat die Prüferin unter Hinweis auf

§ 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 die Auffassung, dass das im Verband der Wiener Wohnung des Beschwerdeführers gelegene Arbeitszimmer, für welches er in den Jahren 1996 und 1997 Aufwendungen geltend gemacht habe, im Sinne der genannten Gesetzesbestimmung nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Beschwerdeführers bilde. Da im Fall des Beschwerdeführers die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit überwiegen, träfen die in der Verwaltungspraxis entwickelten Kriterien zur Feststellung des Mittelpunktes der Tätigkeit nicht zu, sodass die für die Jahre 1996 und 1997 geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer in Wien weder als Werbungskosten noch als Betriebsausgaben abziehbar seien.

In der Berufung wurde auf den Inhalt verschiedener Erlässe der Finanzverwaltung Bezug genommen und ausgeführt, dass der Beschwerdeführer unabhängig von der Einkunftsart dem in einem Erlass angeführten zeitlichen Kriterium der Verwendung eines Arbeitszimmers im Ausmaß von 80 % vollständig entspreche. Wenn es auch zutrefte, dass sich Orchestermusiker zu Probenarbeiten an den jeweiligen Aufführungsorten vorbereiteten, könne dies nichts daran ändern, dass die individuelle Vorbereitung des Musikers nur und ausschließlich im persönlichen und somit häuslichen Bereich stattfinden könne. Der Arbeitgeber des Beschwerdeführers stelle ihm zu Übungszwecken keine eigenen Räumlichkeiten zur Verfügung, sondern setze nach dem Inhalt der dienstvertraglichen Vereinbarung eine entsprechende Vorbereitung durch den Orchestermusiker voraus. Intensive tägliche Übungsarbeit sei unabdingbare Voraussetzung der Bewahrung und Verbesserung der technischen Fertigkeiten des Musikers. Das Einüben der Musikstücke an Hand der Partituren sei Dienstpflicht des Beschwerdeführers, welcher darüber hinaus auch Noten transkribiere, was er mit Hilfe der entsprechenden Software auf seinem Computer durchführe, der im Arbeitszimmer stehe. Auch die Vorbereitungsarbeiten für das Kammermusikensemble, wie das Erstellen von Programmheften, Transskriptionen von Noten, das Verfassen von Musikarrangements und dergleichen erbringe der Beschwerdeführer in seinem Arbeitsraum, in welchem die Musiker des Kammermusikensembles fallweise auch übten. In dem das Berufungsbegehren darstellenden Abschnitt der Berufungsschrift wird ungeachtet des Umstandes, dass der Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung seine Ausführungen zum Arbeitszimmer lediglich auf die Jahre 1996 und 1997 bezogen hatte, ein - hinsichtlich der zahlenmäßig begehrten Abänderungen erläuterungsbedürftiges - Abänderungsbegehren auch für die Jahre 1994 und 1995 gestellt.

Angeheftet an die Berufungsschrift vom 29. Oktober 1999 liegt in den Verwaltungsakten ein mit dem 2. Dezember 1999 datiertes, beim Finanzamt am 6. Dezember 1999 eingelangtes Schreiben des "Betriebsrates des nichtdarstellenden künstlerischen Personals - Orchester der Wiener Staatsoper" an das Finanzamt, in welchem ausgeführt wird, dass den Musikern der Wiener Staatsoper keine Übungsräume zur Vorbereitung ihrer zu erbringenden Leistung zur Verfügung gestellt würden. Laut Dienstvertrag seien aber alle Orchestermitglieder verpflichtet, vorbereitet zum Dienst (Probe oder Aufführung) zu erscheinen. Dies sei nur möglich, wenn dem Orchestermitglied ein privat beigestelltes Musikzimmer zur Verfügung stehe. Dieses Arbeits- oder Musikzimmer sei zwingend notwendig, um die geforderten Leistungen erbringen zu können.

In einer Vernehmung des Beschwerdeführers vor dem Finanzamt am 10. April 2000 wurde vom anwesenden steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers vorgetragen, dass es sich bei dem betroffenen Raum um einen beruflich bedingten Proberaum handle, für welchen die Erlassregelungen betreffend das Arbeitszimmer nicht zum Tragen kämen. Der Beschwerdeführer äußerte, dass der Raum ausschließlich als Musikproberaum benützt werde, dass im Kasten Musiknoten

aufbewahrt würden und dass anlässlich der Renovierung des Raumes ein spezieller Lärmschutzverputz angebracht worden sei. Es werde der Raum auch für Musikproben des Kammermusikensembles verwendet. Der Beschwerdeführer gab an, vier bis sechs Stunden am Tag in diesem Raum auf seinem Instrument zu üben, Notenunterlagen zu erstellen und Einführungen für musikalische Programme herzustellen, was sowohl für die Wiener Philharmoniker als auch für das Kammermusikensemble von ihm geleistet werde. Keines der im Arbeitsraum stehenden Geräte werde privat benützt; für die Privatbenützung besitze der Beschwerdeführer entsprechende Tonanlagen im privaten Bereich seiner Wohnung.

Die Prüferin erstattete zur Berufung eine Stellungnahme, in welcher sie ebenfalls auf Erlassregelungen der Finanzverwaltung Bezug nahm und ausführte, dass die Beurteilung des Mittelpunktes der Tätigkeit nach dem jüngsten Erlass auf der Basis des "typischen Berufsbildes" zu erfolgen habe. Entscheidend sei, ob nach der Verkehrsauffassung ein häusliches Arbeitszimmer als Tätigkeitsschwerpunkt für das jeweilige Berufsbild typisch sei. Der Tätigkeitsschwerpunkt eines Berufsmusikers liege jedenfalls außerhalb des Arbeitszimmers. Das Vorliegen eines schallgeschützten Musikproberaums habe nicht glaubhaft gemacht werden können.

In einer von der steuerlichen Vertreterin überreichten Gegenäußerung zur Stellungnahme der Prüferin wurde eingewendet, dass der Schallschutz im Arbeitszimmer kein Erfordernis schlechthin sein könne, sondern nur den Anrainern diene. Die zum Berufsbild des Musikers ergangenen Erlassregelungen trügen dem Element der Vorbereitung des Musikers auf seinen Auftritt nicht ausreichend Rechnung. Angesichts der seinerzeitigen Setzung schallisolierender Maßnahmen liege ein schallisolierter berufsnotwendiger Proberaum vor. Das in diesem Proberaum an zentraler Stelle befindliche Klavier sei im Bestandsaufnahmeprotokoll der Prüferin aus dem Beschwerdeführer nicht nachvollziehbaren Gründen nicht erwähnt worden.

In seiner am 13. November 2000 erfolgten Vernehmung vor Mitgliedern der belangten Behörde fertigte der Beschwerdeführer eine Skizze seines Musikproberaumes an, in welcher er auch die Einrichtungsgegenstände einzeichnete. Der Raum sei 27 m² groß und diene auch Übungszwecken des Kammermusikensembles. Um Platz für die halbkreisförmig zu platzierenden Musiker zu schaffen, werde der Arbeitstisch jeweils auf die Sitzbank gestellt. Im Proberaum befänden sich ein CD-Player mit Boxen einer Stereoanlage und ein Videodeck. Diese Geräte dienten zur Aufnahme der Proben und zur Kontrolle. Der Computer diene für die Notentranskription. Vom steuerlichen Vertreter des Beschwerdeführers wurde dazu vorgetragen, dass sich in den privaten Räumlichkeiten entsprechende Zweitgeräte zur privaten Benützung befänden.

In einem Schreiben vom 15. November 2000 trug der Beschwerdeführer zum Zwecke der "Ergänzung des Protokolls vom 13. November 2000" noch vor, dass er im Zusammenhang mit dem Computer zu erwähnen vergessen habe, dass dieser auch für diverse Schreibarbeiten, wie etwa die Erstellung von Programmheften und die Verfassung von musikalischen Artikeln verwendet werde "- siehe schriftliche Stellungnahmen zum laufenden Berufungsverfahren".

Nach Ergehen eines Vorhaltes durch die belangte Behörde wurde der Beschwerdeführer von Mitgliedern der belangten Behörde am 7. März 2001 neuerlich vernommen und gab dabei im hier interessierenden Zusammenhang an, dass die Prüferin die schon vorhanden gewesene Schallisolierung der Türe zum Arbeitsraum deswegen nicht gesehen habe, weil diese Türe damals immer offen gestanden sei.

In der am 30. Mai 2001 durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung wurde von Seiten des Beschwerdeführers vorgetragen, dass er vertraglich verpflichtet sei, durch ständiges

Üben die Qualität seiner Leistung zu erhalten, wozu ihm am Aufführungsort keine Möglichkeit zur Verfügung stehe, sodass er täglich fünf bis sieben Stunden im Arbeitszimmer übe. Die Tätigkeit des Beschwerdeführers sei mit jener eines Spitzensportlers zu vergleichen, weil er ständig eine Bestleistung erbringen müsse, um den Ansprüchen der Dirigenten und des Publikums gerecht zu werden. Auch Fragen der Errichtung von Schallschutzmaßnahmen wurden in der mündlichen Berufungsverhandlung erörtert.

In der Begründung des angefochtenen Bescheides werden zum Kapitel "Arbeitszimmer" zunächst Feststellungen zu dessen Lage und Einrichtung getroffen. Das Arbeitszimmer liege im Kellergeschoss des Hauses. Die Einrichtung bestehe aus einer Couch, einem Couchtisch, zwei Fauteuils, zwei Computern und einem Drucker auf einem Schreibtisch sowie einem Scanner. Gegenüber der Couch befinde sich ein Wandverbau, in welchem Bücher stünden, links vom Eingang stehe ein Kästchen. Die beiden vom Beschwerdeführer vorgelegten Fotos hätten "diese Angaben nicht widerlegen" können, weil sie "neben Gemälden und einem Teddybären nur die Zimmertüre und ein rechts davon stehendes Piano" zeigten. Ob die Größe des Raumes, wie von der Prüferin geschätzt, 20 m² oder, wie vom Beschwerdeführer angegeben, 27 m² betrage, habe nicht festgestellt werden können, weil es keinen Bauplan für das Haus gebe. Es sei zunächst zu prüfen gewesen, ob ein "nicht von der Erlassregelung und § 20 EStG umfasstes" Tonstudio vorliege oder ein häusliches Arbeitszimmer. Schallgeschützte Musikproberäume hätten eine für ein Tonstudio notwendige Isolierung und Einrichtung aufzuweisen. Dass kein Tonstudio vorliege, sei aus verschiedenen Aussagen des Beschwerdeführers (wie z.B. Tisch muss auf die Sitzbank gestellt werden) zu erkennen "und hat dieser auch nie behauptet". Das Vorliegen von Schallschutzeinrichtungen sei bei einem Einfamilienhaus allerdings ohnehin nicht von Bedeutung. "Der Senat möchte vielmehr festhalten, dass ein Arbeitszimmer, das einer Tätigkeit dient, die im Wesentlichen außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt wird, generell, unabhängig von der darin verbrachten Zeit, nicht abzugsfähig ist." Den Aussagen des Beschwerdeführers über die überwiegende Ausübung seiner Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer komme deshalb keine Bedeutung zu, "sie sollen jedoch unten noch angeführt werden". Ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstelle, sei nach der Verkehrsauffassung und damit nach dem typischen Berufsbild zu beurteilen, was vor allem für Berufsgruppen wie Berufsmusiker, Dirigenten und darstellende Künstler zutrefte. Wenn der Beschwerdeführer angeben habe, 80 % seiner beruflichen Tätigkeit im Arbeitszimmer zu verbringen, dann ergebe sich, ausgehend von der vom Beschwerdeführer vorgelegten Liste seiner Beschäftigungen etwa folgendes Bild:

"Jänner 1997	12 x Oper, Konzert	21 x Probe	33 Auftritte - 2,5 h je ..
= 82 h/22 Tage	328h/22 Tage	(=80%)	Damit hätte der
			Arbeitsstag im Jänner
			18,63 h betragen, wobei
			5 freie Tage nicht
			berücksichtigt wurden.

Februar 1997	14 x Oper	10 x Probe	24 x 2,5 h	60 h/28
240 h/28 T (80 %)	Arbeitsstag	10,71 h		Tage

März 1997 320 h/23 T (80 %)	21 x Oper, Konzert 17,39 h/Tag	11 x Probe	32 x 2,5	80 h/23 T
April 1997 320 h/30 T (80 %)	16 x Oper Arbeitstag: 13,33 h	16 x Probe, o.ä.	32 x 2,5	80 h/30 T
Oktober 1997 230 h/22 T	14 x Oper Arbeitstag 13,06 h	9 x Probe (9 T Japan)	23 x 2,5	57,5 h/22 T
November 1997 420 h/30 T	21 x Oper Arbeitstag: 17,5 h"	21 x Probe u.ä.	42 x 2,5	105 h/30 T

Allein schon aus dieser Berechnung der täglichen Arbeitszeit, bei der vereinzelt freie Tage nicht berücksichtigt worden seien, ergebe sich, dass die Angaben des Beschwerdeführers nicht den Tatsachen entsprechen könnten. Weiters sei nicht berücksichtigt worden, dass jeweils eine Stunde Fahrzeit mit einzurechnen wäre und die Abendvorstellungen durchschnittlich drei bis vier Stunden dauerten und nicht zweieinhalb Stunden, wie der Berechnung zu Grunde gelegt worden sei, wobei der Beschwerdeführer sich bereits einige Zeit vor und auch noch nach der Vorstellung in der Oper aufhalte. Läge man diese Zeiten zu Grunde, dann käme man teilweise auf Arbeitstage, die länger als 24 Stunden dauern würden, wobei in dieser Berechnung "Arbeitstag" mit "reiner Arbeitszeit" gleichzusetzen sei. Unabhängig von diesen Feststellungen stelle das Arbeitszimmer nach der Verkehrsauffassung und nach dem typischen Berufsbild für einen Berufsmusiker nicht den Mittelpunkt der Tätigkeit dar "(1996, 1997)", sondern liege dieser in der Oper bzw. in den jeweiligen Konzertsälen. Zudem schließe das wohnliche Ambiente die Anerkennung als Arbeitszimmer grundsätzlich aus "(1994-1997)" (Hinweis auf das hg. Erkenntnis vom 12. September 1996, 94/15/0073). Im Übrigen sei darauf zu verweisen, dass das Üben der Erhaltung der eigenen Fertigkeit diene und daher nicht als berufliche Tätigkeit anzusehen sei. Die im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer geltend gemachten Kosten hätten daher nicht anerkannt werden können.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 in der Fassung des Strukturangepassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 201/1996, 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.

In seinem unter anderem die Tätigkeit einer Konzertpianistin betreffenden Erkenntnis vom 24. Juni 2004, 2001/15/0052, brachte der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck, dass die damals belangte Behörde insofern die Rechtslage verkannt habe, als sie im Üben und im Proben (der damaligen Beschwerdeführerin) lediglich Hilfsleistungen gesehen habe, während die Darbietung vor Publikum

die "Basis" des Berufes der Beschwerdeführerin darstelle, die berufliche Tätigkeit einer Konzertpianistin allerdings ein musikalisches Niveau erfordere, welches durch regelmäßige Arbeit am Instrument zu erreichen und zu halten ist. Dergestalt erschöpft sich die Tätigkeit des "Übens und Probens" eines Künstlers nicht im Einstudieren eines bestimmten Stückes oder Programmes für ein konkretes Konzert, sondern erfordert eben ein regelmäßiges und dauerhaft ausgeübtes Spielen des Instrumentes, um die künstlerischen Fertigkeiten zu erhalten und zu steigern. Solcherart ist der Mittelpunkt der Tätigkeit einer Konzertpianistin nach der Verkehrsauffassung an dem Ort anzunehmen, an dem sie die überwiegende Zeit an ihrem Instrument verbringt, im damaligen Beschwerdefall in dem in Rede stehenden Arbeitszimmer.

Im Erkenntnis vom 16. Mai 2005, 2000/14/0150, wurde diese Sichtweise auf einen Orchestermusiker übertragen und unter Bezugnahme auf 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 sei.

An der in den beiden genannten Erkenntnissen zum Ausdruck gebrachten Sichtweise ist auch für den Beschwerdefall festzuhalten. Dass ein Berufsmusiker, der einem Orchester vom Rang der Wiener Philharmoniker angehört, die Voraussetzungen der Zugehörigkeit zu diesem Klangkörper und der daraus erfließenden Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften nur durch tägliche intensive und ausdauernde Arbeit an seinem Instrument erhalten kann, ist ein Sachverhalt, den der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren vorgetragen und - abgesehen von seiner Offenkundigkeit - mit dem Hinweis auf ihn treffende Dienstpflichten sowie durch Vorlage eines diesbezüglichen Schreibens des Betriebsrates auch belegt hat. Dass dem Beschwerdeführer vom Dienstgeber Übungsräume nicht beigestellt werden, hat die belangte Behörde nicht in Abrede gestellt. Hiernach ließ sich die Eigenschaft des Arbeitszimmers des Beschwerdeführers als Mittelpunkt seiner Tätigkeit im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 1 lit. d EStG 1988 nicht erfolgreich bestreiten. Die Schlüssigkeit der von der belangten Behörde angestellten Rechenoperationen zur anzunehmenden Zeitdauer des dem Beschwerdeführer möglichen Aufenthaltes im Arbeitsraum bleibe dahingestellt, weil es nach dem Gesagten auf die Erfüllung einer Nutzung des Arbeitsraumes zu 80 % der beruflich verbrachten Zeit nicht ankam, zumal das Erfüllen von in Erlassregelungen beschriebenen Bedingungen für eine allein ans Gesetz gebundene Rechtskontrolle ohnehin bedeutungslos ist. Der in der Bescheidbegründung gegebene Hinweis auf das "wohnliche Ambiente" ist im gegebenen Zusammenhang unverständlich und der Hinweis auf das einen gänzlich anders gelagerten Fall betreffende hg. Erkenntnis vom 12. September 1996, 94/15/0073, ohne argumentativen Wert. Der letzte Satz der Begründungsausführungen, wonach das Üben der Erhaltung der eigenen Fertigkeit diene und deshalb nicht als berufliche Tätigkeit anzusehen sei, verkennt den beruflichen Zusammenhang.

Aus den dargelegten Gründen belastet die Entscheidung der belangten Behörde zur Frage der Aufwendungen des Beschwerdeführers für sein Arbeitszimmer im Wohnungsverband den Berufungsbescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit, was sich angesichts des diesbezüglich auch die Streitjahre 1994 und 1995 ansprechenden - im fortzusetzenden Verfahren vom Beschwerdeführer freilich noch zu erläuternden - Berufungsbegehrens auf alle mit dem angefochtenen Bescheid meritorisch entschiedenen Streitjahre zu erstrecken hat, zumal die belangte Behörde auch für die vor dem zeitlichen Geltungsbereich der Vorschrift des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 gelegenen Zeiträume mit Ausnahme des verfehlten Arguments

"wohnlichen Ambientes" keinen einer Abziehbarkeit der geltend gemachten Aufwendungen für den Übungsraum rechtlich entgegenstehenden Grund anführen konnte.

3.2. Wohnung in Salzburg:

Im Bericht über die abgabenbehördliche Prüfung hatte die Prüferin die vom Beschwerdeführer in den Streitjahren geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit einer Wohnung in Salzburg, die er u.a. während der Zeit des Gastierens der Wiener Philharmoniker bei den Salzburger Festspielen zu bewohnen pflegte, mit der Begründung nicht zum Abzug zugelassen, dass die Aufenthaltskosten für Salzburg während der Dauer der Anwesenheit zur Festspielzeit durch die von den Wiener Philharmonikern "durch § 26 EStG gemachten Bezüge" in angemessener Höhe als abgegolten anzusehen seien, sodass darüber hinausgehend geltend gemachte Kosten nicht mehr als beruflich veranlasst beurteilt werden könnten.

In der Berufung wurde zu diesem Punkt ausgeführt, dass die steuerliche Berücksichtigung der Aufwendungen für die doppelte Haushaltsführung deswegen beantragt worden sei, weil der Beschwerdeführer sich zu Zwecken der Einkünfteerzielung über einen Zeitraum von rund drei Monaten pro Jahr in Salzburg aufhalte. Es handle sich dabei um Aufenthalte anlässlich der Mozartwoche im Jänner, zu den Barocktagen zu Pfingsten und zur Zeit der Salzburger Festspiele, wobei der Aufenthalt die Vorbereitungs- und Organisationsarbeiten sowie die Aufführungszeiten im engeren Sinne umfasse. Hotelkosten in Salzburg wären in der touristischen Hochsaison weitaus höher als die Betriebskosten einer Wohnung, wozu noch das Erfordernis der individuellen Vorbereitungsmöglichkeit des Musikers für seine Auftritte hinzukomme. Zu privaten Zwecken werde die Wohnung ohnehin nicht benützt. Andere Orchestermmitglieder wählten Mietwohnungen außerhalb des Stadtgebiets von Salzburg, um die unabdingbar notwendigen besonderen Arbeitsbedingungen für die Aufführungsvorbereitung zu haben, und nähmen deshalb längere Anreisezeiten in Kauf. Mit der Auffassung, mit einer steuerfrei gewährten Pauschalvergütung im Sinne des § 26 EStG 1988 seien sämtliche dem Dienstnehmer entstandene Aufwendungen abgegolten, nehme die Prüferin dem Steuerpflichtigen das Recht, seine Arbeitsmittel nach eigener Entscheidung zu wählen.

In seiner Vernehmung vor dem Finanzamt am 10. April 2000 wies der Beschwerdeführer darauf hin, dass der Aufwand für die Eigentumswohnung in Salzburg, bei welchem es sich hauptsächlich um Betriebskosten handle, bei weitem billiger sei als die Einquartierung in einem wenn auch günstigen Zimmer in Salzburg, wobei noch zu berücksichtigen sei, dass in der Eigentumswohnung zum Unterschied von einem Hotelzimmer die Möglichkeit bestehe, auf dem Instrument zu üben. Während der Zeit, zu der die Eigentumswohnung vom Beschwerdeführer nicht benützt werde, werde sie weder vermietet noch von anderen Personen benützt.

Die Prüferin führte in der Stellungnahme zur Berufung aus, dass nach Auskunft der Wiener Philharmoniker die Festspiele rund 41 Tage dauerten, "wofür Tages- und Nächtigungsdiäten von zusammen je S 560,-- (ohne Beleg) bis zu einer maximalen Höhe von S 1.700,-- (mit Hotelbeleg)" bezahlt werden. Mangels Vorlage eines Beleges sei dem Beschwerdeführer lediglich der Betrag von S 560,-- ausbezahlt worden. Es handle sich bei den für die Wohnung geltend gemachten Aufwendungen um Jahreskosten, die aliquot auf die tatsächliche Dauer der doppelten Haushaltsführung aufzuteilen seien. Die dem Beschwerdeführer gewährten Diätsätze (z.B. 41 Tage a S 560,-- = Sommerfestspiele) überstiegen die anteiligen Kosten erheblich, sodass ein Mehraufwand für diese Wohnung nicht zum Tragen komme.

In der Gegenäußerung des Beschwerdeführers zur Stellungnahme der Prüferin wurde darauf hingewiesen, dass die von der Prüferin angeführten 41 Tage nur die Salzburger Sommerfestspiele erfassten,

die Vorbereitungs- und Aufführungszeit der Mozartwoche und der Pfingstfestspiele aber vernachlässigten. Die Auffassung der Prüferin, die Kostenersätze des Arbeitgebers seien den Wohnungskosten gegenüberzustellen, sei "kurios, dem Steuerrecht fremd" und beruhe zudem auf der nicht nachvollziehbaren Limitierung der Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen. Die Wohnung sei aus rein wirtschaftlichen Überlegungen angeschafft worden und ermögliche einen deutlich kostengünstigeren Aufenthalt in Salzburg, als er in einem Hotel möglich wäre. Die Auszahlung von Tagessätzen an den Beschwerdeführer stehe mit den geltend gemachten Aufwendungen für die Wohnung in keinem ursächlichen Zusammenhang, weil die Tagessätze der Deckung von Verpflegungsmehraufwand dienten, während Nächtigungskosten vom Arbeitgeber ohnehin nicht ausbezahlt würden.

Bei seiner Vernehmung durch Mitglieder der belangten Behörde am 13. November 2000 verwies der Beschwerdeführer nach Vorhalt einer Vergütung seiner Tätigkeit durch Tagesgelder von S 1.700,-- darauf, dass diese Beträge einnahmenseitig erfasst worden seien. Die 1977 oder 1978 angeschaffte Wohnung in Salzburg werde nur von ihm benützt und stehe die restlichen neun Monate des Jahres leer. Manche der Kollegen des Beschwerdeführers mieteten in der Umgebung von Salzburg Häuser an, was sie wesentlich teurer komme. Im Gegensatz zu Hotelzimmern habe die eigene Wohnung den Vorteil, dass man ungestört üben könne.

In seiner Vernehmung vor Mitgliedern der belangten Behörde am 7. März 2001 gab der Beschwerdeführer an, dass sich seine Ehefrau auch während der Festspielzeit nicht in der Wohnung aufzuhalten pflege, weil sie während dieser Zeit meistens in Wien bleibe.

In der mündlichen Berufungsverhandlung am 30. Mai 2001 wurde zur Frage der Wohnung in Salzburg ausgeführt, dass die Wohnung deswegen angeschafft worden sei, weil die Hotelaufenthalte während der beruflichen Tätigkeit in Salzburg sehr teuer gewesen seien. Es seien lediglich die laufenden Betriebskosten geltend gemacht worden, aus unerfindlichen Gründen nicht jedoch auch die AfA. Der Umstand, dass in den Jahren 1995 und 1996 verhältnismäßig hohe Beträge geltend gemacht worden seien, habe seinen Grund darin, dass für die in den Jahren nach 1960 erbaute Wohnung in den Jahren 1995 und 1996 schon erhebliche Reparaturen angefallen seien.

In den zum Kapitel "Wohnung Salzburg" erstatteten Begründungsausführungen des angefochtenen Bescheides hielt die belangte Behörde fest, dass die Wohnung in Salzburg nur vom Beschwerdeführer während seiner Auftritte in Salzburg benützt werde. In den Streitjahren seien für die Wohnung die Betriebskosten, Strom und Heizung sowie als Instandhaltung bezeichnete Aufwendungen als Werbungskosten geltend gemacht worden. Aus den der belangten Behörde vorgelegten Rechnungen sei ersichtlich, dass es sich hierbei um folgende Aufwendungen handle:

1994	Boileranschluss
1995	Fensterthermometer
	Bügeleisen
	Vorhangstangen
	Ofenrohrrosette
	Gas
	Kunststofffenster
	Jalousien

	Rauchfangkehrer
1996	Tapeten Fenster Türstöcke streichen Boiler Sitzgarnitur
1997	Rollo Leiter

Der Beschwerdeführer habe von seinem Dienstgeber "ein Taggeld von 1.700,00 öS" erhalten, mit dem die von ihm nicht nachgewiesenen Kosten pauschal abgegolten worden seien. Dieses Tag- und Nächtigungsgeld sei "in Höhe von 560,00 öS/Tag steuerfrei ausbezahlt" worden. Da nach Auffassung der belangten Behörde die Voraussetzungen für das Vorliegen eines Doppelwohnsitzes gegeben seien, könnten die auf die Wohnung entfallenden Kosten steuerlich berücksichtigt werden. "Nicht jedoch jene geltend gemachten Aufwendungen, die auf bewegliche Gegenstände des täglichen Gebrauchs fallen, wie Thermometer, Bügeleisen, Vorhangstangen, Jalousien, Sitzgarnitur und die regelmäßig anfallenden Arbeiten wie Tapezieren und Türstöcke Streichen." Es seien somit von den geltend gemachten Instandhaltungskosten S 2.651,-- im Jahr 1995 und S 44.716,-- im Jahr 1996 "(diesbezüglich handelt es sich um regelmäßig anfallende Erhaltungsmaßnahmen wie Streichen und Tapezieren - die als Aufwendungen für die private Lebensführung gelten)" nicht anzuerkennen gewesen. Da der Beschwerdeführer jedoch von seinem Dienstgeber Taggelder "für die beruflich veranlasste Reise" nach Salzburg bekommen habe, seien diese bei der Berechnung "hinzuzurechnen" gewesen, weil die Aufwendungen für den Zweitwohnsitz "in voller Höhe anerkannt" worden seien. Dies gelte nicht nur für die Nächtigungsgelder, sondern auch für die Taggelder, weil der Beschwerdeführer auf Grund regelmäßiger längerer Aufenthalte in Salzburg über die örtlichen Gegebenheiten Bescheid wisse und daher keine erhöhten Aufwendungen mehr habe.

Nach § 20 Abs. 1 Z. 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, was nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a leg. cit. auch für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung gilt, 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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen hat, ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen. Eine berufliche Veranlassung der mit einer doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren daraus resultierende Qualifizierung als Werbungskosten liegt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann (siehe etwa die hg. Erkenntnisse vom

16. März 2005, 2000/14/0154, vom 3. August 2004, 2000/13/0083, 2001/13/0216, vom 20. April 2004, 2003/13/0154, und vom 20. Dezember 2000, 97/13/0111, mit den dort angeführten weiteren Nachweisen).

Im letztgenannten Erkenntnis hat der Verwaltungsgerichtshof auch klargestellt, dass der Umstand, dass der Steuerpflichtige die als Werbungskosten geltend gemachten Auslagen nicht selbst getragen hat, eine Anerkennung der Aufwendungen als Werbungskosten nicht hindert, wenn das, was ihm vom Arbeitgeber ersetzt worden war, der Lohnversteuerung unterzogen worden ist, weil der Grundgedanke, nur solche Aufwendungen zum Werbungskostenabzug zuzulassen, die dem Steuerpflichtigen auch real erwachsen sind und ihn wirtschaftlich belastet haben (siehe hiezu die in den hg. Erkenntnissen vom 29. September 2004, 2000/13/0156, vom 9. Juli 1997, 96/13/0172, vom 28. Jänner 1997, 95/14/0156, vom 15. November 1994, 90/14/0216, und vom 24. Februar 1993, 91/13/0252, angestellten Erwägungen), dem Werbungskostenabzug diesfalls nicht entgegensteht.

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt, der Auffassung der Prüferin folgend, die vom Beschwerdeführer geltend gemachten Auslagen für die Wohnung in Salzburg mit der Begründung zum Werbungskostenabzug nicht zugelassen, die dem Beschwerdeführer durch die Erforderlichkeit seiner Aufenthalte in Salzburg erwachsenden Kosten würden ohnehin durch steuerfrei gewährte Bezugssteile abgedeckt. Die belangte Behörde hingegen ist einen anderen Weg gegangen, indem sie das Vorliegen einer berufsbedingten doppelten Haushaltsführung grundsätzlich anerkannt und verschiedene im Zusammenhang damit geltend gemachte Aufwendungen zum Werbungskostenabzug auch zugelassen, im Gegenzug aber die vom Beschwerdeführer dafür steuerfrei bezogenen Vergütungen seinem steuerpflichtigen Einkommen hinzugerechnet hat. Da sich der Beschwerdeführer durch diese von der belangten Behörde eingeschlagene Vorgangsweise vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht als beschwert erklärt, ist der Umstand, dass jene Rechenoperation, deren Vornahme die belangte Behörde in der Bescheidbegründung im gegebenen Zusammenhang behauptet, weder in den Ausführungen der Bescheidbegründung noch in den so genannten "Berechnungsblättern" nachvollziehbar und überprüfbar dargestellt wird, vom Verwaltungsgerichtshof ebenso wenig aufzugreifen, wie der ins Auge fallende Widerspruch der Sachverhaltsfeststellungen des angefochtenen Bescheides über die Höhe der dem Beschwerdeführer zugeflossenen Taggelder (S 1.700,-- oder S 560,--). Nach dem unmissverständlichen Inhalt des Beschwerdevorbringens erachtet sich der Beschwerdeführer durch die im Zusammenhang mit seiner Wohnung in Salzburg getroffene Entscheidung der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid in seinen Rechten nämlich nur insoweit verletzt, als die belangte Behörde einzelne der von ihm geltend gemachten Aufwandspositionen der Jahre 1995 und 1996 unberücksichtigt gelassen hat. Auch in diesem Umfang erweist sich die Beschwerde im Ergebnis freilich als begründet.

Liegt ein beruflich veranlasster Fall doppelter Haushaltsführung vor, was die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid bejaht hat, dann sind die Aufwendungen für eine zweckentsprechende Wohnung am Beschäftigungsort auch im Umfang erforderlicher Einrichtungsgegenstände als Werbungskosten abziehbar (siehe hiezu die bei Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 102 zu § 16 EStG 1988, Stichwort "Doppelte Haushaltsführung", wiedergegebenen Nachweise und das bereits zitierte hg. Erkenntnis vom 20. Dezember 2000, 97/13/0111).

Weshalb die im Katalog der zum Werbungskostenabzug nicht zugelassenen Aufwendungen genannten Aufwandspositionen "Thermometer", "Vorhangstangen", "Jalousien" und "Sitzgarnitur" bewegliche Gegenstände des täglichen Gebrauchs betreffen, die sich einer Berücksichtigung ihrer Aufwendungen entziehen sollten, ist

im gegebenen Zusammenhang ebenso unverständlich wie die Begründungsausführungen der belangten Behörde des Inhaltes, dass regelmäßig anfallende Erhaltungsmaßnahmen wie das Streichen von Türstößen und das Tapezieren "als Aufwendungen für die private Lebensführung" nicht anzuerkennen seien. Die letztgenannten Ausführungen der Bescheidbegründung lassen in Wahrheit erkennen, dass die belangte Behörde in der Frage des rechtlichen Grundes einer Anerkennung von Aufwendungen doppelter Haushaltsführung als Werbungskosten die Rechtslage verkannt hat. Kosten der Haushaltsführung sind, woran § 20 Abs. 1 Z. 2 EStG 1988 keinen Zweifel lässt, ihrer Art nach immer und ausnahmslos Kosten der Lebensführung. Die Besonderheit der Anerkennung der Mehraufwendungen durch eine doppelte Haushaltsführung besteht ja gerade darin, dass (unter der Bedingung beruflicher Veranlassung) Auslagen zum Abzug als Werbungskosten zugelassen werden, für die ein solcher Abzug sonst wegen ihrer Eigenschaft als Aufwendungen der Lebensführung grundsätzlich nicht in Betracht kommt. Liegen - wie dies von der belangten Behörde im Beschwerdefall bejaht wurde - die Voraussetzungen einer beruflichen Veranlassung doppelter Haushaltsführung vor, dann können die aus einer solchen Haushaltsführung erwachsenden Auslagen mit der Begründung ihres Charakters als Aufwendungen der Lebensführung vom Werbungskostenabzug nicht rechtens ausgeschlossen werden. Dass der Beschwerdeführer mit den im gegebenen Zusammenhang geltend gemachten Aufwendungen die Grenzen des gewöhnlichen Haushaltsbedarfes verlassen und der Sache nach damit schon Aufwendungen geltend gemacht hätte, die sich ihres Charakters als Repräsentationsaufwendungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 3 EStG 1988 dem Abzug entzogen hätten, ist für die von der belangten Behörde nicht zugelassenen Aufwandspositionen nicht zu erkennen.

Durch die Verweigerung des Werbungskostenabzugs für Aufwendungen, die jedenfalls zu einem beträchtlichen Teil der angesprochenen Positionen abziehbar gewesen wären, hat die belangte Behörde im diesbezüglich bekämpften Umfang der Absprüche über Einkommensteuer der Jahre 1995 und 1996 den angefochtenen Bescheid ebenso mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet.

3.3. Kraftfahrzeugkosten:

Im Prüfungsbericht sprach die Prüferin den vom Beschwerdeführer für die Benützung von Kraftfahrzeugen geltend gemachten Aufwendungen die Abziehbarkeit mit der Begründung ab, dass für die Ausübung der nichtselbständigen Tätigkeit die bei der Fahrt von der Wohnung zur Arbeitsstätte entstehenden Kosten ohnehin durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten seien, während für die Ausführung der selbständigen Tätigkeit kein Kraftfahrzeug benötigt werde, weil es sich bei diesen Einkünften ausschließlich um Lizenzeinnahmen handle, für deren Erzielung keine Fahrtspesen anfielen. Die abgesetzten Garagierungskosten seien weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten. Kilometergelder für auswärtige Engagements der Wiener Philharmoniker seien auf dem Lohnzettel unter den nach § 26 EStG 1988 steuerfreien Bezügen ausgewiesen und dem Beschwerdeführer ohnehin ersetzt worden.

In der Berufung brachte der Beschwerdeführer vor, dass er seinen Einkunftsquellen (Bezüge vom Wiener Staatsopernorchester und vom Verein der Wiener Philharmoniker sowie Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit aus der urheberrechtlichen Verwertung der Aufführungsleistungen des Orchesters) Aufwendungen für Kraftfahrzeuge im Umfang von Kilometergeldern für berufliche Fahrten mit einem Kleinwagen, 70 % der Kraftfahrzeugkosten für einen überwiegend beruflich genutzten Pkw und das Pendlerpauschale zur Abgeltung der Kosten von Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gegenübergestellt habe. Da der Beschwerdeführer seine Vorbereitungsstätigkeit in Eigeninitiative zu erbringen habe, liege am Ort seines häuslichen Arbeitszimmers ein weiterer Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit, sodass die Fahrtspesen

zwischen "den einzelnen Dienststellen" Werbungskosten darstellten. Die Dienstzeiten des Beschwerdeführers ließen sich mit den Betriebszeiten öffentlicher Verkehrsmittel nicht vereinbaren, weil die letzte Möglichkeit der Heimfahrt mit dem Bus um 22.53 Uhr bestehe, während das Vorstellungsende in der Oper regelmäßig mit 22.30 Uhr anzusetzen sei. Die Kosten eines Garagenplatzes am Arbeitsplatz seien daher zuzuerkennen. Dass das Wirtschaftsgut "Kraftfahrzeug" der Einkünfteerzielung diene, könne nicht zweifelhaft sein.

Bei der Vernehmung des Beschwerdeführers vor dem Finanzamt am 10. April 2000 wurde vom steuerlichen Vertreter erneut darauf hingewiesen, dass im Hinblick auf die Tätigkeiten des Beschwerdeführers am Wohnort dieser auch als Dienstort anzusehen sei, weshalb Fahrten zwischen zwei Dienstorten vorlägen. Bei den Einnahmen aus selbständiger Arbeit handle es sich um Lizenzeneinkünfte aus Schallplatten- und CD-Aufnahmen der Wiener Philharmoniker. Betriebsausgaben und auch Fahrtkosten fielen in diesem Zusammenhang nicht an. Die musikalischen Aktivitäten des Kammermusikensembles wirkten sich auf die Kraftfahrzeugkosten nicht in besonderer Weise aus, dieses Quintett absolviere "höchstens 4-10 Mal" im Jahr Auftritte.

Die Prüferin führte in ihrer Stellungnahme zur Berufung aus, dass der Beschwerdeführer die Aufwendungen für ein Kraftfahrzeug der Marke Mercedes mit Anschaffungskosten laut Anlagenverzeichnis in Höhe von S 461.471,-- geltend mache, welche in der Überschussrechnung mit 70 % betrieblich veranlasst abgesetzt würden, sowie zusätzliche Kilometergelder im Ausmaß von rund S 30.500,-- jährlich für einen Fiat Panda. Wegen des späten Arbeitsendes sei die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels für den Beschwerdeführer nicht zumutbar, weshalb das Pendlerpauschale beantragt und auch gewährt worden sei. Für die Teilnahme an der Mozartwoche und an den Sommerfestspielen in Salzburg werde von den Wiener Philharmonikern jeweils ein einmaliger Fahrtkostenzuschuss von S 1.200,-- (Hin- und Rückfahrt) ausbezahlt. Dem Umstand der Geltendmachung doppelter Haushaltsführung für die Dauer der Salzburger Festspiele habe die Prüferin insofern Rechnung getragen, als sie zusätzlich zur Fahrtkostenvergütung von S 1.200,-- weitere Kilometergelder in Höhe von S 9.000,-- für das Jahr 1994 und von jeweils S 12.000,-- für die Jahre 1995 bis 1997 aufwandsmäßig berücksichtigt habe. Garagierungskosten seien selbst dann nicht als Werbungskosten anzusehen, wenn das Kraftfahrzeug für Dienstreisen benötigt werde.

In der zur Stellungnahme der Prüferin erstatteten Gegenäußerung wurde vorgetragen, dass Fahrtkosten zwischen mehreren Tätigkeitsorten nach den Lohnsteuerrichtlinien 1999 entgegen der Auffassung der Prüferin zustünden. Die Garagierungskosten fielen nicht am Wohnort, sondern am Tätigkeitsort an. Die Überlagerung von Dienstort und Wohnort begründe die Abzugsfähigkeit der Fahrtkosten dem Grunde und der Höhe nach, weil durch die Tätigkeit des Beschwerdeführers in seinem häuslichen Arbeitszimmer dort ein neuer Mittelpunkt seiner Tätigkeit entstanden sei.

In seiner Vernehmung vor Mitgliedern der belangten Behörde am 13. November 2000 gab der Beschwerdeführer an, für die Zeit vom 1. September bis 30. Juni jeden Jahres einen Garagenplatz in der Kärntnerstraßen-Garage zur Verfügung zu haben, weil die Opernvorstellungen meist spät abends endeten und er nach dem Ende noch seine Instrumente reinigen und sich umziehen müsse. Den letzten Autobus der Linie 42b würde der Beschwerdeführer nicht mehr erreichen. Wenn ihm vorgehalten werde, doch die Straßenbahnlinie 43 benützen zu können, welche bis Mitternacht fahre, dann halte er dem entgegen, dass von der Haltestelle dieser Straßenbahnlinie noch ein Fußweg von 20 Minuten bis zu seinem Haus zurückzulegen wäre. Die Zurücklegung dieses Weges wäre dem

Beschwerdeführer, der seine Instrumente nach Hause zum Üben mitnehmen müsse, zu riskant, weil der Wert dieser Instrumente zusammen ca. S 300.000,-- betrage. "Nach Besprechung der Rechtslage mache ich das Pendlerpauschale nicht mehr geltend." Die Kilometergelder habe er für die Benützung des Fahrzeuges seiner Ehefrau geltend gemacht, welches er dann benützt habe, wenn sein Fahrzeug bei der Reparatur gewesen oder von seiner Ehefrau benötigt worden sei. Wenn dem Beschwerdeführer vorgehalten werde, dass für seine Tätigkeit in Salzburg Tagesgelder von S 1.700,-- vergütet worden seien, so müsse er darauf verweisen, dass diese Beträge einnahmenseitig erfasst worden seien. Den Garagenplatz bei der Wiener Staatsoper nutze der Beschwerdeführer nur beruflich, dennoch sei von seiner Steuerberaterin ein Privatanteil ausgeschieden worden, er beantrage nunmehr, diesen Privatanteil "zu stornieren".

In seiner zum Zwecke der "Ergänzung des Protokolls vom 13. November 2000" erstatteten Eingabe vom 15. November 2000 trug der Beschwerdeführer vor, darauf vergessen zu haben, dass der Weg von der Straßenbahnlinie 43 zu seinem Haus steil bergauf führe und nur im flotten Schritt in 20 Minuten zu bewältigen wäre. Die zu seinem Haus führenden Wege seien schlecht beleuchtet, würden bei Eis- und Schneelage nicht gestreut und nicht geräumt, sodass sie im Winter nicht benutzbar seien.

In der Begründung des angefochtenen Bescheides wird zum Kapitel "Pkw-Kosten" ausgeführt, dass Anspruch auf das Pendlerpauschale dann bestehe, wenn entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 km umfasse oder die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar sei und der Arbeitsweg mindestens 2 km betrage. Hinsichtlich der Geltendmachung "der Pendlerpauschale" sei festzuhalten, dass der Beschwerdeführer in seiner "Vorsprache" am 13. November 2000 darauf verzichtet habe. Das Vorbringen des Beschwerdeführers, auf Grund seiner Dienstzeiten kein öffentliches Verkehrsmittel benützen zu können, stimme nur teilweise, in welchem Zusammenhang sodann Feststellungen zum Fahrplan bestimmter Wiener Verkehrsmittel und zur Möglichkeit der Erreichung des Wohnhauses des Beschwerdeführers durch deren Benützung getroffen werden. Ob der Beschwerdeführer seine Musikinstrumente mit sich führe und wie hoch deren Wert sei, sei für die Entscheidung ohne Bedeutung. Dem Vorbringen des Beschwerdeführers über das Vorliegen von zwei Dienstorten sei insoweit beizupflichten, als hiefür einerseits "die Oper" und andererseits "das Konzerthaus" in Betracht komme, wobei die jeweiligen Dienstorte von zu Hause aus angefahren würden. Die Wohnung, in welcher der Beschwerdeführer übe, sei nicht als Dienstort anzusehen. Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte seien grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten, welcher unabhängig von den tatsächlichen Kosten zustehe. Für die selbständige Tätigkeit fielen keine Kraftfahrzeugkosten an und Kilometergelder, die für auswärtige Engagements angefallen seien, seien dem Beschwerdeführer ohnehin von seinem Dienstgeber steuerfrei ersetzt worden. Auch für die am Dienstort befindliche Garage komme ein Ersatz der dafür aufgewendeten Kosten nicht in Betracht.

Nach § 33 Abs. 5 Z. 1 EStG 1988 steht bei Einkünften aus einem bestehenden Dienstverhältnis ein Verkehrsabsetzbetrag zu.

§ 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 handelt von Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und bestimmt in seinem lit. a, dass diese Ausgaben bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten sind.

Die Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG 1988 ordnet die Berücksichtigung bestimmter, nach dem Ausmaß der zurückzulegenden Fahrtstrecke gestaffelter Pauschbeträge für

solche Fälle an, in welchen dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar ist. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c, heißt es in der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG 1988 sodann weiter, sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Für die Inanspruchnahme der Pauschbeträge hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber auf einem amtlichen Vordruck eine Erklärung über das Vorliegen der Voraussetzungen der lit. b und c abzugeben. Der Arbeitgeber hat die Erklärung des Arbeitnehmers zum Lohnkonto zu nehmen und der Arbeitnehmer hat Änderungen der Verhältnisse für die Berücksichtigung dieser Pauschbeträge dem Arbeitgeber innerhalb eines Monats zu melden.

Anders als der im Tarif berücksichtigte und deshalb ohne Antrag zu gewährende Verkehrsabsetzbetrag im Sinne des § 33 Abs. 5 EStG 1988 ist das Pendlerpauschale nach § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988, wie sich aus dem wiedergegebenen Inhalt der Bestimmung unzweifelhaft ergibt, antragsgebunden (zutreffend so Doralt, EStG9, § 16 Tz 103). Ist die Berücksichtigung bestimmter Werbungskosten im Gesetz davon abhängig gemacht, dass der Steuerpflichtige die Berücksichtigung solcher Werbungskosten begehrt, dann steht es jedenfalls in diesem Umfang dem Steuerpflichtigen auch frei, von der Antragstellung auf Berücksichtigung solcher Werbungskosten Abstand zu nehmen und damit auf den Abzug von Werbungskosten in diesem Umfang zu verzichten.

Dies hat der Beschwerdeführer im vorliegenden Fall mit seiner Erklärung aus Anlass seiner niederschriftlichen Vernehmung vor Mitgliedern der belangten Behörde am 13. November 2000 getan. Die in der Beschwerde nunmehr behauptete Einschränkung der diesbezüglichen Verzichtserklärung im Hinblick auf eine Erfüllung in der Beschwerde näher genannter Bestimmungen durch die belangte Behörde kann der Niederschrift über die - im Beisein des steuerlichen Vertreters erfolgte - Vernehmung des Beschwerdeführers am 13. November 2000 nicht entnommen werden. Hätte der Beschwerdeführer seinen Verzicht auf das Pendlerpauschale tatsächlich nur unter Bedingungen erklärt, dann hätte er die daraus resultierende Unrichtigkeit der solche Bedingungen nicht ausweisenden Niederschrift über seine Vernehmung gewiss in seiner Eingabe vom 15. November 2000 geltend gemacht, in welcher er das Protokoll über diese Vernehmung durch zusätzliche Anmerkungen in anderen Punkten ergänzt wissen wollte.

Die im § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c Satz 2 EStG 1988 statuierte Abgeltungswirkung von Verkehrsabsetzbetrag und Pauschbeträgen nach § 16 Abs. 1 Z. 6 leg. cit. erfasst ausnahmslos alle mit Fahrten des Steuerpflichtigen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verbundenen Ausgaben einschließlich so genannter Garagierungskosten (Doralt, EStG9, § 16 Tz 124, sowie die hg. Erkenntnisse vom 5. Juni 2003, 2002/15/0194, vom 25. April 2002, 2001/15/0225, vom 24. April 2002, 96/13/0152, und vom 25. Oktober 2001, 99/15/0192), denen der Verwaltungsgerichtshof auch schon im Geltungsbereich des Einkommensteuergesetzes 1972 Werbungkosteneigenschaft nicht zugebilligt hat (siehe die hg. Erkenntnis vom 7. Juni 1989, 88/13/0235, und vom 29. Mai 1985, 84/13/0094). Dass das Unterlassen einer Geltendmachung des Pendlerpauschales der im § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG 1988 normierten Abgeltungswirkung in Ansehung des Verkehrsabsetzbetrages hinderlich wäre, ist zu verneinen, weil es der Steuerpflichtige sonst in der Hand hätte, der vom Gesetzgeber in der genannten Vorschrift statuierten Abgeltungswirkung durch einen Verzicht auf den ihm grundsätzlich zustehenden Pauschbetrag nach § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 zu entgehen.

Dass die Fahrten des Beschwerdeführers von seinem Wohnhaus zu den jeweiligen Proben- und Aufführungsorten in Wien deswegen nicht als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Sinne des § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 anzusehen wären, weil das Arbeitszimmer im Wohnungsverband die Wohnung zu einem weiteren "Dienstort" mache, wie der Beschwerdeführer auch dem Verwaltungsgerichtshof gegenüber noch vorträgt, trifft nicht zu. Der Umstand der herausragenden beruflichen Bedeutung des Arbeitszimmers im Wohnungsverband hatte seine Auswirkung im Sinne der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988, nahm dem Wohnhaus des Beschwerdeführers damit aber nicht die Funktion als seine Wohnung und den von dort aus angetretenen und dorthin zurückführenden Fahrten damit nicht die im § 16 Abs. 1 Z. 6 EStG 1988 angesprochene Eigenschaft als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (siehe hiezu im Übrigen auch die der Sichtweise des Beschwerdeführers eine Absage erteilenden Ausführungen im hg. Erkenntnis vom 16. September 2003, 97/14/0173).

Dass dem Beschwerdeführer Fahrtkosten im Zusammenhang mit auswärtigen Engagements der Wiener Philharmoniker ohnehin vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt worden waren, wurde ihm schon im Prüfungsbericht vor Augen geführt, ohne dass der Beschwerdeführer dem in der Berufungsschrift oder in seinen vielfältigen weiteren Äußerungen im Zuge des Berufungsverfahrens mit einem konkreten und belegten Sachvorbringen nachvollziehbar entgegengetreten wäre. Seine Beurteilung der Fahrten zwischen seinem Wohnhaus und den Aufführungs- und Probeorten in Wien ist rechtlich verfehlt und alle Betrachtungen zur Zumutbarkeit der nächtlichen Benützung öffentlicher Verkehrsmittel durch ihn sind müßig, weil der Beschwerdeführer die Rechtsfolgen des in Gegenwart seines steuerlichen Vertreters erklärten Verzichts auf den Pauschbetrag nach § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG 1988 tragen muss.

Eine durch den angefochtenen Bescheid bewirkte Verletzung von Rechten des Beschwerdeführers ist im Punkte der Kraftfahrzeugkosten auf der Basis der zum Zeitpunkt der Erlassung des angefochtenen Bescheides gegebenen Aktenlage nicht zu erkennen.

3.4. Arbeitsbrille:

Bei der Vernehmung des Beschwerdeführers vor Mitgliedern der belangten Behörde am 13. November 2000 kam auch zur Sprache, dass der Beschwerdeführer die Kosten einer Brille geltend gemacht hatte. Er trug dazu vor, für seine Arbeit im Orchester der Wiener Staatsoper eine eigene Brille zu benötigen, um den Blick nicht nur auf die Noten, sondern auch auf den Dirigenten werfen zu können, was im Übrigen für die gesamte musikalische Tätigkeit gelte.

Im angefochtenen Bescheid wurden die für das Jahr 1995 geltend gemachten Aufwendungen für Arbeitsbrillen (S 2.500,-- und S 4.729,--) mit der Begründung nicht zum Abzug zugelassen, dass eine private Mitveranlassung für diese Aufwendungen nicht ausgeschlossen werden könne.

In der Beschwerde wird hiezu vorgetragen, dass die belangte Behörde für ihre Entscheidung keine nähere Begründung gegeben habe. Die Aufwendungen für die Arbeitsbrillen seien zur Gänze anzuerkennen, weil es sich dabei um solche Arbeitsbrillen handle, die im privaten Bereich nicht verwendbar seien. Die Stärke der Gläser sei nämlich auf die Licht- und Entfernungsverhältnisse im Orchesterraum genau abgestimmt, sodass eine Verwendung dieser Brillen zum Lesen, Autofahren, Fernsehen etc. nicht in Betracht komme. Dies sei bereits in der Niederschrift vom 13. November 2000 festgehalten worden, auf welche die belangte Behörde nicht eingegangen sei.

Auch zu diesem Punkt des angefochtenen Bescheides ist die vom Beschwerdeführer behauptete Rechtswidrigkeit nicht zu erkennen. Brillen haben, soweit es sich nicht um solche handelt, denen Schutzfunktion gegenüber speziellen Gefahren einer bestimmten beruflichen Tätigkeit zukommt, regelmäßig die Funktion als

medizinisches Hilfsmittel, sodass für die Anschaffung von Brillen getätigte Auslagen als Aufwendungen zur Kompensation körperlicher Behinderungen oder Mängel anzusehen sind, die stets auch die allgemeine Lebensführung betreffen und damit nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 nicht abziehbar sind (siehe das hg. Erkenntnis vom 28. Februar 1995, 94/14/0154, wie auch das vom Beschwerdeführer in anderem Zusammenhang ins Treffen geführte hg. Erkenntnis vom 17. September 1997, 94/13/0001, mit einer vergleichbaren Aussage zu Kosten im Zusammenhang mit Kontaktlinsen). Die Behauptung des Beschwerdeführers, anlässlich seiner Vernehmung vom 13. November 2000 die Möglichkeit einer privaten Verwendung der in Rede stehenden Brillen gänzlich verneint zu haben, widerspricht der Aktenlage.

3.5. Computer:

In seiner Vernehmung vor Mitgliedern der belangten Behörde am 13. November 2000 verneinte der Beschwerdeführer die ihm gestellte Frage nach einem Computer für private Zwecke, gab aber an, dass der vorhandene Computer weder von seiner Ehefrau noch von ihm privat benützt werde. In der zum Zweck der Ergänzung des Protokolls vom 13. November 2000 erstatteten Eingabe vom 15. November 2000 verwies der Beschwerdeführer darauf, dass der vorhandene Computer nicht nur zum Notenschreiben und Transskribieren verwendet werde, sondern auch für diverse Schreibarbeiten wie die Erstellung von Programmheften und Verfassung von musikalischen Artikeln - "siehe schriftliche Stellungnahme zum laufenden Berufungsverfahren".

In der Vernehmung vor Mitgliedern der belangten Behörde vom 7. März 2001, zu welcher der Beschwerdeführer in Reaktion auf einen Vorhalt der belangten Behörde erschienen war, in dem davon die Rede gewesen war, dass für den Computer kein Privatanteil ausgeschieden worden sei, verwies der Beschwerdeführer darauf, bereits ausgesagt zu haben, dass der Computer teilweise zwar für das Kammermusikensemble mitgenutzt, von ihm und seiner Familie jedoch nicht privat benützt werde.

Im angefochtenen Bescheid wurde von den geltend gemachten Computerkosten ein Anteil von 20 % unter dem Titel einer Privatnutzung ausgeschieden. Die privaten Benutzungsmöglichkeiten von Computern würden auf Grund der Marktentwicklung immer zahlreicher, wird hiezu in der Begründung des angefochtenen Bescheides ausgeführt. Das Angebot zumal auf dem Sektor der Musikbearbeitung spreche angesichts der sinkenden Preise nicht nur Berufsmusiker, sondern auch Laien an, sodass auch in dieser Hinsicht eine Zunahme privater Nutzungen wahrzunehmen sei. Die Aufteilung der Kosten in einen beruflichen und einen privaten Anteil könne nur im Schätzungswege vorgenommen werden, wobei die Ausscheidung eines Anteils von 40 % für private Zwecke nach der Lebenserfahrung als nicht ungewöhnlich anzusehen sei. Das Fehlen jeglicher privater Nutzung wäre vom Steuerpflichtigen glaubhaft zu machen. Es habe der Beschwerdeführer im Verfahren zwar jegliche private Benützung seines Computers in Abrede gestellt, was die belangte Behörde aber nicht davon habe überzeugen können, dass tatsächlich keine private Nutzung des Computers erfolgt sei. "Mangels eigener Angaben" sei daher die Privatbenützung und die Nutzung hinsichtlich des Kammermusikensembles gemeinsam mit 20 % geschätzt und in diesem Umfang ausgeschieden worden.

Der in der Beschwerde der belangten Behörde in diesem Zusammenhang gemachte Vorwurf, die Ermittlungspflicht verletzt und die getroffene Entscheidung nicht ausreichend begründet zu haben, ist unbegründet. Dass das Feld der Einsatzmöglichkeiten eines Computers keineswegs nur, aber auch für den Musikliebhaber stark gewachsen ist, ist eine Einschätzung der belangten Behörde, die auch für den Zeitraum der hier strittigen Jahre mit der Lebenserfahrung im Einklang steht. Die Vorgangsweise, einen anzunehmenden Privatanteil der Computerverwendung durch griffweise

Schätzung zu ermitteln, hat der Verwaltungsgerichtshof vom Grundsätzlichen her in seinem Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0203, schon für einen das Jahr 1990 betreffenden Sachverhalt als an sich unbedenklich angesehen. Für den Beschwerdefall ist eine solche Unbedenklichkeit der von der belangten Behörde vorgenommenen griffweisen Schätzung umso mehr zu bejahen, als damit auch das Ausmaß der vom Beschwerdeführer zugestandenen Verwendung des Computers für das Kammermusikensemble erfasst wurde, dessen Aufwendungen nicht im Einkommensteuerverfahren des Beschwerdeführers, sondern im Feststellungsverfahren der Mitunternehmenschaft zu berücksichtigen waren, was die Ausscheidung solcher Aufwendungen aus den vom Beschwerdeführer im vorliegenden Verfahren abgesetzten Beträgen vollends als frei von der behaupteten Rechtswidrigkeit erweist. Für weiter gehende Ermittlungshandlungen bestand entgegen der Auffassung des Beschwerdeführers kein Anlass.

3.6. Konzertkarten:

Im angefochtenen Bescheid heißt es hiezu, dass im Jahre 1995 geltend gemachte Aufwendungen für Konzertkarten von der Prüferin, wie schon bei der "Erstveranlagung" nicht anerkannt worden seien. Diese Aufwendungen in Höhe von S 37.130,-- im Jahre 1994 und S 43.720,-- im Jahre 1995 hätten auch im Berufungsverfahren nicht steuerlich berücksichtigt werden können, weil Konzertkarten als nicht abziehbare Repräsentationsaufwendungen anzusehen seien.

Die an früherer Stelle bereits wiedergegebene Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 enthält als wesentliche Aussage ein Abzugsverbot für gemischt veranlasste Aufwendungen, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abziehbar 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 (siehe für viele die hg. Erkenntnisse vom 27. März 2002, 2002/13/0035, und vom 23. Jänner 2002, 2001/13/0238, mit weiteren Nachweisen).

Der Versuch des Beschwerdeführers, seine Aufwendungen für die Anschaffung von Konzertkarten als Fortbildungskosten zu qualifizieren, kann seinem Standpunkt nicht nützen, weil auch ein zu bejahender Aspekt beruflicher Teilveranlassung der Konzertbesuche am gesetzlich statuierten Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen nichts ändert. Auch in dieser Hinsicht wurde durch die von der belangten Behörde getroffene Entscheidung eine Verletzung von Rechten des Beschwerdeführers nicht bewirkt.

4. Zusammenfassung:

Zufolge der zu den Punkten 2. sowie 3.1. und 3.2. dargestellten Rechtswidrigkeiten der betroffenen Absprüche des angefochtenen Bescheides war dieser im Umfang seiner Bekämpfung (siehe die zu Punkt 1. getroffenen Ausführungen) gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufzuheben.

Die Entscheidung über den Aufwändersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 21. September 2005

Gerichtstyp
VwGH Erkenntnis

Geschäftszahl
2006/13/0055

Entscheidungsdatum

20070523

Veröffentlichungsdatum

20070928

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

ESTG 1988 §20 Abs1 Z2 litd;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Pelant, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. B. Trefil LL.M., über die Beschwerde der R in W, vertreten durch Hübner & Hübner Steuerberatung GmbH & Co KEG in 1120 Wien, Schönbrunner Straße 222, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 31. Jänner 2006, Zl. RV/0953-W/04, betreffend Einkommensteuer 2002, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin ist Opernsängerin und machte in ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2002 im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Mitglied der Wiener Staatsoper ua. Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer in Höhe von EUR 2.143,21 als Werbungskosten geltend.

Mit dem angefochtenen Bescheid versagte die belangte Behörde im Instanzenzug die Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen für das Arbeitszimmer. Bei einer Sängerin sei nach der Verkehrsauffassung und dem typischen Berufsbild der Auftrittsort (Ort der Darbietung) als Mittelpunkt der Tätigkeit anzusehen und nicht das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer. Der Beschwerdeführerin sei zuzugestehen, dass eine "gewisse Übungs-, Vorbereitungszeit usw. für ihre Auftritte zweifellos erforderlich" gewesen sein werde; dies ändere jedoch nichts daran, dass die Übungs- bzw. Vorbereitungsaktivitäten nicht den Mittelpunkt der Tätigkeit einer Opernsängerin ausmachten. Ähnlich der Situation eines Lehrers - die Vorbereitung eines Lehrers sei durchaus mit dem Rollenstudium einer Opernsängerin zu vergleichen - habe die Beschwerdeführerin ihre berufliche Tätigkeit schwerpunktmäßig außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübt. Nach der maßgeblichen berufsbildbezogenen Verkehrsauffassung liege der Mittelpunkt der künstlerischen Tätigkeit der Beschwerdeführerin in Opernhäusern und Konzertsälen, weshalb die häusliche Vorbereitungszeit "trotz unbestrittener beruflicher Notwendigkeit und Förderlichkeit" im gegebenen Zusammenhang irrelevant sei. Zum Fehlen des "Mittelpunktcharakters" komme hinzu, dass auch eine unbedingte Notwendigkeit eines eigenen Arbeitszimmers im vorliegenden Fall nicht gegeben sei. Sängern bzw. Sängerinnen sei es nämlich zweifellos möglich, ihre Übungen an vielen Orten abzuhalten, ohne dass dafür besondere Zimmereinrichtungen benötigt würden, da sie im Gegensatz zu einem Instrumentalmusiker ihr "Instrument", d.h. ihre Stimme, ständig körperlich "in sich" tragen würden. "Das

Einproben von Gesangsstücken, das sitzend, liegend, stehend und gehend erfolgen" könne, sei somit nicht an einen bestimmten Raum gebunden, weshalb ein Arbeitszimmer grundsätzlich nicht notwendig sei.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof - nach Aktenvorlage und Erstattung einer Gegenschrift seitens der belangten Behörde - erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 201, dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände 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.

In seinem ua. die Tätigkeit einer Konzertpianistin betreffenden Erkenntnis vom 24. Juni 2004, 2001/15/0052, brachte der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck, dass die damals belangte Behörde insofern die Rechtslage verkannt habe, als sie im Üben und im Proben (der damaligen Beschwerdeführerin) lediglich Hilfsleistungen gesehen habe, während die Darbietung vor Publikum die "Basis" des Berufes der Beschwerdeführerin darstelle. Die berufliche Tätigkeit einer Konzertpianistin erfordere (nämlich) ein musikalisches Niveau, welches durch regelmäßige Arbeit am Instrument zu erreichen und zu halten sei. Dergestalt erschöpfe sich die Tätigkeit des "Übens und Probens" eines Künstlers nicht im Einstudieren eines bestimmten Stückes oder Programmes für ein konkretes Konzert, sondern erfordere eben ein regelmäßiges und dauerhaft ausgeübtes Spielen des Instrumentes, um die künstlerischen Fertigkeiten zu erhalten und zu steigern. Solcherart sei der Mittelpunkt der Tätigkeit einer Konzertpianistin nach der Verkehrsauffassung an dem Ort anzunehmen, an dem sie die überwiegende Zeit an ihrem Instrument verbringe, im damaligen Beschwerdefall in dem in Rede stehenden Arbeitszimmer.

Im hg. Erkenntnis vom 16. März 2005, 2000/14/0150, wurde diese Sichtweise auf einen Orchestermusiker (Klarinettenisten) übertragen und unter Bezugnahme auf 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 sei. Im hg. Erkenntnis vom 21. September 2005, 2001/13/0241, ein Mitglied der Wiener Philharmoniker betreffend, bekräftigte der Verwaltungsgerichtshof diese Rechtsauffassung.

Auch für die hier zu beurteilende Tätigkeit als Opernsängerin kann nichts Anderes gelten. Ist es in den Konstellationen, die den genannten Erkenntnissen zu Grunde liegen (vgl. zuletzt auch das Erkenntnis vom 25. Oktober 2006, 2004/15/0077), die tägliche intensive und ausdauernde Arbeit am jeweiligen Instrument, die den Ort, an dem diese Arbeit stattfindet, zum Mittelpunkt der Tätigkeit macht und damit letztlich dazu führt, dass die Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer (grundsätzlich) abziehbar sind, so ist es im Beschwerdefall die fraglos ebenso regelmäßig erforderliche und zeitaufwendige Arbeit "an der Stimme", die zur selben Beurteilung führen muss. Bezeichnenderweise hat die belangte Behörde selbst die Ansicht vertreten, dass die Stimme als das "Instrument" eines Sängers/einer Sängerin anzusehen sei. Konsequenz dieser Parallelität kann vor dem Hintergrund der dargestellten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes nur sein, dass sich auch im vorliegenden Fall die Eigenschaft des Arbeitszimmers der

Beschwerdeführerin als Mittelpunkt ihrer Tätigkeit im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nicht ohne Weiteres bestreiten lässt.

Die ergänzende Argumentation der belangten Behörde, es fehle bei Sängern bzw. Sängerinnen an der unbedingten Notwendigkeit eines Arbeitszimmers, weil sie "ihre Übungen" an vielen Orten abhalten könnten, ohne dafür eine besondere Zimmereinrichtung zu benötigen, ist ohne nähere Beschäftigung mit den konkreten Anforderungen an das tägliche Gesangstraining von Opernsängern nicht tragfähig. Die von der Beschwerde in diesem Zusammenhang - da im bekämpften Bescheid erstmals auf das Kriterium der Notwendigkeit Bezug genommen worden ist, in zulässiger Weise - angesprochenen Erfordernisse (Unterstützung durch ein Instrument, passende Raumtemperatur und Luftfeuchtigkeit) sind nicht von der Hand zu weisen. Auch unter dem Gesichtspunkt der Notwendigkeit lässt sich daher die Abziehbarkeit der Aufwendungen für das Arbeitszimmer der Beschwerdeführerin nicht ohne Weiteres verneinen, weshalb der bekämpfte Bescheid im Ergebnis wegen der prävalierenden Rechtswidrigkeit seines Inhaltes gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.

Von der beantragten Durchführung der Verhandlung konnte gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden.

Der Spruch über den Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.
Wien, am 23. Mai 2007