

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 4. März 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Amstetten Melk Scheibbs vom 13. Februar 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2017 wurden folgende Werbungskosten beantragt:

Arbeitsmittel: € 5234,85; Reisekosten: € 3199,73

Im Bescheid über die Arbeitnehmerveranlagung vom 13. Februar 2019 wurden Werbungskosten in der Höhe von € 4676,11 anerkannt.

Begründend wurde ausgeführt: „Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung (Haarreifen, Post etc.), selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden. Aufgrund dieser Bestimmung sind Aufwendungen für typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter, wenn sie gemischt, also zum Teil privat, zum Teil beruflich veranlasst sind, zur Gänze nicht abzugsfähig. Anderes gilt nur, wenn feststeht, dass das betreffende Wirtschaftsgut (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt

wird. Die Kosten für jene Noten, welche für Schüler erworben wurden (Jede Menge Flötentöne etc.), sind nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen, da diese Kosten an die Schüler weiterverrechnet werden. Vor allem bei Noten, die mehrmals angeschafft wurden, ist davon auszugehen, dass dies der Fall ist. Als „Fachliteratur“ (Noten, Fachliteratur, CDs) anzuerkennen waren demnach € 485,66. Von den Kosten für Instrumente sowie Zubehör wurde ein 40 %iger Privatanteil ausgeschieden.“

Mit Schreiben vom **4.3.2019 wurde Beschwerde** erhoben und ausgeführt: „In der Bescheidebegründung wurde angeführt, dass es sich bei den erklärten Werbungskosten zum Teil um Aufwendungen bzw Ausgaben gern § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG handelt. Dies trifft jedoch nicht zu, da es sich um ausschließlich beruflich bedingte Aufwendungen bzw Ausgaben handelt. Die genaue Erläuterung können Sie der beigelegten schriftlichen Rechtfertigung unserer Mandantin entnehmen. Bezüglich der Kosten für Noten dürfte ein Missverständnis aufgetreten sein. Die Noten werden nicht für die Schüler erworben, sondern sind Eigentum unserer Mandantin. Unsere Mandantin muss diese Noten aber ihren Schülern zur Verfügung stellen, weswegen Sie die Noten kaufen musste. Die genaue Erläuterung können Sie wiederum der beigelegten Rechtfertigung entnehmen. Das Ausscheiden eines Privatanteiles fällt aufgrund der ausschließlichen beruflichen Veranlassung sämtlicher Kosten daher weg. Wir stellen daher den Antrag den oben angeführten Bescheid abzuändern und sämtliche in der Steuererklärung beantragten Werbungskosten zu berücksichtigen.“

In der erwähnten schriftlichen Rechtfertigung der Mandantin wird ausgeführt: „a. Werbungskosten: Sie beziehen sich auf auf §20, der, wie ich glaube nicht auf folgende Punkte anzuwenden ist.

Haarreifen: Diese habe ich für ein die Mädchen meines Ensembles, das ich für die Musikschule Ort1 leite, gekauft. Es ist üblich, dass Ensemblemitglieder entweder gleiche Leiberl oder Schals oder in unserem Fall Haarreifen tragen, das fördert die Zusammengehörigkeit.

Rechnungen: Ellegast, Reschinsky, Schneider, Pagro, Libro: Zum Schulschluss, im Fasching und bei Klassenabenden kaufe ich gerne Eis, Krapfen oder Wurstsemmeln für die Kinder, das ist im ganzen Lehrerkollegium so üblich und zeigt die Wertschätzung gegenüber den Schülern.

Thema Bastelmaterial und Sticker: Ich verwende für meinen Unterricht ein Mitteilungsheft, das ist meine Kommunikation mit den Eltern, jedes Kind bekommt nach dem Unterricht ein Pickerl hineingeklebt. Das ist nicht privat.

Klassenabende und Vorspielabende sind bei mir immer Themenbezogen. Das Dekomaterial wird von mir gekauft und die Kinder dekorieren damit den Konzertsaal. Zum Schulschluss hatte ich zum Beispiel Thema Hitzewelle und wir haben den Konzertsaal in einen Strand verwandelt, oder im Advent haben wir kleine Schneemänner gebastelt und damit den Konzertsaal dekoriert.

Mundstücke:

Ich brauche die Mundstücke ausschliesslich für meinen Beruf, ohne Mundstücke kann ich nicht Oboe unterrichten. Wir Oboenisten wechseln oft das Rohr, aus tontechnischen Gründen aber auch aus hygienischen Gründen. Ein Trompeter wird natürlich nicht diesen finanziellen Aufwand haben, wie ein Oboenist oder Fagottist.

Wenn ich an den Beruf Krankenschwester denke, so braucht diese Einweghandschuhe, die sie vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt bekommt, und somit nicht selber bezahlen muss. Leider zahlen unsere Arbeitgeber nicht diesen Aufwand.

Ich spiele nicht privat Oboe, in meiner Freizeit mache ich etwas anderes. Weiters möchte ich Sie auf die A, B, und C Töpfe aufmerksam machen. Wir Musiklehrer sind laut C-Topf angewiesen, uns beim kulturellen Leben (Adventmarkt, Faschingskonzerte, Musikkapelle, Symphonieorchester) der Gemeinden zu beteiligen. Ich spiele zum Beispiel Symphonieorchester Ort 2, das ist für mich Arbeitszeit, die ich nicht ausbezahlt bekomme. Klassenabende, Vorspielabende, Vorbereitungen für Prima la musica, Schulschlusskonzerte, etc. das alles sind C-Topf Veranstaltungen, bei denen ich meine Oboe und Oboenrohre brauche, damit ich arbeiten kann.

Noten:

In den Rechnungen finden Sie Noten, die ich selber habe und nicht an die Kinder weitergegeben habe. Meine Schüler haben eigene Noten, Etüdenhefte oder Schulen. Fallbeispiel Eine Menge Flötentöne, dieses Unterrichtswerk gibt es in Sopran 1,2,3 und Alt 1,2, alle habe ich auch für meinen Beruf angekauft, da nicht alle Kinder nach diesem Unterrichtsmaterial unterrichtet werden. Ich aber Lieder heraus kopiere, und zusätzlich verwende, sollte es die Situation verlangen.

Bei Prima la musica oder Ensemble spielen meine Schüler von Kopien, laut Kopiergesetz muss ich als Lehrer aber das Originalwerk besitzen.

Ich habe in den letzten Jahren ein großes Notenarchiv aufgebaut, diese Noten brauche ich um den Unterricht zeitgemäß und modern und nach den neuesten Lehrmethoden unterrichten zu können. Ich gebe diese Noten nicht an die Kinder weiter und verwende diese nicht zu privaten Zwecken.

Aber, Sie haben Recht, mir ist ein Fehler passiert. Ich habe bei zwei Rechnungen Posten nicht gestrichen. Das sind:

STR 528477 Flötentöne 2 4x Schülernoten € 55,20

STR597775 Flötentöne 2 2x ...Schülernoten € 45,60

Dafür möchte ich mich entschuldigen, das war nicht meine Absicht.

Englischhorn: Ist ein Instrument für meine Arbeit. Wenn ich einen Schüler habe, der Abschlussprüfung spielt muss dieser ein Stück auf dem Englischhorn spielen, so steht es in der Prüfungsordnung des Musikschulmanagements NÖ. Da die Arbeitgeber solche Instrumente nicht ankauft, liegt die Verantwortung beim Lehrer. Dies war vor 2 Jahren bei mir der Fall, darum habe ich das Instrument angekauft.“

In der **Beschwerdevorentscheidung vom 19. September 2019** wurde ausgeführt: „Ausgehend von Ihrer nunmehr im Zuge der Vorhaltsbeantwortung korrigierten Aufstellung für berufliche Aufwendungen iZm. Instrumenten, Noten und CD's (ohne Noteneinkauf für Schüler 2.427,75) wird die Höhe der anzuerkennenden Werbungskosten neu ermittelt. Mit Vorhalt vom 29.7.2019, wurden Sie aufgrund der großen Anzahl von angeschafften Oboenrohren ersucht mitzuteilen, ob Sie auch teilweise Schüler damit versorgen. Sie haben die Frage nicht beantwortet, sondern lediglich die Berechnung des Finanzamtes über den (geschätzten) möglichen eigenen Verbrauch angezweifelt. Unter Berücksichtigung Ihrer in der Vorhaltsbeantwortung vorgebrachten Argumente, werden die beruflich bedingten Anschaffungen von Oboenrohren mit 1/3 anerkannt (insgesamt 1.200,- davon 2/3 Kürzung = 800,-). Als berufliche Verwendung eines Instrumentes gilt der Gebrauch im Unterricht bzw. die Vorbereitung für den Unterricht, nicht jedoch das Üben zur Erhaltung der eigenen Fertigkeit. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens dient ein Instrument auch der außerberuflichen Bedürfnisbefriedigung (VwGH 27.5.1999, 97/15/0142). Von den übrigen Aufwendungen (Instrumente, Noten und CD's ohne Oboenrohre) in Höhe von 1.227,75 werden daher 20% Privatanteil ausgeschieden (245,55). Von den geltend gemachten Kosten für Internet, Telefon und PC werden im Schätzungsweg 40% Privatanteil ausgeschieden. Aus dem vorgelegten Mietvertrag für das Englischhorn geht hervor, dass die Mieten voll auf den Kaufpreis angerechnet werden, sodass nach ca. 4 Jahren ohne weitere Zahlung das Instrument in Ihr Eigentum übergehen kann (Mietkauf). Die Anschaffungskosten sind daher zu aktivieren und nur im Wege der Afa abzugsfähig: 5.990,- /15 Jahre Nutzungsdauer abzgl. 20% PA ergibt jährlich 319,46 AfA.

Fahrtkosten: Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein allfälliges Pendlerpauschale (PP) und Pendlereuro (P€) steuerlich abgegolten. Tatsächliche Kosten (km-Gelder) können nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden. Zur korrekten Ermittlung des PP bei mehreren Dienstverhältnissen wird auf die LStR Rz. 272 ff verwiesen. Nur für Fahrten zwischen mehreren Dienstorten können (in begrenzter Höhe) die tatsächlichen Kosten Berücksichtigung finden (siehe LStR Rz. 294).

Stundenplan Frühling:

1 Tag Ort3 2-20 km 1/3 PP

1 Tag Ort4, Ort5 40-60 km 1/3 PP

1 Tag Ort4, Ort6, Ort7 40 – 60 km 1/3 PP

Stundenplan Herbst:

1 Tag Ort3, Ort2 2-20 km 1/3 PP

1 Tag Ort4 40-60 km 1/3 PP

1 Tag Ort6, Ort5, Ort7 20-40 km 1/3 PP

Es ergibt sich daher folgende Berechnung:

1. PP/P€ 1-8/2017:

1/3 2-20 km (Pendlerrechner Ort3)

PP 10,33 x 8 M = 82,64

P€ 0,28 x 8 M = 2,24

2/3 40-60 km (Pendlerrechner Ort4)

PP 142,66 x 8 M = 1.141,28

P€ 4,56 x 8 M = 36,48

2. PP/P€ 9-12/2017:

1/3 2-20 km (Pendlerrechner Ort2)

PP 10,33 x 4 M = 41,32

P€ 0,39 x 4 M = 1,56

1/3 20-40 km (Pendlerrechner Ort6)

PP 41 x 4 M = 164,00

P€ 1,28 x 4 M = 5,12

1/3 40-60 km (Pendlerrechner Ort4)

PP 142,66 x 4 M = 570,64

P€ 4,56 x 4 M = 18,24

3. PP gesamt 2017: 1.999,88

4. P€ gesamt 2017: 63,64

Kilometergeld für Fahrten zwischen Arbeitsstätten:

Ort8-Ort4-Ort5-Ort8 86 km

durch PP (Ort8- Ort4- Ort8) abgegolten 82 km

ergibt Mehrkilometer: 4

20 Fahrten x 4 = 80 km

Ort8-Ort4-Ort6-Ort7-Ort8 86 km

durch PP (Ort8- Ort4- Ort8) abgegolten 82 km

ergibt Mehrkilometer: 4

20 Fahrten x 4 = 80 km

Ort8-Ort6-Ort5-Ort7-Ort8 47 km

durch PP (Ort8-Ort6-Ort8) abgegolten 46 km

ergibt Mehrkilometer 1

15 Fahrten x 1 = 15 km

Da die von den Dienstgebern geleisteten steuerfreien Ersätze nach § 26 EStG höher sind (insges. 220,33) als die nach den LStR anzuerkennenden WK für Mehrkilometer ($175 \times 0,42 = 73,50$) können nur die Kilometergelder für sonstige Fahrten (lt. Aufstellung 788,8 km) in Abzug gebracht werden.

daher insgesamt 788,8 km x 0,42 ergibt Kilometergeld 331,30

Zusammenstellung Werbungskosten:

Instrumente usw. lt. Ihrer korr. Aufstellung 2.427,75

abzgl. Korr. Oboenrohre und PA sonstige 1.045,55

zuzügl. Bastelsachen, Post u. div. Mat. (unv.) 139,13

zuzügl. Internet/Telefon (60%) 273,60

zuzügl. AfA Computer (60%) 239,80

zuzügl. AfA E-Horn (80%) 319,46

ergibt Summe WK f. Arbeitsmittel 2.354,19

Fahrtkosten (km-Geld) 331,30

PP/P€ 1.999,88/63,64“

Im Vorlageantrag wurde sodann ausgeführt: „Ich erhebe Beschwerde gegen meinen Einkommensbescheid 2017. Wegen 20% Privatanteil bei Noten, Englischhorn und der 2/3 Ausscheidung der Oboenrohre.

Noten:

Ich verweise auf meinen ersten Einspruch, in dem ich erklärt habe warum wir NÖ Musikschullehrer Noten ankaufen. Um meine Arbeit ausführen zu können, muss ich Noten ankaufen (Originalnoten müssen zb bei Wettbewerben vorgewiesen werden /Kopiergesetz). Das Budget der Gemeinden ist so verschwindend gering, dass es unmöglich ist, den tatsächlichen Aufwand des gesamten Kollegiums abzudecken. Warum 20 % Privatanteil ausgeschieden werden, ist mir nicht klar.

Oboenrohre:

Ich habe versucht Ihnen den hohen Oboenrohre Verbrauch zu erklären, und wollte damit nicht die Berechnung und Schätzung des Finanzamtes anzweifeln.

Sie beziehen sich in Ihrer Erklärung auf den Fall 27.5.1999, 97/15/0142 und zitieren daraus:

Als berufliche Verwendung eines Instrumentes gilt der Gebrauch im Unterricht bzw. die Vorbereitung für den Unterricht, nicht jedoch das Üben zur Erhaltung der eigenen Fertigkeit. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens dient ein Instrument auch der außerberuflichen Bedürfnisbefriedigung (VwGH 27.5.1999, 97/15/0142).

Wenn ich am Instrument zu Hause spiele, ist es immer die Vorbereitung für den Unterricht. Ich nenne hier nur ein paar Beispiele, Vorbereitung auf Kirchenkonzerte, Kiassenabende, Faschingskonzerte, Weihnachtsmarktumrandungen, Weihnachtsfeiern, Ensemblespiel mit Schülern, Stückauswahl etc.

weiteres Zitat:

191.000,--) sprächen unter Bedachtnahme auf die Lebenserfahrung in typisierender Betrachtungsweise klar dafür, dass diese Anschaffungen überwiegend der Sammlerleidenschaft, der enthusiastischen Liebe zur Musik und der Begeisterung für optimale

Klangwiedergabe, nicht aber einer notwendigen beruflichen Veranlassung eines Steuerpflichtigen entspringen, der am BORG und an der PÄDAG u.a. Klavier unterrichtet. Zur Veranschaulichung der Notwendigkeit im dargelegten Sinne bzw. als Maßstab für die angestellte Prüfung werde auf den auszugsweise wiedergegebenen Lehrplan für den Klavierunterricht von Volksschullehrern an der PÄDAG hingewiesen.

Ich denke, dass dieses Zitat vieles aussagt, dass nämlich der Herr an einem BORG etc, unterrichtet und somit nicht mit uns NÖ Musikschullehrern gleichzusetzen ist, da er einen völlig anderen Dienstvertrag hat und somit auch nicht die Ausgaben und Aufgaben eines NÖ Musikschullehrers hat.

Ich verweise auf das NÖ Gemeindebedienstetengesetz §46c Abschnitt 4. Aus dem ergibt sich, dass wir Musikschullehrer auch ausserhalb unserer festgesetzten Dienstzeit verpflichtet sind, am kulturellen, öffentlichen Leben einer Gemeinde teilzunehmen.

Ich spiele berufsbedingt, die gesamte Blockflötenfamilie (Sopran, Alt, Tenor und Bass), Oboe und Englischhorn. Nicht als Leidenschaft zu einem Instrument, sondern weil dies mein Beruf ist. Ich spiele nicht bei Musikverein oder bei einer Musikkapelle mit. Der 20% Privatanteil beim Englischhorn ist nicht nachvollziehbar, denn dieses Instrument habe ich angeschafft um den Anforderungen der zb. Abschlussprüfung Gold /Oboe gerecht zu werden. Und da auch hier das Budget der Gemeinden zu gering ist um so Instrument anzuschaffen, liegt dies in den Händen der Musiklehrer.

Somit ergibt sich für mich, dass die Anschaffung der Oboenurohre auch nicht zu 2/3 privat ist. Die Afa beim Englischhorn ist mir einleuchtend, warum aber auch hier ein Privatanteil ausgeschieden wird, nicht.

Zitat: bmf.gv.at

Arbeitsmittel und Werkzeuge

Darunter fallen Wirtschaftsgüter, die überwiegend zur Ausübung einer Berufstätigkeit verwendet werden.

Beispiele

Computer

Kraftfahrzeuge bei Vertreterinnen und Vertretern im Außendienst

Messer bei Fleischerinnen und Fleischern oder Köchinnen und Köchen

Motorsäge bei Forstarbeiterinnen und Forstarbeitern

Musikinstrumente von Musikerinnen und Musikern oder Musiklehrerinnen und Musiklehrern

Arbeitsmittel und Werkzeuge, die nicht mehr als 400 Euro kosten, sind geringwertige Wirtschaftsgüter. Sie können zur Gänze in dem Kalenderjahr abgesetzt werden, in dem sie angeschafft wurden. Übersteigen die Anschaffungskosten bei einem mehr als ein Jahr nutzbaren Wirtschaftsgut 400 Euro, können sie nur verteilt über die voraussichtliche Nutzungsdauer abgesetzt werden (Absetzung für Abnutzung, kurz genannt). Werden Arbeitsmittel oder Werkzeuge nach dem 30. Juni des betreffenden Jahres angeschafft, kann für das erste Jahr nur die halbe abgesetzt werden (siehe Beispiel beim Stichwort „Computer“).

Fahrtkosten:

Zitat: bmf.gv.at

Fahrtkosten

Beruflich veranlasste Fahrtkosten sind - soweit der Arbeitgeber keinen Ersatz leistet - im tatsächlich angefallenen Umfang (Bahn, Flug, Taxi,) Werbungskosten, auch wenn die Mindestentfernung von 25 und die Minstdauer von drei Stunden unterschritten werden. Auch für Fahrten zwischen zwei oder mehreren Mittelpunkt der Tätigkeit stehen grundsätzlich Fahrtkosten zu. Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind hingegen bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein gegebenenfalls zustehendes Pendlerpauschale zur Gänze abgegolten.

Kraftfahrzeug

Beruflich veranlasste Kosten für ein privates können entweder in Form von Kilometergeldern oder im tatsächlich nachgewiesenen Umfang als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Die Kilometergelder decken folgende Kosten ab:

- Absetzung für Abnutzung
- Treibstoff und Öl
- Service- und Reparaturkosten
- Zusatzausrüstungen (Winterreifen, Autoradio, Navigationsgerät.)
- Steuern, (Park-)Gebühren, Mauten und Autobahnvignette
- Versicherungen aller Art
- Mitgliedsbeiträge für Autofahrerklubs

- Finanzierungskosten

Kilometergelder können jährlich für maximal 30.000 beruflich gefahrene Kilometer abgesetzt werden.

An Stelle der Kilometergelder können die Kosten auch in tatsächlicher Höhe entsprechend der beruflichen Nutzung abgesetzt werden. Mir ist der Pendlerpauschale und der Pendlereuro einleuchtend. Jedoch die Zahl 788,8 nicht. Meine sonstigen Fahrten, die von keinem Arbeitgeber abgegolten werde, die ich mit meinem Privatauto ausserhalb meiner Stundenverpflichtung und meines Stundenplanes (Proben, Besprechungen, Auftritte, Wettbewerbe, Bürotätigkeiten, Instrumente zur Reparatur bringen, Noten kaufen, etc.) gefahren bin, betragen im 1. Semester: 1735,4; 2. Semester: 767,5.“

Die Beschwerde wurde dem Bundesfinanzgericht mit Vorlagebericht vom 2.12.2019 vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. ist als Pädagogin in drei Musikschulen nichtselbständig tätig:

- 1) Gemeindeverband der Musikschule in der Region Ort4 (Dienstvertrag vom 12.2.2012) im Ausmaß von 5,8 Wochenstunden
- 2) Musikschule Ort1 (Dienstvertrag vom 7.11.2003 bis 31.8.2004 befristet und daher für den gegenständlichen Zeitraum für die Stundenanzahl nicht mehr relevant, Lohnzettel für 2017 liegt vor)
- 3) Stadtgemeinde Ort2, Regionalmusikschule (Dienstvertrag vom 18.11.2005) im Ausmaß von 6,2 Wochenstunden

Im Rahmen Ihrer Arbeitnehmerveranlagung machte sie Werbungskosten geltend.

Arbeitsmittel	€ 5234,85
Fahrtkosten	€ 3199,73
Summe	€ 8434,58

1) Arbeitsmittel

Die Arbeitsmittel setzten sich aus folgenden Positionen zusammen:

Arbeitsmittel	2831,18
Internet	276
T-Mobile	180
E-Horn Miete	129,--
Computer Apple	399,67
	5234,85

Die vorliegenden Rechnungen für Arbeitsmittel betreffen hauptsächlich Notenmaterial und Oboenrohre.

2) Fahrtkosten

Die Bf. hat Kilometergelder für 7618,04 km als Werbungskosten beantragt. Die Amtspartei hat für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte die Pendlerpauschale und den Pendlereuro berücksichtigt und zusätzlich nur jene Fahrten berücksichtigt, die nicht als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu berücksichtigen sind. Dies waren 788,8 bzw. 877,6 km lt. Berechnung der Amtspartei.

Grundsätzlich ist festzustellen, dass kein Fahrtenbuch geführt wurde.

2. Beweiswürdigung

Die getätigten Aufwendungen sind unstrittig und wurden sämtliche Belege vorgelegt. Strittig ist die rechtliche Beurteilung bzw. die steuerliche Abzugsfähigkeit der getätigten Aufwendungen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies ausdrücklich zugelassen ist.

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Zu den Kosten der Lebensführung gehören z.B. auch Ausbildungskosten, die daher im Gegensatz zu den Fortbildungskosten grundsätzlich weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten abzugsfähig sind (VwGH 21.3.1996, 93/15/0201).

§ 7 Abs. 1 EStG 1988 legt fest, dass bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen sind (lineare AfA).

Andererseits dürfen die Aufwendungen nicht zu den Kosten der Lebensführung des Arbeitnehmers gehören. Soweit Aufwendungen für die Lebensführung mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen in unmittelbarem Zusammenhang stehen, können sie als steuerliche Abzugspost nur Berücksichtigung finden, wenn sich der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließlich berufliche Sphäre entfällt, einwandfrei von den Ausgaben, die der privaten Lebensführung dienen, trennen lässt. Ist eine solche Trennung der Aufwendungen nicht einwandfrei durchführbar, dann gehört der Gesamtbetrag derartiger Aufwendungen zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben (vgl. zB VwGH 23.04.1985, 84/14/0119).

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Abgabenbehörden nicht in der Lage sind zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, dürfen nicht schon deshalb als Werbungskosten

anerkannt werden, weil die in jedem konkreten Einzelfall gegebene Veranlassung nicht objektiv feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahelegen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist nur dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt (vgl. VwGH 27.05.1999, 97/15/0142).

Aufwendungen für die Lebensführung sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 keine Werbungskosten, selbst wenn sie zur Förderung des Berufes des Steuerpflichtigen erfolgen. Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch den Beruf als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, stellen daher grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot siehe Rz 226, LStR 2002). Dies gilt speziell für Wirtschaftsgüter, die typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen; bei solchen Wirtschaftsgütern ist eine Aufteilung in einen beruflichen und einen privaten Anteil nicht zulässig. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund seines Berufes Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann (VwGH 28.2.1995, 94/14/0195).

Wirtschaftsgüter, die nicht typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen, sind bei gemischter beruflicher und privater Nutzung in einen abzugsfähigen und einen nicht abzugsfähigen Teil aufzuspalten (Zorn in Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG, Rz 2 zu § 16 mwN).

Die genannte Bestimmung enthält im Wesentlichen ein Abzugsverbot gemischt veranlasster 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 herbeiführt und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (vgl. zB VwGH 27.3.2002, 2002/13/0035).

Zudem würde eine Regelung, nach der Aufwendungen der Lebensführung ausschließlich bei jenen Abgabepflichtigen einkünftermindernd berücksichtigt werden, bei denen die Möglichkeit einer Veranlassung durch die Einkünfteerzielung gegeben ist, gegen den Gleichheitssatz nach Art. 7 Abs. 1 B-VG verstoßen. (VwGH 29.5.1996, 93/13/0013)

Der Abgabepflichtige, der Aufwendungen als Werbungskosten berücksichtigt wissen will, hat das Vorliegen dieser Aufwendungen grundsätzlich entsprechend nachzuweisen. Er hat dem Finanzamt über Verlangen die geltend gemachten Werbungskosten nachzuweisen oder, wenn dies nicht zumutbar ist, wenigstens glaubhaft zu machen.

Im Hinblick auf die von der Bf. als Werbungskosten geltend gemachten (strittigen) Aufwendungen bzw. Ausgaben ergibt sich aus diesen rechtlichen Erwägungen für den konkreten Sachverhalt Folgendes:

1) Arbeitsmittel

a) Notenmaterial

Grundsätzlich benötigen auch Menschen, die Musik nur als Hobby betreiben Notenmaterialien. Es ist demnach zu überprüfen, ob eine ausschließliche oder nahezu ausschließliche berufliche Verwendung unterstellt werden kann, weil das Notenmaterial schon auf Grund seines Inhaltes und seiner Form auf den Unterrichtsgebrauch eingeschränkt und für eine private Verwendung daher ungeeignet ist.

Die Bf. gab dazu an: „In den Rechnungen finden Sie Noten, die ich selber habe und nicht an die Kinder weitergegeben habe. Meine Schüler haben eigene Noten, Etüdenhefte oder Schulen. Fallbeispiel Eine Menge Flötentöne, dieses Unterrichtswerk gibt es in Sopran 1,2,3 und Alt 1,2, alle habe ich auch für meinen Beruf angekauft, da nicht alle Kinder nach diesem Unterrichtsmaterial unterrichtet werden. Ich aber Lieder heraus kopiere, und zusätzlich verwende, sollte es die Situation verlangen.

Bei Prima la musica oder Ensemble spielen meine Schüler von Kopien, laut Kopiergesetz muss ich als Lehrer aber das Originalwerk besitzen.

Ich habe in den letzten Jahren ein großes Notenarchiv aufgebaut, diese Noten brauche ich um den Unterricht zeitgemäß und modern und nach den neuesten Lehrmethoden unterrichten zu können. Ich gebe diese Noten nicht an die Kinder weiter und verwenden diese nicht zu privaten Zwecken.“

Das Bundesfinanzgericht schließt sich der vom VwGH im Erkenntnis vom 27.5.1999, 97/15/0142 vertretenen Auffassung, dass Aufwendungen für Musik- und Notenmaterial als unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen, da damit ein Teil des Kulturlebens wiedergegeben werde und die Anteilnahme am Kulturleben dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen sei, grundsätzlich an.

Die Richterin geht aber davon aus, dass ein Großteil der Notenanschaffung ausschließlich beruflich veranlasst war und mit Ausscheiden eines Privatanteiles eine sachgerechte, wenn auch für die Beschwerdeführerin großzügige Schätzung vorgenommen wurde.

b) Englischhorn

(Absetzung für Abnutzung für Musikinstrumente)

Von der Bf. wurde für das streitgegenständliche Instrument ursprünglich kein Anteil für Privatnutzung erklärt, es wurden die Mietaufwendungen zur Gänze geltend gemacht. Von der Amtspartei wurde nach Vorlage des diesbezüglichen Vertrages festgestellt, dass es sich um einen Mietkauf handelt und das Instrument nach Ablauf der Mietdauer in das Eigentum der Bf. übergeht.

Daher sind die Anschaffungskosten jedenfalls zu aktivieren und die Aufwendungen im Wege der Afa zu berücksichtigen. Das Finanzamt ging von einem Privatanteil von 20% aus.

Unstrittig ist im vorliegenden Fall die grundsätzliche berufliche Veranlassung für die Anschaffung (Mietkauf) des gegenständlichen Instruments, sodass diesem die Eigenschaft eines als Werbungskosten zu berücksichtigenden Arbeitsmittels zukommt.

Strittig ist lediglich, in welchem Ausmaß bzw. ob auch eine private Verwendung erfolgt. Die Bf. führte aus, dass das angeführte Instrument ausschließlich im Musikschulunterricht verwendet werde. Das Üben zuhause sei beruflich notwendig und keinesfalls privat.

Als berufliche Verwendung gilt der Gebrauch der Musikinstrumente im Unterricht bzw. die Vorbereitung für den Unterricht, nicht jedoch das Üben zur Erhaltung der eigenen Fertigkeit. (Jakom/Lenneis EStG, 2013, § 4 Rz 330). Darüber hinaus dient nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ein Instrument auch der außerberuflichen Bedürfnisbefriedigung. Die Bf. spielt unstrittig mehrere Instrumente, was ebenfalls eine private Mitveranlassung nahelegt.

Gerade für Musiklehrer ist es nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts notwendig, sich demzufolge mit jedem einzelnen Instrument immer wieder (zB durch Üben) individuell auseinanderzusetzen. Dieses Üben ist allerdings dem Privatbereich zuzuordnen.

Der Ansatz eines Privatanteils iHv 20% ist daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts jedenfalls angemessen.

c) Oboenrohre

Es entspricht der Lebenserfahrung, dass ein Musiklehrer Zubehör für Musikinstrumente benötigt, die - da ausschließlich beruflich bedingt, sofern nachgewiesen, Werbungskosten iSd § 16 EStG 1988 darstellen.

Allerdings erscheint der Richter in Übereinstimmung mit der Amtspartei eine Anschaffung von 75 Oboenrohren in einem Kalenderjahr ungewöhnlich hoch und nicht ausschließlich beruflich bedingt.

Das Ausscheiden von 2/3 der Kosten durch die Amtspartei ist schlüssig und nachvollziehbar.

Bei der Schätzung wurde von einer durchschnittlichen Lebensdauer von drei Wochen ausgegangen, was bei 39 Schulwochen einen beruflichen Gesamtverbrauch von 13 Stück

ergibt. Die Bf. hat diesbezügliche vorgebracht, das Rohr werde aus hygienischen sowie tontechnischen Gründen regelmäßig gewechselt. Es wurde jedoch nicht erklärt, warum der Bedarf im konkreten Fall von einem durchschnittlichen Bedarf (der eben mit 1 Mundstück pro drei Wochen angenommen wurde) abweicht.

Wie bereits oben im Zusammenhang mit dem Privatanteil Englischhorn ausgeführt, ist es nach Ansicht der RichterIn gerade für Musiklehrer notwendig, sich mit jedem einzelnen Instrument immer wieder (zB durch Üben) individuell auseinanderzusetzen. Der Einwand, die Bf. spiele in ihrer Freizeit nicht Oboe, da mache sie etwas anderes, erscheint daher nicht schlüssig. Wie bereits zum Englischhorn oben angeführt, ist das Üben eines Instrumentes dem Privatbereich zuzuordnen. Die in diesem Zusammenhang anfallenden Oboenrohre sind demnach auch dem Privatbereich zuzuordnen.

Die Beschwerde war in diesem Punkt abzuweisen.

d) Telefon, Internet, Computer

Hier wurden im Erstbescheid Privatanteile von 40 % ausgeschieden, dies blieb im Vorlageantrag auch unwidersprochen.

2) Fahrtkosten/Kilometergeld

Die vom Abgabepflichtigen geführten Nachweise müssen die Kontrolle sowohl des beruflichen Zwecks als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben. Dies erfordert, dass in den entsprechenden Aufzeichnungen zumindest das Datum, die Dauer, der Beginn und das Ende, das Ziel und der Zweck jeder einzelnen Fahrt festzuhalten sind. Neben einem Fahrtenbuch können auch Belege und Unterlagen, die diese Merkmale enthalten, zur Nachweisführung geeignet sein, z.B. Reisekostenabrechnungen für den Arbeitgeber, Kursprogramm mit Kursbesuchsbestätigung bei Aus- und Fortbildungsveranstaltungen, usw. (VwGH 21.10.1993, 92/15/0001).

Die von der Bf. vorgelegten Unterlagen zu den Fahrtkosten erfüllen diese Anforderungen nicht.

Die Bf. hat Kilometergelder für 7618,04 km als Werbungskosten beantragt.

Die Amtspartei hat für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte die Pendlerpauschale und den Pendlereuro berücksichtigt und zusätzlich nur jene Fahrten berücksichtigt, die nicht als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu berücksichtigen sind. Dies waren 788,8 bzw. 877,6 km lt. Berechnung der Amtspartei.

Diese Berechnung erscheint der RichterIn schlüssig und nachvollziehbar und wurde auch im Vorlagebericht vom 2.12.2019 nochmals dargestellt. Die dabei festgestellte geringfügige Abweichung ist insofern hinzunehmen, da aufgrund der Nichtführung eines Fahrtenbuches hier

ohnehin eine Schätzung des Aufwandes erfolgen musste. Kleinere Unsicherheiten sind dabei hinzunehmen.

Der Beschwerde konnte demnach auch in diesem Punkt nicht stattgegeben werden und war spruchgemäß abzuweisen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Eine solche Rechtsfrage liegt nicht vor.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 18. Jänner 2022