

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Martin C. Wittmann in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 4. Dezember 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg Liezen (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 17. November 2020, Steuernummer ***BF1StNr1***, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2019, zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem Ende der Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (im Folgenden Bf) ist Leiter einer Musikschule mit (im Streitjahr 2019) ***6*** Lehrkräften und ***7*** Schülerinnen und Schülern, die von der Stadtgemeinde ***1*** betrieben wird. Er unterrichtet 20 Schüler.

Er verfügt über ein abgeschlossenes Musikstudium und unterrichtet die Fächer Saxophon, Klarinette, Ensembles, Musiktheorie sowie Korrepetition.

Mit **Einkommensteuerbescheid** (Arbeitnehmerveranlagung, kurz ANV) vom **17.11.2020** betreffend das Streitjahr 2019 wurden die vom Bf angesetzten Kosten ua für eine Kamera, für Christbaumschmuck sowie für Getränke für die Musikschule nicht berücksichtigt. Das Finanzamt kürzte weiters die beantragten Kosten für die Internetgebühren und Computerzubehör (Drucker, Scanner, etc) um einen 40%igen Privatanteil. Die begehrten Telefonkosten (Handy, Telefongebühren, etc) wurden von der belangten Behörde um einen

30%igen Privatanteil gekürzt. Weiters zog sie dem Bf für die beantragten Kosten (Reparatur, Zubehör) für seine Hauptfachinstrumente (Saxophon, Klarinette) einen 40%igen und für das Yamaha Clavinova, das nicht an der Musikschule unterrichtet werde, einen 50%igen Privatanteil ab. Die beantragten Kosten für das Altsaxophon „Selmer“, das Sopransaxophon „Schagerl“ und die Bb-Klarinette „Frank Hammerschmidt“ (**Hauptfachinstrumente**) wurden nach Abzug eines **40%igen** Privatanteils auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von **15 Jahren** aufgeteilt. Die beantragten Kosten für das **Clavinova** wurden nach Abzug eines **50%igen** Privatanteils auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von **10 Jahren** aufgeteilt.

Dagegen richtete der Bf seine **Beschwerde** vom **4.12.2020**, in der er vorbrachte, dass die von der belangten Behörde vorgenommenen Prozentsätze des Privatanteils nicht den tatsächlich angewendeten Aufteilungen entsprächen, weshalb er eine Neuberechnung vornehmen habe müssen. Er zog dezidiert nicht mehr die begehrten Werbungskosten für Kamera, Christbaumschmuck und Getränke in Beschwerde. Anders als vom Finanzamt behauptet, sei die außerberufliche Bedürfnisbefriedigung ausnahmslos mit den privaten Instrumenten erfolgt, für die er auch keine Werbungskosten geltend gemacht habe. Da es sich bei den Hauptfachinstrumenten um zu 100% rein beruflich genutzte Instrumente handle, wäre an sich gar kein Privatanteil abzuziehen. Der Bf beantrage jedoch „freiwillig“ einen Abzug von lediglich 20% als Privatanteil. Hinsichtlich des Clavinova führte er aus, dass dieses vom Bf zwar nicht als Hauptfach unterrichtet werde, jedoch müsse man als Lehrkraft seine Schüler zB bei Wettbewerben, bei Konzerten und auch im Unterricht in der Vorbereitung auf diese Auftritte ständig am Klavier begleiten (korrepetieren). Das Clavinova werde daher auch rein beruflich zur Bewältigung der Berufsansprüche verwendet, weshalb er auch einen Abzug von lediglich 20% als Privatanteil beantrage. Die vom Finanzamt vorgenommene Aufteilung auf 15 Jahre Nutzung (anstatt 10 Jahre) für die Hauptfachinstrumente werde vom Bf akzeptiert.

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom **4.6.2021** änderte die belangte Behörde ihren Bescheid vom 17.11.2020 ab. Anstatt eines 50%igen schied das Finanzamt nunmehr einen 40%igen Privatanteil betreffend das Clavinova aus und nahm nunmehr eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 10 Jahren an. Ansonsten hielt die belangte Behörde ihre Argumentation aufrecht. Als berufliche Verwendung gelte der Gebrauch der Musikinstrumente im Unterricht bzw die Vorbereitung für den Unterricht, nicht jedoch das Üben zur Erhaltung der eigenen Fertigkeit. Darüber hinaus diene nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ein Instrument auch der außerberuflichen Bedürfnisbefriedigung. Da der Bf mehrere Instrumente spiele, liege ebenfalls eine private Mitveranlassung nahe. Auch wenn er damit argumentiere, dass zu Hause weitere (private) Musikinstrumente vorhanden seien, entspreche es der Lebenserfahrung, dass jedes Instrument für sich selber des Übens bedürfe. Jedes Instrument habe seine Eigenheit des Klanges, eigene Textur und Farbe. Neben der Beschaffenheit des Instruments bestimme auch die Art der Stimulierung oder Spieltechnik die Klangfarbe eines Tons. Gerade für Musiklehrer sei es unbedingt notwendig, sich demzufolge mit jedem einzelnen Instrument immer wieder

(zB durch Üben) individuell auseinanderzusetzen. Der Ansatz eines Privatanteils iHv 40% erscheine der belangten Behörde daher für angemessen.

Mit Schriftsatz vom **29.6.2021** stellte der Bf einen **Vorlageantrag** an das Bundesfinanzgericht (kurz BFG). Schlussendlich verblieben folgende einzig strittige Punkte: Betreffend der AfA und der Privatanteile für die Musikinstrumente brachte er – auf das Wesentlichste zusammengefasst – vor, dass die Leitung einer Musikschule mit *****6*** Lehrkräften** und *****7***** Schülerinnen und Schülern sowie der Unterricht für 20 Schüler eine 50-60-Stunden-Woche erfordere. Da bleibe für das Üben zur Erhaltung der eigenen Fertigkeit keine Zeit mehr. Das sei auch nicht wirklich nötig. Das instrumentale Niveau, das man sich im Musikstudium aneigne, sei auf seinen **Hauptinstrumenten (Saxophon und Klarinette)** so hoch, dass es weit über dem von Schülern zu erreichenden Level liege. Von diesem Niveau zehre man ein Lehrerleben lang, und dieses reiche auch – mit rein beruflicher Übungszeit (Vorbereitung der Literatur) – dafür aus, Schüler in die Höchststufe zu bringen. Das von der belangten Behörde angeführte Argument, wonach die Tatsache, dass der Bf mehrere Instrumente spiele, ebenfalls eine private Mitveranlassung nahelege, stelle für den Bf keine Begründung für eine private Mitveranlassung dar. Man könne ja nicht mehrere Instrumente gleichzeitig spielen. Außerdem müsse man heutzutage als Musiklehrer zB am Klavier in der Lage sein, seine Schüler zu korrepetieren. Nur so könne man auch erfolgreich an Musikschulwettbewerben wie „Prima la musica“ teilnehmen. Überdies sei es heutzutage Standard, dass man als Musiklehrkraft im Einsatz an den Musikschulzweigstellen auf mindestens zwei Instrumenten und zusätzlich als Klavierbegleiter eingesetzt werden könne. Selbst wenn schon – wie vom Finanzamt behauptet werde – das Spielen von mehreren Instrumenten eine private Mitveranlassung nahelegen würde, dann sei festzuhalten, dass er trotz 100%iger betrieblicher Verwendung ohnehin einem Privatanteil von 20% zustimme. Einen Privatanteil von 40% halte er im ggst Fall für weit überhöht.

Es sei für ihn auch nicht nachvollziehbar, dass das Vorhandensein weiterer zu Hause lagernder Musikinstrumente zur privaten Verwendung offenbar nicht gebührend berücksichtigt werde, und somit trotzdem auf jedem betrieblich verwendeten Instrument ein Übungsbedarf bestünde, der einen Privatanteil rechtfertigen würde. Die von der belangten Behörde angeführte Klangeigenheit der Instrumente, Textur und Farbe sei bei heutigen maschinell hergestellten Instrumenten (in seinem Fall Saxophon und Klarinette) derart ausgereift und vollendet, dass man keines dieser Instrumente mehr „einspielen“ müsse. Der Instrumentenbau sei so weit fortgeschritten, dass man mehrere Instrumente im Musikhaus zwei Stunden lang teste und sich dann für eines zum Kauf entscheide. Wenn man ein Musikstudium auf Saxophon und Klarinette abgeschlossen habe, sei man in der Lage, ein Instrument zu kaufen und zu verwenden. Es bedürfe keiner Übung nur zum Zweck des Kennenlernens von Stimulation, Klang etc. Im Spezialfall Clavinova handle es sich um ein nichtakustisches Elektro-Piano, das sich durch „Einspielen“ überhaupt nicht verändere. Es sei quasi ein „Elektrogerät“ mit elektronisch erzeugten Klängen, bei denen man nicht von Klangspezifikationen, Textur oder Stimulierungen

sprechen könne. Er habe auch im ggst Beschwerdeverfahren zahlreiche Konzertprogramme, auf welchen er als Korrepetitor angeführt sei, vorgelegt. Sollte er jemals ein Klavierkonzert geben (was in seinem Alter auch durch mehrstündiges tägliches Üben surreal wäre), werde er natürlich den Privatanteil entsprechend ansetzen. Fakt sei aber, dass er das Clavinova ausschließlich beruflich verwende (und trotzdem einen Privatanteil von 20% akzeptiere).

Im **Vorlagebericht** vom **28.7.2021** brachte die belangte Behörde zusätzlich zur Begründung im Erstbescheid und der Beschwerdevorentscheidung vor, dass sie bei den „Erfahrungen des täglichen Lebens“ auf Erkenntnisse des UFS bzw BFG und des VwGH zu Berufsmusikern und Musikschullehrer bzw -direktoren (Musikschuldirektor: BFG 18.5.2015, RV/5100773/2013; Musikschullehrer: BFG 2.6.2015, RV/2100748/2014; Musiklehrer: VwGH 27.5.1999, 97/15/0142) zurückgegriffen habe. Es handle sich dabei keinesfalls um Fälle von Hobbymusikern. Der Bf wende selbst ein, dass ein Üben auf den Hauptfachinstrumenten zur Vorbereitung des Unterrichts bzw zur Erlernung der notwendigen Fähigkeiten am Clavinova notwendig sei. Zudem handle es sich bei den Hauptfachinstrumenten um transportfähige Instrumente und schließe das Vorhandensein von privaten Instrumenten eine private Nutzung der dem Musikunterricht dienenden Instrumente nicht gänzlich aus. Da der Bf weder Klavierunterricht erteile noch Ensemblefächer unterrichte und dadurch das zeitliche Ausmaß der beruflichen Nutzung im Gegensatz zum Saxophon und zur Klarinette jedenfalls geringer sei, erscheine die Berücksichtigung eines Privatanteiles im Ausmaß von 50% angemessen. Im Gegensatz zur Beschwerdevorentscheidung beantragte das Finanzamt allerdings die Berücksichtigung der AfA für das Clavinova (wie im Erstbescheid) iHv 99,05 Euro, da eine Gegenverrechnung mit einem AfA-Übergenuß in den Vorjahren nicht möglich sei.

Mit **Schriftsatz** vom **6.8.2021** replizierte der Bf auf den Vorlagebericht vom 28.7.2021 und brachte insb vor, dass die Tatsache, wonach er mehrere Instrumente besitze, den Schluss zulasse, dass sich die private Nutzung von betrieblich genutzten Instrumenten verringere. Es sei nicht richtig, dass der Bf keine Ensemblefächer unterrichte. Jede Musikschullehrkraft müsse selbstverständlich Ensemblefächer auf den jeweiligen Instrumenten unterrichten. Unterricht mit mehr als einem Schüler sei eindeutig **Ensembleunterricht** (Verweis auf das Musiklehrer-Studiumcurriculum des Organisationsstatutes für Musikschulen in der Steiermark sowie auf das Stmk MusiklehrerG 1991 bzw 2014 – kurz MLG). Der Bf unterrichte zwar nicht Klavier, aber er korrepetiere seine Schüler selbst am Klavier. Dies sei auch mittels der bereits vorgelegten Konzertprogramme dokumentiert.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ist wie im Verfahrensgang beschrieben aktenkundig, wurde von keiner Partei bestritten und kann daher als erwiesen angenommen werden.

Strittig ist im Gegensatz zur Beschwerde nur mehr die **Höhe** des **Privatanteils** für die Musikinstrumente und die daraus resultierende Höhe der AfA (Altsaxophon 197,80 Euro; Sopransaxophon 26,77 Euro; Klarinette 180,- Euro sowie Clavinova 99,05 Euro).

Der vom Bf vorgelegten Stellenbeschreibung zufolge ist er als **Musikschuldirektor** nichtselbstständig als Vollzeitbeschäftigter (24 h pro Woche gem Stmk MLG bzw 40 h pro Woche gem VBG) tätig. Seine Arbeitsleistung besteht in der **Unterrichtserteilung (12 h pro Woche)**, der Vor- und Nachbereitung inkl Unterrichtsdokumentation (8 h pro Woche) und sonstigen Tätigkeiten wie die pädagogische und betriebliche Leitung der Musikschule, Veranstaltungen und Öffentlichkeitsarbeit. Er unterrichtete im Streitjahr 2019 die Fächer Saxophon, Klarinette, Ensembles, Musiktheorie sowie Korrepetition.

Nach Angaben des Bf waren im Streitjahr 2019 an der Musikschule *****6*****

Lehrerinnen/Lehrer tätig, weswegen das BFG in freier Beweiswürdigung davon ausgeht, dass der Lehrkörper aus insgesamt über 14,0 VBÄ besteht und somit die **Unterrichtsverpflichtung** des Bf als Leiter gem § 9 Abs 6 Z 3 MLG 2014 **288** Jahresstunden sowie die Zeit für **Vor- und Nachbereitung 144 Jahresstunden** beträgt. § 3 Z 8 MLG 2014 normiert, dass eine Jahresstunde einer mit **50 Minuten** angesetzten Unterrichtseinheit (Unterrichtsstunde) entspricht.

Gem § 8 Abs 1 **MLG** 2014 gehört zu den Dienstplichten eines Lehrers, die ihm obliegenden Unterrichts-, Erziehungs- und Verwaltungsaufgaben, die sich aus seiner Tätigkeit ergeben, zu besorgen. Zu den Verwaltungsaufgaben zählt auch die Dokumentation der gem § 10 Abs 1 und 2 MLG 2014 geleisteten Jahresstunden. § 9 MLG 2014 normiert, dass unbeschadet des § 64 Abs 1 letzter Satz Stmk Gemeindeordnung (Bürgermeister ist Vorgesetzter der Gemeindebediensteten), der Leiter der Musikschule für die unmittelbare Leitung und Überwachung des Unterrichtes an der Musikschule verantwortlich ist. Er ist für den organisatorischen, administrativen und pädagogischen Betrieb in der Musikschule sowie für die Beaufsichtigung des gesamten Unterrichtsbetriebes der Musikschule in der Stammschule und im Fall von disloziertem Unterricht verantwortlich (§ 9 Abs 2 MLG 2014). Der Leiter hat gem § 9 Abs 3 leg cit darauf zu achten, dass alle an der Schule tätigen Lehrerinnen/Lehrer ihre dienstlichen Aufgaben gesetzmäßig und in zweckmäßiger, wirtschaftlicher und sparsamer Weise erfüllen.

Laut § 4 des **Organisationsstatutes** für Musikschulen in der Steiermark, **Erlass** vom 13.8.2014, BMBF-24.420/0015-III/3a/2014, des (damaligen) Bundesministeriums für Bildung und Frauen (BMBF; nunmehr Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Forschung – BMBWF), besteht die Musikschielausbildung aus dem **instrumental-vokalen** Unterrichtsgegenstand (sog „**Hauptfach**“) sowie aus musiktheoretischen, **aufführungspraktischen** und allgemein-musikalischen Unterrichtsgegenständen (sog „**Ergänzungsfächer**“). Pro Hauptfach, welches wöchentlich 50 Minuten unterrichtet wird, muss 1 Ergänzungsfach in Form des „**Wahlfächerbündels**“ absolviert werden. Dieses besteht aus Absolvierung von Auftritten

(Auftrittspraktikum), Konzertbesuchen (Musikrezeption) und Unterrichtsbesuchen (Hospitation). In diesem Wahlfächerbündel sind in der Elementarstufe 9 Stunden pro Schuljahr bzw ab der Unterstufe **18 Stunden pro Schuljahr** zu absolvieren. Diese Stunden können auch durch Mitwirkung in Kursen der Musikschule absolviert werden wie zB Ensemblespiel, Spiel im Orchester, Korrepetition, Musiklehre sowie die oben genannten Kursfächer.

Im Rahmen der ANV für das Jahr 2019 machte der Bf Werbungskosten iZm seiner Lehrtätigkeit als Arbeitsmittel geltend und zwar für folgende Musikinstrumente: 1 Altsaxophon „Selmer“, 1 Sopransaxophon „Schagerl“ und 1 Bb-Klarinette „Frank Hammerschmidt“ (Hauptfachinstrumente) sowie für das Yamaha Clavinova.

Die übrigen in der Beschwerde vom 4.12.2020 geltend gemachten Werbungskosten sind nicht mehr strittig.

2. Rechtslage

Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988 – EStG) idF BGBl I 2019/103 lautet auszugsweise:

„Werbungskosten

§ 16.

(1) Werbungskosten sind 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 im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:

[...]

7. Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung). Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Z 8 anzuwenden.

[...]

Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

§ 20.

(1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

[...]

2.

a) 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.

[...]“

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Gem § 16 Abs 1 EStG 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).

Gem § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 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. 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** (Sutter/Pfalz in Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG, Rz 39 zu § 16 mwN; vgl bereits BFG 2.6.2015, RV/2100748/2014). Ist eine solche Trennung der Aufwendungen nicht einwandfrei durchführbar, dann gehört der Gesamtbetrag derartiger Aufwendungen zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben (**Aufteilungsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen**; vgl zB

VwGH 23.4.1985, 84/14/0119; BFG 22.6.2022, RV/7101415/2013). 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 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 2.10.2014, 2011/15/0162). 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 (vgl VwGH 31.05.2011, 2008/15/0126).

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 24.10.2002, 2002/15/0123).

Dass die vom Bf geltend gemachten Aufwendungen dem Grunde nach Werbungskosten darstellten bzw darstellen konnten, war im Wesentlichen nicht umstritten. In Streit stand jedoch die Höhe dieser als Werbungskosten anzuerkennenden Aufwendungen. 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.

Gem **§ 167** Abs 2 iVm **§ 2a** BAO hat das BFG unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (**freie Beweiswürdigung**).

§ 7 Abs 1 EStG 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**).

Eine **Schätzung** gem § 184 BAO kommt dann zur Anwendung, wenn die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht exakt ermittelt bzw errechnet werden können (VwGH 24.2.2004, 99/14/0247). Ziel der Schätzung ist es, die wahren Besteuerungsgrundlagen, soweit sie sich nicht anhand der Unterlagen des Abgabepflichtigen zuverlässig ermitteln oder berechnen lassen, möglichst zutreffend festzustellen, und zwar so, dass das Ergebnis die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat, um auf diese Weise den tatsächlichen abgabenrechtlich bedeutsamen Verhältnissen und wirtschaftlichen bzw tatsächlichen Gegebenheiten möglichst nahe zu kommen (*Ritz/Koran*, BAO⁷, § 184 Tz 3, unter Verweis auf VwGH 11.6.2021, Ro 2020/13/0005; 27.01.2016, 2012/13/0068). Jeder Schätzung ist allerdings eine **gewisse Ungenauigkeit** immanent (s zB VwGH 27.1.2016, 2012/13/0068). Eine Schätzung der als Werbungskosten oder Betriebsausgaben zu beurteilenden Aufwendungen ist va dann notwendig, wenn davon auszugehen ist, dass solche dem Grunde nach auf jeden Fall angefallen sind, aber eine **exakte Feststellung** der Höhe aufgrund deren Eigenart üblicherweise nicht feststellbar ist. Dies ist – wie im Beschwerdefall – bei der Bemessung von Nutzungsdauer und Aufwendungen, die zum Teil beruflich und privat veranlasst bzw einzelnen Tätigkeitsbereichen zuzuordnen sind, der Fall (s zB BFG 19.6.2019, RV/5101804/2016).

Im Hinblick auf die vom Bf als Werbungskosten geltend gemachten (strittigen) Aufwendungen bzw Ausgaben ergibt sich nunmehr Folgendes:

Arbeitsmittel

Absetzung für Abnutzung (AfA) – Musikinstrumente

Vom Bf wurde für die streitggst Instrumente ein Anteil von 20% für Privatnutzung erklärt. Das Finanzamt ging von einem Privatanteil von 40% bzw 50% aus.

Unstrittig ist im vorliegenden Fall die grundsätzliche berufliche Veranlassung für die Anschaffung der gegenständlichen Blasinstrumente bzw des Clavinovas, sodass diesen die Eigenschaft von als Werbungskosten zu berücksichtigenden Arbeitsmitteln zukommt.

Strittig ist lediglich, in welchem Ausmaß eine **private Verwendung** erfolgt. Der Bf argumentierte, dass die angeführten Instrumente ausschließlich im Musikschulunterricht verwendet würden.

Als berufliche Verwendung gilt der **Gebrauch** der Musikinstrumente im bzw die Vorbereitung für den Unterricht, nicht jedoch das Üben zur Erhaltung der eigenen Fertigkeit (*Ebner/Marschner* in *Jakom*, EStG, 2022, § 4, Rz 330 „Musikinstrumente“). Darüber hinaus dient nach der st Rsp des VwGH und des BFG ein **Instrument auch der außerberuflichen**

Bedürfnisbefriedigung (VwGH 27.5.1999, 97/15/0142; BFG 29.3.2019, RV/5100140/2011; BFG 20.7.2016, RV/5100932/2012). Da die vom Bf angesetzten Instrumente (Saxophone, Klarinette und Clavinova) sowohl **beruflich** als **auch privat** verwendet werden (vgl nur BFG 18.5.2015, RV/5100773/2013), ist von den Anschaffungskosten regelmäßig ein Privatanteil auszuscheiden. Da das genaue Ausmaß der **Privatnutzung** üblicherweise **nicht feststellbar** ist, kann dieser Anteil naturgemäß nur **geschätzt** werden (wie bereits oben en detail ausgeführt; vgl nur BFG 18.5.2015, RV/5100773/2013).

Der **Bf selbst** hat bereits in seiner Beschwerde einen Privatanteil von **20% eingeräumt**.

Nach st Rsp (zB VwGH 19.2.1985, 84/14/0116) ist bei **Blasinstrumenten** eine **Nutzungsdauer** von **15 bis 20 Jahren** durchaus üblich und angemessen.

Der Bf **spielt** unstrittig **mehrere Instrumente**, was – im Gegensatz zu seinem Beschwerdevorbringen – aus rechtlicher Sicht ebenfalls eine **private Mitveranlassung** nahelegt (BFG 29.3.2019, RV/5100140/2011). Auch wenn der Bf argumentiert, er habe zu Hause weitere („private“) Musikinstrumente, entspricht es der Lebenserfahrung, dass jedes Instrument für sich selber des Spielens bedarf. Der Argumentation des Bf, wonach man bei heutigen maschinell hergestellten Instrumenten keines mehr „einspielen“, darauf „üben“ müsse, etc, steht die st Rsp des VwGH sowie des BFG entgegen. Jedes Instrument hat danach seine Eigenheit des Klanges, eigene Textur und Farbe. Neben der Beschaffenheit des Instruments bestimmt auch die Art der Stimulierung oder Spieltechnik die Klangfarbe eines Tons (VwGH 21.9.2005, 2001/13/0241; BFG 29.3.2019, RV/5100140/2011). Gerade für Musiklehrer ist es notwendig, sich demzufolge mit jedem einzelnen Instrument **immer wieder** individuell auseinanderzusetzen (BFG 29.3.2019, RV/5100140/2011). Auch hat der Bf keine konkreten Gründe – außer, dass sie zu „100% für den Unterricht verwendet“ würden – für den Ansatz eines geringeren Privatanteils als jener vom Finanzamt angenommene vorgebracht bzw bestehen bei den vom Bf angesetzten Blasinstrumenten (Saxophone, Klarinette) sowie beim Clavinova vielfältige **private Nutzungsmöglichkeiten** (vgl nur BFG 18.5.2015, RV/5100773/2013).

Wenn man davon ausgeht, dass der Bf 5 Ensemble- bzw Korrepetitionsunterrichtsstunden pro Woche (à 50 Minuten) abhält, so kann man bei einer Woche mit 7 Tagen im Durchschnitt von insgesamt **3 Tagen** für Unterricht, Vor- bzw Nachbereitung des Bf auf dem von ihm zu 80% als Arbeitsmittel begehrten **Clavinova** ausgehen. Das entspricht rund 43% einer 7-Tage-Woche. Es ist auf Grund der Lebenserfahrung unwahrscheinlich, dass sich der Bf täglich für seine Ensemble- bzw Korrepetitionsstunden vorbereiten muss, da er auch selbst anführt, dass für ihn aufgrund seines Musikstudiums kein instrumentales Üben notwendig ist und sein diesbzgl Niveau „weit über dem von Schüler/innen zu erreichenden Level“ liegt. Aufgerundet ergeben diese durchschnittlichen 3 Tage einen ermittelbaren **beruflichen Anteil** an der Nutzung des **Clavinovas** von rund **50%** (so auch BFG 20.7.2016, RV/5100932/2012).

Da der Bf die **Hauptfachinstrumente** (Saxophone und Klarinette) nach MLG und Organisationsstatut beruflich häufiger benötigt, war dafür auch ein **geringerer Privatnutzungsanteil** von **40%** abzuziehen.

Auch bei Gegenüberstellung der Lehrverpflichtung des Bf im Streitjahr von 20 Wochenstunden für Saxophon-, Klarinette, Ensemble-, Korrepetitionsunterricht etc in der Musikschule und die Vor- und Nachbereitung für den Unterricht einerseits, sowie die privaten Auftritte mit den dazugehörigen Proben andererseits, kann ausgehend vom Ausmaß der beruflichen Tätigkeit des Bf der vom Finanzamt angenommenen Privatverwendung der Hauptfachinstrumente von 40% und des Clavinova von 50%, **nicht entgegengetreten** werden.

Somit stehen für die Musikinstrumente **Aufwendungen** iHv 503,62 Euro zu.

Ein weiterer Grund, warum dem Begehren des Bf nicht entsprochen werden konnte, ist, dass sich der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließlich **berufliche** Sphäre entfällt, **nicht** einwandfrei von den Ausgaben, die der **privaten** Lebensführung dienen, **trennen** lässt und **Musikinstrumente** im Allgemeinen – wie oben bereits ausführlich dargestellt – Wirtschaftsgüter sind, die **typischerweise** der Befriedigung **privater** Bedürfnisse dienen.

Das BFG vertritt darüber hinaus die Ansicht, dass der Bf – nach den Erfahrungen des täglichen Lebens – das Dienstinstrument Klavier in der Musikschule zum Erstellen der Arrangements für die Schülerensembles und fürs Üben zur Korrepetition seiner Schüler in der unterrichtsfreien Zeit verwenden könnte, da er weder Klavierunterricht erteilt noch (primär) Ensemblefächer bzw Korrepetition unterrichtet (s die Ausführungen unter II. 1. zum MLG bzw zum Organisationsstatut hinsichtlich der Musikschulausbildung), und dadurch die berufliche zeitliche **Nutzung** eines **Klaviers** im Verhältnis zu den Instrumenten, die er unterrichtet, **nicht** in den **Vordergrund** tritt. Es kommt rechtlich – anders als es der Bf in seinen Schriftsätzen versucht, darzulegen – nicht darauf an, ob es beruflich von großem Vorteil ist, dass der Bf aufgrund seiner Vielseitigkeit (Spiel auf mehreren Instrumenten, Korrepetition am Klavier, etc) eine Anstellung als Musiklehrer erlangen, gegen konkurrierende Privatlehrer am Arbeitsmarkt bestehen bzw den Schülern dadurch einen erfolgreichen Unterricht bieten kann, sondern darauf, ob die Notwendigkeit besteht, **aus beruflichen Gründen privat** ein **Musikinstrument** zu erwerben, das in der unterrichtsfreien Zeit genutzt werden kann (vgl hiezu nur BFG 2.6.2015, RV/2100748/2014).

Wie bereits unter II. 1. zum MLG bzw zum Organisationsstatut hinsichtlich der Musikschausbildung ausführlich dargestellt, ergibt sich **weder** aus dem MLG noch aus dem Organisationsstatut, dass die Ensemble- bzw Korrepetitionsstunden großteils **zusätzlich** zur **Dienstzeit** (Unterrichtsverpflichtung für den Bf: 12 h pro Woche) unterrichtet werden. Vielmehr wird darin ausgeführt, dass es **neben** dem **Hauptfach Ergänzungsfächer** (darunter aufführungspraktische Unterrichtsgegenstände wie instrumentale und vokale Ensembles, Kammermusikformationen, Jugend- und Sinfonieorchester) gibt und das allgemeine Bildungsziel dieser Unterrichtsfächer darin gelegen ist, die Schüler – ausgehend vom Einzelunterricht in ihrem künstlerischen Hauptfach – in das gemeinschaftliche Musizieren, Singen, etc einzuführen (Organisationsstatut, Anhang A zum Lehrplan; vgl auch BFG 2.6.2015, RV/2100748/2014).

Was eine etwaige **bisherige Nichtberücksichtigung** des Privatanteils durch das Finanzamt in den Vorjahren betrifft, kann der Beschwerde ebenso nicht zum Erfolg verhelfen, zumal die Prüfung der Sach- und Rechtslage für jeden Veranlagungszeitraum **gesondert** zu erfolgen hat und grundsätzlich **keine Bindung** an eine in früheren Zeiträumen geübte Vorgangsweise durch das Finanzamt besteht (vgl nur VwGH 27.06.2018, Ra 2016/15/0075).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Im ggst Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Einer Rechtsfrage kann nur dann grundsätzliche Bedeutung zukommen, wenn sie über den konkreten Einzelfall hinaus Bedeutung besitzt (vgl für viele VwGH 17.9.2014, Ra 2014/04/0023; 11.9.2014, Ra 2014/16/0009). Die in casu zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits von der bisherigen Rsp des VwGH beantwortet wurden und auf solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Die Frage der Höhe des Privatanteils ist von den Umständen des Einzelfalles abhängig und daher nicht von grundsätzlicher Bedeutung. Eine einzelfallbezogene Beurteilung ist somit im Allgemeinen nicht

revisibel, wenn sie auf einer verfahrensrechtlich einwandfreien Grundlage erfolgte und in vertretbarer Weise im Rahmen der von der Jud entwickelten Grundsätze vorgenommen wurde (vgl nur VwGH 25.4.2014, Ro 2014/21/0033). Zur Überprüfung der Beweiswürdigung ist der VwGH im Allgemeinen nicht berufen (vgl nur VwGH 11.9.2014, Ra 2014/16/0009). Aus all den genannten Gründen war die Revision daher nicht zuzulassen.

Graz, am 7. Juni 2023