

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri. in der Beschwerdesache N.N., Adr. Bf., vertreten durch Y.Y., Adr.Stb, über die Beschwerde vom 10. Februar 2023 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 10. Jänner 2023 betreffend *Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2021*, Steuernummer xxx, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Einkommensteuer 2021 wird festgesetzt mit -1.596,00 Euro.

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 ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf.) wurde von der belangten Behörde mit **Erinnerungsschreiben** vom 02. November 2022 aufgefordert die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2021 bis spätestens 14. Dezember 2022 einzureichen.

Die belangte Behörde erließ in Folge am 10. Jänner 2023 den **Einkommensteuerbescheid 2021** und setzte die Einkommensteuer iHv. -27,00 Euro (Gutschrift) fest. In der Begründung wurde ausgeführt, dass trotz Erinnerung keine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung übermittelt worden sei, obwohl die Bf. dazu gemäß § 42 EStG 1988 verpflichtet sei. Werde der Verpflichtung zur Einreichung einer Steuererklärung nicht nachgekommen, sei das Finanzamt

zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 BAO berechtigt. Die Veranlagung sei daher auf Basis der vorliegenden Informationen erfolgt.

Gegen den Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 brachte die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung mit Eingaben vom 10. Februar 2023 **Beschwerde** ein, da die Werbungskosten der Bf. offenbar irrtümlich nicht berücksichtigt worden seien. Der Beschwerde war eine voraussichtliche Einkommensteuerbescheid-Berechnung und das Formular L1 beigelegt.

Die belangte Behörde erließ mit 30 Juni 2023 ein **Ergänzungsersuchen**, in welchem die Bf. hinsichtlich Sonderausgaben und Werbungskosten um Vorlage von Kopien der Belege und Kostenaufstellungen ersucht wurde.

Mit Schreiben vom 11. August 2023 brachte die Bf. durch ihre steuerliche Vertretung ein **Fristverlängerungsansuchen** ein.

Die belangte Behörde teilte in einem weiteren **Ergänzungsersuchen** vom 23. August 2023 mit, dass die Frist verlängert worden sei. Gleichzeitig wurde die Bf. wiederum um Vorlage von Kopien der Belege und Kostenaufstellungen ersucht.

Die Bf. brachte durch ihre steuerliche Vertretung mit 20. September 2023 ein zweites **Fristverlängerungsansuchen** ein.

Die belangte Behörde richtete mit Schreiben vom 21. September 2023 ein drittes **Ergänzungsersuchen** an die Bf. und forderte abermals zur Vorlage von Kopien der Belege und Kostenaufstellungen auf.

In Folge erließ die belangte Behörde am 23. November 2023 die **Beschwerdevorentscheidung** und setzte die Einkommensteuer wie laut Erstbescheid iHv. -27,00 Euro (Gutschrift) fest, da trotz Aufforderung nicht alle Unterlagen eingebracht worden seien und nur die nachgewiesenen Aufwendungen berücksichtigen werden konnten.

Die Bf. brachte rechtzeitig am 27. Dezember 2023 über FinanzOnline den **Vorlageantrag** gem. § 264 Abs. 1 BAO ein. Zur Begründung wurde von der steuerlichen Vertretung u.a. ausgeführt, dass die Übermittlung der gewünschten Unterlagen technisch aufgrund der in Finanzonline integrierten Uploadlimits nicht möglich sei. Dem Vorlageantrag war eine Belegaufstellung beigelegt, in welcher unter den Rubriken „Fortbildung“, „Geigenbauer“, „CD, DVD, Amazon Musik“, „Noten und Fachbücher“, „Bürobedarf“ und „Diverses“ die Positionen, für die der Werbungskostenabzug geltend gemacht wurde, mit dem jeweiligen Betrag ausgewiesen wurden.

Die belangte Behörde **legte** am 21. Februar 2024 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung **vor** und führte im **Vorlagebericht** unter Punkt „Stellungnahme“ u.a. aus, dass

trotz mehrmaligem Ersuchen um Konkretisierung der beantragten Werbungskosten und Sonderausgaben mittels einer Kostenaufstellung und zugehöriger Belege keine Nachweise übermittelt worden seien. Der Sachverhalt habe somit nicht konkret festgestellt und beurteilt werden können. Daher hätten die beantragten Kosten bei der Berechnung der Einkommensteuer für das Jahr 2021 nicht berücksichtigt werden können, weshalb die Abweisung der Beschwerde beantragt werde.

Mit Schreiben vom 10. Juli 2023 wurde die Bf. mit Verweis auf § 138 BAO vom Bundesfinanzgericht **aufgefordert**, die Belege laut Vorlagebricht geordnet nach den in der Beilage angegebenen Rubriken vorzulegen.

Die Bf. legte durch ihre steuerliche Vertretung mit **Schreiben** vom 18. Juni 2024 die angeforderten Belege geordnet nach den Rubriken vor, welche in Folge der belangten Behörde abgelichtet am 26. Juni 2024 übergeben wurden.

In der **Stellungnahme** vom 02. Juli 2024 führte die belangte Behörde aus, dass bestimmte Positionen aus Sicht der Behörde als Werbungskosten abzugsfähig seien, während andere Positionen nicht abschließend beurteilt werden könnten.

Das Bundesfinanzgericht richtete in Folge ein weiteres **Auskunftsverlangen** an die Bf. in welchem sie befragt wurde, welche berufliche Tätigkeit sie im Beschwerdejahr 2021 genau ausübte. Weiters wurde sie zu aufgelisteten Positionen aufgefordert gem. § 138 BAO den Nachweis zu erbringen / glaubhaft zu machen, dass diese Aufwendungen die berufliche Sphäre betreffen.

Das entsprechende durch die steuerliche Vertretung verfasste **Antwortscheiben** der Bf. langte beim Bundesfinanzgericht am 07. August 2024 ein.

Zu den in Folge noch strittigen Positionen wurde ausgeführt:

Rubrik „CD, DVD, Amazon Musik“:

Positionen 2 (Amazon video: Uccellini: Works for violin), 5-10 (Amazon video: Bach französische Suiten; Amazon music: Francois Couperin Les concerts royaux; Amazon music: Schmelzer Balletti und Sonaten; Amazon music: Clerambault Le triomphe d'Iris; Amazon music: Bach Kantate "Ich habe genug"; Amazon music: Leclair Scylla & Glaucus) und 12 (Amazon.de: CD Serenata Latina): Die Bf. habe das jeweilige Musikstück, das sie selbst an der Barockvioline gespielt habe, für ihre stilistische Orientierung gekauft.

Position 3 (Amazon.de: DVD El sistema): Die Bf. habe über diesen Dokumentarfilm im Rahmen ihres Unterrichtes gesprochen und wollte ihren Schülerinnen den Film zeigen.

Position 4 (Amazon video: Liedersammlung "Himmelblau & Dunkelgrau"). Auf Wunsch einer Schülerin habe die Bf. einige Lieder von Ludwig Hirsch für Viola umgeschrieben und brauchte deshalb eine Aufnahme der Lieder.

Position 11 (Amazon.de: CD Revolution of Bass): Einige der Stücke dieser CD würden sich auch

auf der Viola spielen lassen. Die Bf. habe die CD gekauft, um die Stücke nach Gehör transkribieren zu können.

Rubrik „Noten und (Fach)Bücher“:

Positionen 13 (Amazon.de: Einführung in das Lagenspiel für Violoncello) und 18 (Amazon.de: Chant du menestrel opus 71, Violoncello und Klavier): Diese Stücke für Violoncello seien auch für das Spiel auf der Bratsche geeignet. Leider gebe es die Noten im Handel nicht in Bratschenschlüssel. Die Bf. habe die Cellonoten gekauft, um sie selbst in Bratschenschlüssel umschreiben zu können.

Positionen 14 (Amazon.de: Roman "Fugue pour violon seul", French Edition), 15 (Amazon.de: Buch "Die Mutter des Erfolgs"), 19 bis 21 (Pro musica: Theoriesteine Junior; Amazon.de: Der Klavierschüler; Amazon.de: Musik als Klangrede): Hierbei handle es sich um Musikromane und Musikfachbücher, die sie für ihre Weiterbildung brauche. Die Bücher würden auch an die Schülerinnen weitergeborgt.

Positionen 16 und 17 (Amazon.de: Präludium und Allegro: im Stile von Gaetano Pugnani; Paganino: Rüeegg: Veni Vidi Vici): Die Bf. unterrichte an zwei Orten des Z-Institut (Haupthaus und Zweigstelle ZS). Einige Noten habe sie deshalb 2 Mal gekauft, um sie nicht jedes Mal von einem Ort zum anderen transportieren zu müssen.

Rubrik „Bürobedarf“:

Position 22 (Amazon.de: K&M Pultlampen für Orchester): In ihrem Unterrichtszimmer in der Zweigstelle ZS und bei sich selbst zu Hause brauche sie die Pultlampen für den Notenständer.

Positionen 24 (Stehsammler, Radierer), 25 (Radierer), 31 bis 33 (Utensilienhüllen, Kleinkrambeutel, Schubladenbox, Laminierfolie; Radierer; Korrekturroller, Etiketten): Bürobedarf für zu Hause und am Arbeitsplatz. Die Radiergummis schenke die Bf. ihren Schülerinnen bei guten Leistungen.

Positionen 26, 27, 29 und 30 (Audiointerface; RCA Kabel; Kopfhörerverstärker, Kabel; 2 Kabel – Klinke): Um mehrspurige Aufnahmen für ihre Schülerinnen machen zu können, hat sie Kabel, Verstärker und Audiointerface benötigt.

Positionen 28 und 34 (Bluetooth Lautsprecher; zwei Bluetooth Lautsprecher): Die Lautsprecher stünden in ihrem Unterrichtszimmern am Konservatorium und zu Hause. Diese brauche sie zum Üben und um ihren Schülerinnen Aufnahmen vorspielen zu können.

Zudem wurde die Versicherungspolizze der Instrumentenversicherung AON beigelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. erzielte im Beschwerdejahr 2021 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Bezugausweisende Stellen waren BezuSt1 und die BezuSt2 GmbH [BFG-Akt OZ 1: Einkommensteuerbescheid 2021]. Die Bf. ist Musikerin und unterrichtet seit 2014 am Z-Institut die Fächer Viola und Violine [BFG-Akt OZ 21: Stellungnahme der steuerlichen Vertretung vom 07. August 2024; OZ 23: Biographie Bf-QQ].

Die Bf. beantragte in ihrer Einkommensteuererklärung (Arbeitnehmerveranlagung) 2021 Werbungskosten iHv gesamt 4.287,63 Euro. Unter den Rubriken „Fortbildung“, „Geigenbauer“, „CD, DVD, Amazon Musik“, „Noten und (Fach)Bücher“, „Bürobedarf“ und „Diverses“ machte sie dabei Ausgaben für insgesamt 65 Einzelpositionen geltend.

Nach mehrmaligen erfolglosen Aufforderungen zur Einreichung von Unterlagen und Fristerstreckungen durch die belangte Behörde, wurden erstmals im Beschwerdeverfahren vor dem Bundesfinanzgericht die zur Beurteilung des Sachverhaltes notwendigen Belege inkl. Stellungnahmen zu den einzelnen Positionen vorgelegt [BFG-Akt OZ 14: Eingabe vom 18. Juni 2024].

Die belangte Behörde sah in ihren Stellungnahmen vom 02. Juli 2024 und 08. August 2024 bei 32 der 65 geltend gemachten Positionen die Voraussetzungen für den Werbungskostenabzug zur Gänze und bei vier Positionen teilweise als gegeben an.

Die getroffenen Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf die im Akt einliegenden Unterlagen (insbes. Ergänzungsersuchen, Aufforderungsschreiben, Belege inkl. Aufstellungen zu den einzelnen Positionen, AON-Instrumentenversicherungspolizze). Die genannten Unterlagen stellen Beweismittel gem. § 166ff BAO dar und liegen diese der rechtlichen Würdigung des Bundesfinanzgerichts zugrunde.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

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

Werbungskosten sind zwar grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen. Als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind jedoch über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß § 138 BAO nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen (VwGH 17.02.2021, Ra 2020/13/0090, mwN).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abziehbar, 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.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 enthält als wesentliche Aussage 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 herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen. Typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter, für die eine private Mitveranlassung besteht, werden von der Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 erfasst (vgl. VwGH 02.10.2014, 2011/15/0162).

Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs können Aufwendungen für Wirtschaftsgüter, die nach der allgemeinen Lebenserfahrung in gleicher Weise privat wie auch beruflich bzw. betrieblich verwendet werden können, nur dann einkünftermindernd in Ansatz gebracht werden, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis der (nahezu) ausschließlich beruflichen bzw. betrieblichen Verwendung erbringt. Es hat also derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend macht, im Hinblick auf seine Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche bzw. betriebliche Sphäre betreffen (vgl. VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0068; VwGH 22.02.2007, 2006/14/0020).

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO iVm. § 2a BAO haben die Verwaltungsgerichte unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenvorgangs nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht (Grundsatz der freien Beweiswürdigung).

Von den insgesamt 65 Positionen wurde im Zuge des Beschwerdeverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht die Nachweisführung durch die Bf. von Seiten der belangten Behörde in den Stellungnahmen vom 02. Juli 2024 und 08. August 2024 für 31 Positionen als erbracht angesehen. Ebenso wurden die Steuerberatungskosten als Sonderausgaben anerkannt. Das Bundesfinanzgericht sieht diesbezüglich keinen Anlass von dieser rechtlichen Würdigung der belangten Behörde abzugehen.

Weiters wurde die Aufwendung für das Buch „La classe inversée“ vom Bundesfinanzgericht im Zuge des Vorhalteverfahrens als Werbungskosten anerkannt.

Beschwerdegegenständlich im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht ist nunmehr, ob die Positionen

Position	Datum	Rubrik mit Firma und Gegenstand	Preis	Anmerkungen
		CD, DVD, AMAZON MUSIK		
2	08.01.2021	Amazon video: Uccellini: Works for violin	8,99	Musik
3	09.01.2021	Amazon.de: DVD El sistema	17,09	Dokumentarfilm
4	06.03.2021	Amazon video: Liedersammlung "Himmelblau & Dunkelgrau"	13,29	Musik (Ludwig Hirsch)
5	06.03.2021	Amazon video: Bach französische Suiten	6,99	Musik
6	12.09.2021	Amazon music: Francois Couperin Les concerts royaux	9,98	Musik
7	12.09.2021	Amazon music: Schmelzer Balletti und Sonaten	8,99	Musik
8	12.09.2021	Amazon music: Clerambault Le triomphe d'Iris	7,99	Musik
9	12.09.2021	Amazon music: Bach Kantate "Ich habe genug"	5,99	Musik
10	14.10.2021	Amazon music: Leclair Scylla & Glaucus	26,96	Musik (Opernaufnahme)
11	07.11.2021	Amazon.de: CD Revolution of Bass	19,15	Musik - Instrument: Kontrabass
12	08.11.2021	Amazon.de: CD Serenata Latina	9,37	Musik

Position	Datum	Rubrik mit Firma und Gegenstand	Preis	Anmerkungen
		NOTEN und (FACH)BÜCHER		
13	11.02.2011	Amazon.de: Einführung in das Lagerspiel für Violoncello	16,19	Violoncello
14	29.08.2021	Amazon.de: Roman "Fugue pour violon seul", french Edition	15,99	Roman
15	29.08.2021	Amazon.de: Buch "Die Mutter des Erfolgs"	9,99	Erziehungsratgeber
18	11.10.2021	Amazon.de: Chant du menestrel opus 71, Violoncello und Klavier	11,77	Violoncello
20	28.11.2021	Amazon.de: Der Klavierschüler	16,99	Roman
21	13.12.2021	Amazon.de: Musik als Klangrede	13,95	Essays und Vorträge

Position	Datum	Rubrik mit Firma und Gegenstand	Preis	Anmerkungen
		BÜROBEDARF		
24	10.02.2021	Libro	16,61	4 Stehsammler, Radierer
25	24.02.2021	Libro	7,40	4 Radierer
26	25.02.2021	Musik Hammer, Graz	249,00	Audiointerface
27	29.03.2021	Musik Hammer, Graz	12,00	RCA Kabel
28	14.04.2021	Amazon.de: Bose soundLink Mini Bluetooth	158,24	Bluetooth Lautsprecher
29	19.04.2021	Musik Hammer, Graz	34,00	Kopfhörerverstärker, Kabel
30	26.04.2021	Musik Hammer, Graz	12,80	2 Kabel - Klinke
31	03.08.2021	Pagro Diskont	51,74	Utensilienhüllen, Kleinkrambeutel, Schubladenbox, Laminierfolie
32	09.09.2021	Michaela's Papierfachgeschäft	5,50	Radierer
33	20.10.2021	Libro	15,22	Korrekturroller, Etiketten
34	07.11.2021	Amazon.de: Bose Sound Link Color Bluetooth Speaker	105,89	2 Bluetooth Lautsprecher

in typisierender Betrachtungsweise als der (privaten) Lebensführung zugehörig zu betrachten sind und damit dem Abzugsverbot gem. § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 unterliegen (vgl. VwGH 29.09.2004, 2000/13/0156) oder Gegenstände vorliegen, die für die nichtselbständige Tätigkeit der Bf. erforderlich waren und damit Werbungskosten darstellen.

Bei den Positionen

Position	Datum	Strittig: Anzahl bzw. Höhe	Preis	Anmerkungen
16	23.09.2021	Amazon.de: Präludium und Allegro: im Stile von Gaetano Pugnani	20,00	Noten - 2 Stück:
17	24.09.2021	Paganino: Rüegg: Veni Vidi Vici	42,80	Noten - 2 Stück:
22	01.02.2021	Amazon.de: K&M Pulflampen für Orchester	94,80	Lampen - 2 Stück:
35	19.08.2021	Instrumentenversicherung AON	387,60	Auch für Cello und Cellabogen

sieht die belangte Behörde die Anerkennung dem Grunde nach teilweise als gegeben an, allerdings ist die Höhe der geltend gemachten Kosten strittig.

Ad Rubrik „CD, DVD, Amazon Musik“:

Bei den Positionen 2, 5-10 und 12 gab die Bf. an, dass sie das jeweilige Musikstück für ihre stilistische Orientierung gekauft habe. Die Positionen 4 und 11 habe sie erworben um einzelne Stücke der CDs transkribieren zu können. Die DVD habe sie zur Diskussion in der Klasse gekauft.

Tonträger betreffen als Teil des Kulturlebens die private Lebensführung, weil die Anteilnahme am Kulturleben dem Bereich der Lebensführung zuzuordnen ist, mag sie auch Inspiration für die Berufstätigkeit erbringen (VwGH 25.11.2009, 2007/15/0260).

Selbst der nachweisbare konkrete Einsatz eines Tonträgers zu beruflichen Zwecken nimmt dem Tonträger noch nicht die Eignung, seinem Eigentümer nach dessen Wahl in beliebiger Weise für den privaten Gebrauch zur Verfügung zu stehen (vgl. VwGH 27.03.2002, 2002/13/0035 zu einem ausschließlich mit musikalischen Themen befassten Autor und Moderator).

Aus der Argumentation der Bf. ist für das Bundesfinanzgericht zu den Positionen 2, 5-10 und 12 erkennbar, dass die jeweiligen Aufnahmen als Orientierung erworben wurden, und sich diese Orientierung als eine Inspiration für das Berufsleben der Bf. darstellt. Allerdings lassen die Ausführungen nicht erkennen, dass die Anschaffungen der Tonaufnahmen weit überwiegend berufsspezifischen Aspekten gedient haben. Da es sich nicht um speziell für den Musikunterricht konzipierte Lehrbehelfe handelt, betreffen die Tonträger auch in nicht bloß völlig untergeordnetem Ausmaß die private Lebensführung und greift somit das Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988.

Dies gilt umso mehr für die Positionen 4 (Liedersammlung Ludwig Hirsch: "Himmelblau & Dunkelgrau") und 11 (CD: Revolution of Bass), da die Bf. selbst angab nur einige Lieder für Viola umgeschrieben zu haben.

Bei der Position 3 (Amazon.de: DVD El sistema) handelt es sich laut Aussage der Bf. um einen Dokumentarfilm, welchen sie ihren Schülerinnen zeigen wollte. Neben der bereits zu den vorher genannten Positionen ausgeführten Beurteilung ist für das Bundesfinanzgericht weiters nicht erkennbar, dass der Film speziell für den Musikunterricht konzipiert sein soll.

Ad Rubrik „Noten und (Fach)Bücher“:

Aufwendungen für Fachliteratur sind dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie ausschließlich in Zusammenhang mit der beruflichen Sphäre stehen (VwGH 25.04.2013, 2010/15/0019).

Hingegen begründen die Anschaffung von Werken der Literatur, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt sind, nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung (vgl. VwGH 24.04.2014, 2011/15/0187).

Es kommt also auf die berufliche Veranlassung an. Typische Fachbücher sind dadurch charakterisiert, dass sich ihr Inhalt auf das spezielle berufliche oder sonst erwerbsbezogene Fachgebiet des Steuerpflichtigen beschränkt (vgl. *Schubert* in Wiesner/Grabner/Knechtli/Wanke, EStG, § 16 Anm. 26 „Fachliteratur“, Stand 1.8.2023, rdb.at).

Aus den Titeln der Druckwerke allein kann nicht immer geschlossen werden, ob es sich um Fachliteratur oder um nichtabzugsfähige allgemeinbildende Werke handelt. Im Zweifel sind die Druckwerke vom Steuerpflichtigen näher zu beschreiben und ist ihre Berufsbezogenheit darzustellen; andernfalls sind die Aufwendungen zur Gänze nicht abzugsfähig (vgl. Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²⁴, § 16 Rz 220 „Fachliteratur“ und die dort angeführte höchstgerichtliche Judikatur).

Entsprechendes gilt auch für Aufwendungen für Musik- und Notenmaterial (vgl. VwGH 27.05.1999, 97/15/0142).

Positionen 13 und 18:

Nach Auskunft der Bf. würde diese Stücke für Violoncello auch für das Spiel auf der Bratsche [Anm. BFG: Alternative Bezeichnung für Viola, vgl. <https://www.lexikon-der-musik.de/>] geeignet seien. Da es die Noten im Handel aber nicht in Bratschenschlüssel gebe, habe die Bf. die Cellonoten gekauft, um sie selbst in Bratschenschlüssel umschreiben zu können.

Demgegenüber verweist die belangte Behörde darauf, dass die Tochter der Bf. Violoncello lerne und das Umschreiben der Noten nicht nachgewiesen worden sei. Eine Internetrecherche habe zu Position 13 „Einführung in das Lagenspiel für Violoncello“ ergeben, dass die 125 kleinen Übungen Cellisten schon früh helfen würden sich auf ihrem Instrument zurecht zu finden.

Die Bf. unterrichtet und spielt Viola und Violine, nicht aber Cello. Aus der Schulkostenvorschreibung ist ersichtlich, dass die Tochter der Bf. Violoncello studiert [BFG-Akt OZ 14, S. 3 und 5: Schulkostenbeitrag]. Im Aufforderungsschreiben des Bundesfinanzgerichts vom 12. Juli 2024 wurde die Bf. darauf hingewiesen, dass die Tochter im Fach „Violoncello“ inskribiert ist. Die Bf. ist darauf in ihrem Antwortschreiben vom 07. August 2024 nicht eingegangen.

Das Bundesfinanzgericht geht in Ausübung der freien Beweiswürdigung gem. § 167 Abs. 2 BAO davon aus, dass die Positionen 13 und 18 aufgrund der speziellen Ausrichtung der Werke auf Cellisten – Position 13 „Einführung in das Lagenspiel für Violoncello“ und Position 18 „Chant du menestrel opus 71“ für Violoncello und Klavier – nicht ausschließlich im Zusammenhang mit der beruflichen Sphäre der Bf. angeschafft wurden.

Die Aufwendungen sind deshalb zur Gänze nicht abzugsfähig.

Positionen 14, 15, 20 und 21:

Zu diesen Positionen gab die Bf. an, dass es sich um Musikromane und Musikfachbücher handle, die sie für ihre Weiterbildung brauche und auch an Schülerinnen weiterverborgt werde.

Durch das allgemein gehaltene Vorbringen, dass sie die Bücher für ihre Weiterbildung und Verborgen brauche wird nicht dargelegt, wieso die in Rede stehenden Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche bzw. betriebliche Sphäre betreffen. Dazu hätte es vielmehr detaillierter Angaben dahingehend

bedurft, welches Buch für welchen konkrete Lehrveranstaltungsinhalt benötigt wurde. Die Aufwendungen sind daher zur Gänze nicht abzugsfähig.

Ad Rubrik „Bürobedarf“:

Position	Datum	Rubrik mit Firma und Gegenstand	Preis	Anmerkungen
		BÜROBEDARF		
24	10.02.2021	Libro	16,61	4 Stehsammler, Radierer
25	24.02.2021	Libro	7,40	4 Radierer
26	25.02.2021	Musik Hammer, Graz	249,00	Audiointerface
27	29.03.2021	Musik Hammer, Graz	12,00	RCA Kabel
28	14.04.2021	Amazon.de: Bose soundLink Mini Bluetooth	158,24	Bluetooth Lautsprecher
29	19.04.2021	Musik Hammer, Graz	34,00	Kopfhörerverstärker, Kabel
30	26.04.2021	Musik Hammer, Graz	12,80	2 Kabel - Klinke
31	03.08.2021	Pagro Diskont	51,74	Utensilienhüllen, Kleinkrambeutel, Schubladenbox, Laminierfolie
32	09.09.2021	Michaela's Papierfachgeschäft	5,50	Radierer
33	20.10.2021	Libro	15,22	Korrekturroller, Etiketten
34	07.11.2021	Amazon.de: Bose Sound Link Color Bluetooth Speaker	105,89	2 Bluetooth Lautsprecher

Ausgaben für Arbeitsmittel sind – so nicht der Fall einer privaten Mitverwendung/ Mitveranlassung gegeben ist und die Aufwendungen unter das Abzugsverbot nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 fallen – nach § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 abzugsfähig.

Arbeitsmittel sind Gegenstände, die zur Erbringung der vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeit erforderlich sind und nicht vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden. Aufwendungen für die Beschaffung von Arbeitsmitteln sind jedoch nur dann Werbungskosten, wenn die Arbeit ohne diese Hilfsmittel nicht ausgeübt werden kann, wenn also die betr. Aufwendungen für die Sicherung und Erhaltung der Einnahmen des Steuerpflichtigen unvermeidlich sind (vgl. *Ebner* in Jakom EStG¹⁷, § 16 Rz 33, mwH).

Positionen 24, 25, 31 bis 33 (div. Büromaterialien, tw. als Geschenke für die Schülerinnen):

Bei den Büroartikeln (Stehsammler, Hüllen, Beutel, Schubladenbox, Folien, Etiketten, Korrekturrollen) handelt es sich typischerweise der privaten Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter weswegen das Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 (Aufteilungsverbot) zur Anwendung kommt (nochmals VwGH 05.07.2004, 99/14/0064).

Gelegenheitsgeschenke – wie im Fall Radierer – zählen nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs entweder zu den Aufwendungen der Lebensführung nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988, oder zu den Repräsentationsaufwendungen gem. § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, wobei dies im Ergebnis keinen Unterschied macht (vgl. *Kofler/Wurm* in Doralt/Kirchmayr/ Mayr/Zorn, EStG²⁴, § 20 Rz 86 mit der dort angeführten höchstgerichtl. Jud.).

Die Aufwendungen sind somit zur Gänze nicht anzuerkennen.

Positionen 26 (Audiointerface), 27, 29, 30 (Kabeln), 28 und 34 (2 Bluetooth Lautsprecher):

Die Bf. begründete die Aufwendungen damit, dass sie diese technischen Geräte benötige um mehrspurige Aufnahmen für ihre Schülerinnen machen zu können.

Nach Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshof ist das grundsätzlich geltenden Aufteilungsverbot dann nicht heranzuziehen, wenn der Aufwand in erster Linie auf die Betriebs- oder Berufssphäre gerichtet ist; vielmehr kommt regelmäßig der allgemeine

Überwiegensgrundsatz und das Ausscheiden des Privatanteiles zur Anwendung (vgl. *Kofler/Wurm, a.a.O., § 20 Rz 22/1*).

Dazu zählen Aufwendungen für Wirtschaftsgüter bei bestimmten Berufsbilder, ohne die eine betriebliche/berufliche Betätigung „*schlechterdings unvorstellbar*“ ist, maW, wenn „*eine (nicht bloß untergeordnete) anteilige Nutzung zur Einkünfteerzielung typischerweise unzweifelhaft*“ (VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197) gegeben ist. Zur Ausmessung des Nutzungsanteils kann dann auf eine Schätzung zurückgegriffen werden (siehe *Peyerl* in *Jakom EStG*¹⁷, § 20 Rz 14). In der Verwaltungspraxis wird ohne konkreten Nachweis eine Privatnutzung von mindestens 40% angenommen (*Zorn, a.a.O., § 16 Rz 220 „Computer“, „Internet“*).

Der Verwaltungsgerichtshof hat die Vorgangsweise, einen anzunehmenden Privatanteil durch griffweise Schätzung zu ermitteln, als an sich unbedenklich angesehen (vgl. zB VwGH 21.09.2005, 2001/13/0241; der Verwaltungsgerichtshof hat in diesem Erkenntnis den Ansatz eines Privatanteils iHv. 40 % im Zusammenhang mit der Verwendung eines Computers für ein Kammermusikensemble nicht beanstandet).

Dass die Bf. Audiointerface und Lautsprecher sowie Kabel (auch) beruflich verwendet hat, um mehrspurige Aufnahmen im Rahmen des Musikunterrichts anzufertigen, erachtet das Bundesfinanzgericht als glaubhaft, da dadurch eine Überprüfung des technischen Fortschritts der Schülerinnen unterstützt wird. Die Bf. führte aber auch aus, dass sie die Lautsprecher ebenso zu Hause verwendet. Das Bundesfinanzgericht sieht daher die Anerkennung der Aufwendungen für die technischen Geräte unter Ansatz eines Privatanteils iHv. 40% als den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechend an.

Ad Positionen 16, 17, 22 und 35:

Position	Datum	Strittig: Anzahl bzw. Höhe	Preis	Anmerkungen
16	23.09.2021	Amazon.de: Präludium und Allegro: im Stile von Gaetano Pugnani	20,00	Noten - 2 Stück:
17	24.09.2021	Paganino: Rüegg: Veni Vidi Vici	42,80	Noten - 2 Stück:
22	01.02.2021	Amazon.de: K&M Pultlampen für Orchester	94,80	Lampen - 2 Stück:
35	19.08.2021	Instrumentenversicherung AON	387,60	Auch für Cello und Cellobogen

Positionen 16, 17 (Noten) und 22 (Pultlampen):

Die Bf. argumentiert die doppelt gekaufte Noten (Positionen 16 und 17) damit, dass sie diese in beiden Zweigstellen (Haupthaus und Zweigstelle ZS) benötige. Bzgl. Pultlampen (Position 22) gibt die Bf. an, dass sie diese in ihrem Unterrichtszimmer in der Zweigstelle ZS und bei sich selbst zu Hause für den Notenständer brauche.

Für die belangte Behörde ist dieses Argument nicht nachvollziehbar, da es sich um leichte Hefte handle bzw. für die Pultlampe kein Nachweis erbracht worden sei, dass der Arbeitgeber die Pultlampe in der Zweigstelle nicht ersetzt habe, da sie dort ja anderen Lehrpersonen auch zur Verfügung stehe.

Noten: Die Position 16 (Präludium und Allegro im Stile von Gaetano Pugnani) und 17 (Paganino: Rüegg: Veni Vidi Vici) sind Musiknoten für Violine bzw. Viola und Klavier. Da der

Zusammenhang des Notenmaterials zu den Unterrichtsfächern der Bf. gegeben ist, geht das Bundesfinanzgericht in freier Beweiswürdigung davon aus, dass die Aufwendungen im (nahezu) ausschließlichen Zusammenhang mit der beruflichen Sphäre der Bf. getätigt wurden.

Pultlampen (2 Stück): Wie bereits ausgeführt ist bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung eine typisierende Betrachtungsweise derart anzuwenden, dass nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung als allein erheblich anzusehen ist (vgl. abermals VwGH 29.09.2004, 2000/13/0156). D.h., es muss der tatsächliche Verwendungszweck im Einzelfall geprüft werden, wobei eine typisierende Betrachtungsweise anzuwenden ist (vgl. *Peyerl*, a.a.O., § 20 Rz 17). Bei den Pultlampen handelt es sich laut Beschreibung um Orchesterleuchte, deren Verwendungszweck in der gleichmäßigen und kontrastreichen Positionierung des Leuchtkegels auf das Notenblatt besteht (s. die Beschreibung auf der Website der Firma „K&M“ unter Eingabe der Produktnummer bzw. des Begriffs „Notenpultleuchte“).

Das Bundesfinanzgericht geht daher in freier Beweiswürdigung davon aus, dass in typisierende Betrachtungsweise die Pultleuchten (nahezu) ausschließlich beruflich verwendet werden, weshalb die Aufwendungen anerkannt werden.

Da es sich nach Ansicht des Bundesfinanzgericht bei der Pultlampe um ein typisches Arbeitsmittel eines Musikers und kein – dem Abzugsverbot unterliegenden – Einrichtungsgegenstand handelt (vgl. *Engenhardt* in *Wiesner/Grabner/Knechtel/Wanke*, EStG § 20 Anm. 42, Stand 1.8.2023, rdb.at), ist aus dem soeben angeführten auch die Aufwendung für die zweite Lampe, welche sich laut Bf. zu Hause befindet, anzuerkennen.

Zum Argument der belangten Behörde btr. Arbeitgeber wird darauf verwiesen, dass es nicht entscheidend ist, ob gleichartige Arbeitsmittel auch vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt würden (vgl. *Zorn*, a.a.O., § 16 Rz 133 und die dort angeführte höchstgerichtliche Judikatur).

Position 35 (Instrumentenversicherung):

Werbungskosten liegen nur dann vor, wenn ein Zusammenhang mit der eigenen beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen besteht (*Zorn/Stanek* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, Kommentar zum EStG²⁰, § 16 Rz 7).

Die Bf. unterrichtet und spielt Viola und Violine, nicht aber Cello. Aus der Schulkostenvorschreibung ist ersichtlich, dass die Tochter der Bf. Violoncello studiert [BFG-Akt OZ 14, S. 3 und 5: Schulkostenbeitrag]. Im Aufforderungsschreiben des Bundesfinanzgerichts vom 12. Juli 2024 wurde die Bf. darauf hingewiesen, dass die Tochter im Fach „Violoncello“ inskribiert.

Aus der Versicherungspolizze ist ersichtlich, dass die Versicherung auch für einen Cellobogen und für ein Cello abgeschlossen wurde.

Das Bundesfinanzgericht geht – nachdem seitens der Bf. auf den Verweis, dass die Tochter Cello inskribiert ist, nicht eingegangen wurde – in Ausübung der freien Beweiswürdigung gem. § 167 Abs. 2 BAO davon aus, dass die Versicherungssummen für die beiden Positionen Cello und Cellobogen nicht die berufliche Tätigkeit der Bf. betreffen und dieser Anteil aus der

beantragten Jahresprämie auszuscheiden ist.

Die Gesamtversicherungssumme beträgt 33.920,00 Euro. Darin enthalten sind auch die Versicherungssummen für den Cellobogen iHv. 500,00 Euro und für das Cello iHv. 3.800,00, gesamt somit 4.200,00 Euro. Prozentuell entspricht dieser Betrag gerundet 12,5% der gesamten Versicherungssumme. Umgelegt auf die bezahlte Jahresprämie iHv 387,60 Euro ergibt sich ein Betrag iHv gerundet 48,00 Euro welcher auf das Cello und den Cellobogen entfällt.

Der als Werbungskosten anzuerkennende Aufwand beträgt daher 339,60 Euro.

Es ergibt sich damit folgende Neuberechnung der Werbungskosten:

Nicht anerkannte Werbungskosten:

Position	Datum	Firma, Gegenstand	Preis	Anmerkungen
		CD, DVD, AMAZON MUSIK		
2	08.01.2021	Amazon video: Uccellini: Works for violin	8,99	
3	09.01.2021	Amazon.de: DVD El sistema	17,09	
4	06.03.2021	Amazon video: Liedersammlung "Himmelblau & Dunkelgrau"	13,29	
5	06.03.2021	Amazon video: Bach französische Suiten	6,99	
6	12.09.2021	Amazon music: Francais Couperin Les concerts royaux	9,98	
7	12.09.2021	Amazon music: Schmelzer Balletti und Sonaten	8,99	
8	12.09.2021	Amazon music: Clerambault Le triomphe d'Iris	7,99	
9	12.09.2021	Amazon music: Bach Kantate "Ich habe genug"	5,99	
10	14.10.2021	Amazon music: Leclair Scylla & Glaucus	26,96	
11	07.11.2021	Amazon.de: CD Revolution of Bass	19,15	
12	08.11.2021	Amazon.de: CD Serenata Latina	9,37	
			134,79	
		NOTEN und (FACH)BÜCHER		
13	11.02.2011	Amazon.de: Einführung in das Lagenspiel für Violoncello	16,19	
14	29.08.2021	Amazon.de: Roman "Fugue pour violon seul", french Edition	15,99	
15	29.08.2021	Amazon.de: Buch "Die Mutter des Erfolgs"	9,99	
18	11.10.2021	Amazon.de: Chant du menestrel opus 71, Violoncello und Klavier	11,77	
20	28.11.2021	Amazon.de: Der Klavierschüler	16,99	
21	13.12.2021	Amazon.de: Musik als Klangrede	13,95	
			84,88	
		BÜROBEDARF		
24	10.02.2021	Libro	16,61	
25	24.02.2021	Libro	7,40	
26	25.02.2021	Musik Hammer, Graz	99,60	40% Privatanteil
27	29.03.2021	Musik Hammer, Graz	4,80	40% Privatanteil
28	14.04.2021	Amazon.de: Bose soundLink Mini Bluetooth	63,30	40% Privatanteil
29	19.04.2021	Musik Hammer, Graz	13,60	40% Privatanteil
30	26.04.2021	Musik Hammer, Graz	5,12	40% Privatanteil
31	03.08.2021	Pagro Diskont	51,74	Hüllen, Folien, ...
32	09.09.2021	Michaela's Papierfachgeschäft	5,50	Radierer
33	20.10.2021	Libro	15,22	Korrekturroller, Etiketten
34	07.11.2021	Amazon.de: Bose Sound Link Color Bluetooth Speaker	42,36	40% Privatanteil
			325,25	
		SONSTIGES		
35	19.08.2021	Instrumentenversicherung AON	48,00	nicht anerkannt 12,5% von 387,60
		Nicht anerkannte Beträge gesamt ger.	593,00	

Gesamt geltend gemachte Werbungskosten: 4.287,63 Euro

Nicht anerkannte Aufwendungen: 593,00 Euro

Höhe anerkannte Werbungskosten gesamt: 3.694,63 Euro.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

2.2. 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.

Da das vorliegende Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes der zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes folgt, liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung beizumessen wäre. Im Übrigen handelt es sich im Beschwerdefall bei der Frage des Werbungskostenabzugs der strittigen Positionen um eine auf der Sachverhaltsebene zu klärenden Tatsachenfrage, die nach den Grundsätzen der freien Beweiswürdigung zu beantworten war. Eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 30. August 2024