

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ***Vertreter***, ***Vertreter-Adr***, über die Beschwerde vom 15. Mai 2019 gegen den Bescheid des ***FA*** vom 12. Februar 2019 betreffend Einkommensteuer 2014 Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 16. Oktober 2025 in Anwesenheit des Schriftführers ***1***, zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Beschwerdefall ist strittig ob die Kosten für ein Arbeitszimmer im privaten Wohnungsverband iHv € 5.363,78, die Abschreibung für ein Klavier im besagten Arbeitszimmer iHv € 912,25, Kosten für Konzertkarten und Programme iHv € 529,68, anteilige Rundfunkgebühren iHv € 179,10 und Kosten für Konzert- und Probereisen iHv € 807,68 und € 460,45, somit in Summe € 1.268,13 für diese Reisen, sowie AfA iPod iHv € 203,51 als Betriebsausgaben bzw. Werbekosten anzuerkennen sind.

Verwaltungsbehördliches Geschehen:

Am 12. Februar 2019 erging der **Einkommenssteuerbescheid** mit folgender Begründung:

„Nach Besprechung der Sachlage im Anschluss an die Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht (BFG) am 05.01.2017 wird nunmehr davon ausgegangen, dass die Nutzung des im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers in größerem Ausmaß als durch den vom Steuerberater erstellten Einnahmenschlüssel indiziert, und zwar zu 20% im Zusammenhang mit den Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit (Konzertpianistin) erfolgt.

Hinsichtlich der Geltendmachung der Mietkosten im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit als Musikprofessorin und Korrepetitorin wird auf die VwGH-Entscheidung 99/13/0076 vom 29.01.2003 verwiesen, welches sich bereits mit einem solchen Vorbringen durch einen Musiklehrer und Korrepetitor auseinandergesetzt und den Mittelpunkt der Tätigkeit nicht im Arbeitszimmer verortet hat. Dass in diesem Zimmer auch Übungseinheiten mit Studenten durchgeführt werden ist glaubwürdig, ändert aber nichts an dieser Beurteilung.“

Am 15. Mai 2019 erhob der steuerliche Vertreter **Beschwerde:**

„...im gesamten Inhalt wegen unrichtiger Beweiswürdigung, unrichtiger rechtlicher Beurteilung sowie Unvollständigkeit des Verfahrens angefochten:

Die Beschwerdeführerin bezog im Kalenderjahr 2014 einerseits Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus ihrer Tätigkeit als Konzertpianistin (EUR 3.370,00) sowie andererseits Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus ihren Tätigkeiten als Korrepetitorin an der Universität *** im Umfang von 22 Stunden (EUR 30.033,72) sowie als Musikschullehrerin an der Musikschule *** (Magistrat ***) im Umfang von 6.5 Stunden (EUR 9.112,87).

Dabei zeichnet sich die Tätigkeit eines Konzertpianisten dadurch aus, dass einer nach außen gerichtete Konzertdarbietung eine nach innen gerichtete, langzeitige Übungsarbeit vorausgeht. Der Schwerpunkt der Tätigkeit eines Pianisten besteht daher im Üben, welches sich aus spezifischem interpretativen Vorbereitung für ein spezielles Programm (betreffend ein Konzert) und dem Üben zur Aufrechterhaltung der Fingerfertigkeit zusammensetzt. Auch die Tätigkeit eines Korrepetitors ist mit jener eines Konzertpianisten vergleichbar und keinesfalls mit jener eines Musikschullehrers zu verwechseln. Vielmehr besteht die korrepetitive Arbeit darin, andere solistische Musiker zu begleiten; im Falle der

Beschwerdeführerin die Gesangs- und Violinstudenten der Universität *** im Rahmen von Proben, Prüfungen und Konzerten. Vor dem in Wien - auch im internationalen Vergleich - bestehenden höchsten musikalischen Niveau der ***universität, wird für jedes dieser Ereignisse eine entsprechend konzertante Darbietung am Klavier vorausgesetzt; dies selbstverständlich auch im Rahmen von Proben mit den Gesangs- und Violinstudenten, weil sich die „Probe“ lediglich auf den Gesanges- bzw Geigenpart der Studenten bezieht. Der Unterschied zum Konzertpianisten besteht insbesondere darin, dass Korrepetitoren infolge des Begleitens einer Vielzahl an Studenten zwangsläufig über ein umfangreicheres Repertoire an Musikstücken verfügen, welches innerhalb von weit kürzerer Zeit einzuüben ist und damit einhergehend ein größerer Aufwand des Erhaltens besteht. Dies folgt aus dem Umstand, dass sich die Musikstücke nach den – sehr unterschiedlichen und sich regelmäßig ändernden - Wünschen und Vorstellungen der zu begleitenden Studenten und deren Professoren der ***universität richtet. Vor dem Hintergrund dieser beruflichen Umstände verbringt ein Korrepetitor den deutlich überwiegenden Teil seiner Arbeit am eigenen Klavier. Zudem ist

anzuzweifeln, dass ein Korrepetitor infolge der oft hektischen Vorbereitung am Klavier seine Freizeit ebenfalls am Klavier verbringt.

Weitere sei angemerkt, dass die Tätigkeit als Korrepetitorin keineswegs mit jener eines Klavierlehrers oder einer Klavierprofessorin vergleichbar sind. Denn im Rahmen der Korrepetition geht es nicht bzw in minimalsten Ausmaß um die Vermittlung von Können und Wissen wie beim Klavierunterricht, welcher teilweise auch ohne „Vorzeigen“ am Klavier (Vorspielen) - und damit ohne Übungsaufwand - durchgeführt werden kann, weil es sich dabei regelmäßig beim Abspielen der von den Schülern bzw Studenten geübten Stücke bewenden lässt und die Lehrerin bzw Professorin normalerweise nur Interpretationshilfeleistung leistet. Insofern erweist sich auch das Erkenntnis des VwGH vom 24. Juni 2004 (2001/15/0052, VwSlg 7941 F/2004) im gegenständlichen Fall nicht als einschlägig.

Dieser Umstand der Vergleichbarkeit der Tätigkeit eines Korrepetitors mit jener eines Konzertpianisten wurde vom Finanzamt in Anbetracht des gezogenen Vergleiches mit einem Musikschullehrer nicht entsprechend gewürdigt und wirkt sich speziell auf die im folgenden aufgelisteten Einzelpositionen der Aufwendungen und Ausgaben der Beschwerdeführerin aus, die von Seiten der Finanzverwaltung lediglich teilweise oder gar nicht anerkannt wurden im Rahmen des Einkommensteuerbescheides 2014:

Arbeitszimmer im Wohnungsverband Nach § 20 Abs 1 Z 2 lit d EStG („Studiomiete“ und „Strom anteilig“)

Das Arbeitszimmer der Beschwerdeführerin befindet sich in der Wohnsitzwohnung der Beschwerdeführerin (kurz: Bf.) Dieses Zimmer ist zur Ausübung des Berufes der Beschwerdeführerin, insbesondere für ihre Tätigkeiten als Korrepetitorin und als Konzertpianisten von unerlässlicher Bedeutung. Es bildet aus den nachstehenden Gründen den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeiten der Beschwerdeführerin. Wie sich aus den Einkünften der Beschwerdeführerin ablesen lässt, besteht die Haupttätigkeit der Beschwerdeführerin in der Korrepetition im Umfang von 22 Stunden. Für diese Tätigkeit und - auch für die quasi eine Nebenrolle einnehmende Tätigkeit als Konzertpianisten - verbringt die Beschwerdeführerin eine Vielzahl an Wochenstunden ügend am Klavier, soweit nicht Veranstaltungen wie Konzerte und Klassenabende stattfinden, da diese ob der damit einhergehenden Anfahrt und Organisationsarbeit Übungsstunden wegnehmen. Im konkreten ergibt ein ungefähre Übungsaufwand von 4-6 Stunden (dienstags bis freitags), 1-2 Stunden (montags — vor dem Hintergrund der Tätigkeit an der Musikschule) und 6-7 Stunden täglich am Wochenende. Im Ergebnis hat die Beschwerdeführerin ein (nach außen unsichtbares) Übungspensum in einem Ausmaß von 29-40 Stunden, welche sie zum Erhalt ihrer Fähigkeiten bzw zur Vorbereitung von Stücken, zum weit überwiegenden für ihre Tätigkeit als Korrepetitorin, aufzuwenden hat.

Wie bereits eben angemerkt, erfordert die berufliche Tätigkeit als Korrepetitorin und Konzertpianisten ein derart hohes musikalisches Niveau, dass eine regelmäßige Arbeit am Instrument unabdingbar Voraussetzung ist. Dergestalt erschöpft sich die Tätigkeit des „Übens und Probens“ nicht nur im Einstudieren eines Programmes für eine konkrete Korrepetition bzw für ein bestimmtes Konzert, sondern erfordert eben ein regelmäßiges und dauerhaft ausgeübtes Spielen des Instrumentes, um die künstlerischen Fertigkeiten zu erhalten und auszubauen. Solcherart ist im Beschwerdefall der Mittelpunkt der Tätigkeit einer Korrepetition bzw Konzertpianistin nach der Verkehrsauffassung dort anzunehmen, an dem sie die überwiegende Zeit an ihrem Instrument verbringt, im Beschwerdefall in dem in Rede stehenden Arbeitszimmer. Daran kann auch der Umstand nichts ändern, dass sich der Schreibtisch der Beschwerdeführerin im Arbeitszimmer befindet, der zwar auch nur Notenvergabe im Rahmen der Musikschultätigkeit genutzt wird, allerdings im weit überwiegenden Ausmaß für Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Korrepetition und Pianistenaktivität genutzt wird, nämlich für Korrespondenz, Dokumentation und speziell für die sehr zeitwendigen Tätigkeiten des Transponierens und der Notenanfertigung.

Ein Klavier steht zwar in der Universität *** zur Verfügung, allerdings nicht zum Üben für die Beschwerdeführerin, sondern ausschließlich für Korrepetitionszwecke. Zudem ist im Hinblick auf das Instrument der Beschwerdeführerin anzumerken, dass es sich dabei um einen sehr guten Flügel (Bösendorfer) handelt, der es erlaubt, sämtliche Nuancen einer beabsichtigten Interpretation hervorzuheben. Ein derartiges Klavier ist insofern unabdingbar, weil das Üben auf einem guten Klavier es erlaubt, bei Aufführungen und Begleitungen auf schlechterem Klavier dennoch auf hohem Niveau spielen zu können; umgekehrt jedoch die eingeübten Unregelmäßigkeiten „schlechterer“ Klavier bei einem guten Klavier infolge des Fingergedächtnisses nur noch schwer auszubessern sind.

Im Ergebnis sind zumindest 90% der auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden Aufwendungen und Ausgaben als Betriebsausgaben und Werbungskosten anzuerkennen; und zwar nicht nur im Rahmen der selbständigen Tätigkeit als Konzertpianistin, sondern auch im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit als Korrepetitorin. Dies bezieht sich auf die (jeweils bereits auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden und) ursprünglich geltend gemachten Ausgaben und Aufwenden „Studiomiete“ (2014: EUR 5.959,76) und „Strom anteilig“ (2014: EUR 401,16).

Im Hinblick auf die Aufteilung der genannten Aufwendungen und Ausgaben wurde ursprünglich das Verhältnis der gesamten Einkünfte aus selbständiger Arbeit zur nichtselbständigen Arbeit (Korrepetition und Musikschullehre) angesetzt (92,07 zu 7,93). Das Finanzamt hat im Rahmen des Bescheides im Rahmen der Wiederaufnahme ein Verhältnis von 80% zu 20% angenommen (vor dem Hintergrund des größeren Aufwandes der selbständigen Nutzung) und lediglich den 20%igen Anteil im Rahmen der selbständigen Tätigkeit anerkannt. Diese Verteilung entspricht jedoch nicht den tatsächlichen Verhältnissen, weil die

Korrepetitionstätigkeit im Verhältnis zur Konzertpianistentätigkeit ein größeres Ausmaß erreicht, nämlich von 90%, welches sich auch grundsätzlich mit den erzielten Bruttoeinkünften ablesen lässt (Korrepetitionstätigkeit: EUR 30.033,72 im Verhältnis zu Einkünften aus selbständiger Arbeit: EUR 3.370,00). Zusätzlich sind jedoch nicht nur die angesprochenen Ausgaben und Aufwendungen bezüglich der selbständigen Tätigkeit anzuerkennen, sondern auch hinsichtlich der Korrepetition (unselbständige Arbeit). Die anteilige Zuteilung auf die Tätigkeit der Musikschullehrerin erscheint unsachlich, weil die damit zusammenhängende Übungstätigkeit minimalst ist und es der Beschwerdeführerin nicht zum Nachteil gereichen kann, dass sie neben ihrer übungsaufwendigen Haupttätigkeit als Korrepetitorin und Konzertpianistin auch zusätzlich eine Musikschultätigkeit ausübt, ohne die sie die Aufwendung zur Gänze geltend machen kann (soweit das Gericht den rechtlichen Ausführungen der Beschwerdeführerin im Hinblick auf die Korrepetitionstätigkeit folgt).

Im Ergebnis sind von der „Studiomiete“ (EUR 5.959,76) zumindest 90% (EUR 5.363,78) anzuerkennen, wobei auf die Korrepetitionstätigkeit (90% - EUR 4.827,40) sowie auf die Pianistentätigkeit (10% - EUR 536,38) entfallen; vom „Strom anteilig“ (EUR 401,16) zumindest 90% (EUR 361,04), wobei auf die Korrepetitionstätigkeit 90% -- EUR 324,94 sowie auf die Pianistentätigkeit 10% - EUR 36,10 entfallen.

Afa Klavier

Im konkreten Fall ist der Klavierflügel im häuslichen Arbeitszimmer ein Arbeitsmittel; dies beinahe ausschließlich für die Tätigkeit als Korrepetitorin und Konzertpianistin. Von Seiten der Finanzverwaltung wurden hierbei 60% der AfA anerkannt. Tatsächlich dient der Klavierflügel keineswegs einer außerberuflichen Bedürfnisbefriedigung und ist eine solche nach den Erfahrungen des täglichen Lebens im gegenständlichen Fall auch nicht anzunehmen (vgl jedoch VwGH 27.5.1999, 97/15/0142), da die Beschwerdeführerin vor dem Hintergrund ihrer beruflichen Situation und des damit zusammenhängenden viele Stunden einnehmenden Übungserfordernisses eine außerberufliche Bedürfnisbefriedigung außerhalb des Klaviers findet (MacFit, Lesen von nichtmusikalischer Literatur, Sport).

Ebenso wie beim häuslichen Arbeitszimmer ist die AfA zumindest im Ausmaß von 90% (EUR 912,25) im Verhältnis 90:10 (Korrepetition: EUR 821,03; Pianistin: EUR 91,23) anzuerkennen und nicht mit bloß zu 60%.

Konzertkarten, Programme

Im Jahr 2014 finden sich in diesem Zusammenhang lediglich Ausgaben und Aufwendungen für Konzertkarten. Letztere sind für die berufliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin insbesondere von Bedeutung, als die besuchten Konzerte vorrangig für die Interpretation und der Fortbildung der eigenen Gestaltung dienen. Dies bezieht sich nicht nur auf bloße Klavierkonzerte, sondern auch für Orchester- bzw Opernbesuche, weil im Rahmen der

Korrepetitionstätigkeit auch derartige Werke sodann am Klavier zu begleiten sind. Die Korrepetitionstätigkeit und die Pianistentätigkeit der Beschwerdeführerin bringen es mit sich, laufend Musik zu hören und Interpretation anderer Klavierspieler zu beobachten und zu lernen. Dies betrifft selbstredend auch die Bühnendarbietung an sich. Zudem dienen die Konzertbesuche auch dem Erhalt von Kontakten bzw bei Studentenanwesenheit auch dem Vermitteln von Wissen.

Vor diesem Hintergrund ist von den ursprünglich geltend gemachten Aufwendungen und Ausgaben (EUR 882,80) zumindest ein beruflicher Anteil von zumindest 60% (EUR 529,68) anzusetzen, der in Entsprechung eines 90:10 Verhältnisses aufzuteilen ist (EUR 476,71 betreffend Korrepetitionstätigkeit und EUR 52,97 betreffend Pianistentätigkeit).

Rundfunkgebühren anteilig

Hierzu ist zunächst auf die Argumentation in Punkt „Konzertkarten, Programme“ zu verweisen. Wie auch dort besteht für die Beschwerdeführerin die Notwendigkeit, insbesondere auf Ö1 laufend Musik zu hören und Interpretationen auf Basis des Spielens anderer Profis fortzuentwickeln.

Der berufliche Anteil und Privatanteil ist mit jenen bezüglich der Konzertkarten vergleichbar, sodass von dem ursprünglich bereits anteilig geltend gemachten Betrag in Höhe von EUR 298,50 ein beruflicher Anteil von zumindest 60% (EUR 179,10) anzuerkennen ist der in Entsprechung eines 90:10 Verhältnisses aufzuteilen ist (EUR 161, 19 betreffend Korrepetitionstätigkeit und EUR 17,91 betreffend Pianistentätigkeit).

Konzert- und Probereisen

Im Jahre 2014 unternahm die Beschwerdeführerin zwei Reisen nach Japan. Dies betraf einen Flug von Wien nach Tokyo (und zurück) für eine CD-Aufnahme am 15.8.2014 vom 6.8.2014 bis 19.8.2014 (EUR 897,42) sowie abermals dieselbe Strecke für Probentätigkeiten für Konzerte im August 2015 vom 23.12.2014 bis 5.1.2015 (EUR 920,89). Im Rahmen beider Reisen fand die Unterkunft in Tokyo in der Wohnung der Mutter der Beschwerdeführerin statt, in deren Wohnung sich ein Klavier für Übungszwecke befindet. In beiden Reisen fand eine verstärkte Übungstätigkeit der Beschwerdeführerin von täglich 6-7 Stunden statt, wenngleich im Rahmen der zweiten Reise Wochentage auch teilweise zum Treffen mit Freunden in Anspruch genommen wurden. Hinsichtlich der zweiten Reise machten die Probentätigkeiten selbst lediglich einen Teil der zwei Wochen aus, allerdings verbrachte die Beschwerdeführerin einen Großteil der Zeit übend am Klavier.

Wie vom Finanzamt angegeben handelte es sich dabei um gemischt beruflich und privat veranlasste Reisen wobei jedoch der berufliche Anteil der CD-Aufnahmereise mit zumindest 90% und jener der Probenreise mit zumindest 50% anzusetzen ist.

Hieraus ergibt sich für die erste Flugreise (6.8.2014 bis 19.8.2014) von den geltend gemachten EUR 897,42 ein beruflicher Anteil von EUR 807,63 (90%). Für die zweite Flugreise (23.12.2014 bis 5.1.2015) mit einem Flugpreis von EUR 920,39 ergibt sich ein beruflicher Anteil von EUR 460,45 (50%). Beide Reisen sind lediglich den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzurechnen.“

Am 21. August 2019 erging eine **abweisende Beschwerdeentscheidung** wie folgt:
Die gesonderte Begründung zur Beschwerdeentscheidung führt wie folgt aus:

„I. Ad Beschwerdegrund „Arbeitszimmer“

Der Verwaltungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 20. Jänner 1999, 98/13/0132, ausgesprochen, dass der Mittelpunkt einer Lehrtätigkeit nicht im (häuslichen) Arbeitszimmer, sondern an jenem Ort gelegen ist, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt (vgl. ebenso das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 26. Mai 1999, 98/13/0138). Für die Tätigkeit als Musikschullehrerin kommt die Geltendmachung von Aufwendungen für Arbeitszimmer daher nicht in Betracht.

Wenn die Beschwerdeführerin (Bf.) einwendet, dass das Erkenntnis des VwGH vom 24. Juni 2004, 2001/17/0052, auf den vorliegenden Beschwerdefall nicht anwendbar sei, so wird darauf hingewiesen, dass in den bekämpften Bescheiden das Erkenntnis vom 29. Jänner 2003, 99/13/0076 zitiert wurde. In dieser Entscheidung setzt sich der VwGH auch mit der Absetzbarkeit eines Arbeitszimmers im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Korrepetitorin und Musiklehrerin auseinander. Der VwGH führte in der Begründung zur zitierten Entscheidung u.a. wie folgt aus:

„Auch wenn für die gegenständliche Lehrtätigkeit an Musikschulen nach dem Vorbringen im Verwaltungsverfahren eine Übungstätigkeit an den in den häuslichen Arbeitszimmern stehenden Klavieren in dem angegebenen zeitlichen Ausmaß erforderlich war, ändert dies doch nichts daran, dass diese Übungstätigkeit nicht den Mittelpunkt der Lehrtätigkeit, also die unmittelbare Vermittlung von Wissen und Können an die Schüler, darstellt. Dass die Musikzimmer laut dem Beschwerdevorbringen ausschließlich berufsbedingt genutzt würden (ohne sie die Tätigkeit als Klavierlehrer auch nicht ausgeübt werden könnte), lässt die Tatsache unberührt, dass es sich um ein im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer handelt. Ihr Charakter als Wohnraum ging auch nicht durch die in der Niederschrift über die Nachschau beschriebenen schalldämmenden Maßnahmen (Türdichtung in Form von Schaumstoffstreifen, Teppich und Schallschutz an den Füßen der Klaviere) verloren. Die belangte Behörde hat damit zu Recht nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 den Abzug der Aufwendungen für die Arbeitszimmer der Beschwerdeführer als Werbungskosten versagt. Da nach der zitierten Gesetzesbestimmung die Kosten der Einrichtung des Arbeitszimmers dasselbe Schicksal teilen, ist es auch nicht als rechtswidrig zu erkennen, wenn die Aufwendungen in Form der Afa für den so genannten „Schallschutzteppich“ ebenfalls unberücksichtigt blieben, zumal sich seine

Schallschutzfunktion laut einer Vorhaltsbeantwortung des Erstbeschwerdeführers im Berufungsverfahren auch nur aus dem Umstand ergibt, dass es sich um einen "extra dicken, besonders dicht geknüpften Teppich" handelt.

Die Beschwerde erweist sich somit insgesamt als unbegründet. Sie war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG abzuweisen, wobei von der beantragten Verhandlung vor dem Verwaltungsgerichtshof gemäß § 39 Abs. 2 Z 6 VwGG abgesehen werden konnte."

Im zitierten Erkenntnis brachte die Zweitbeschwerdeführerin - ähnlich wie im gegenständlichen Beschwerdeverfahren - vor, dass sie das häusliche „Arbeitszimmer“ für die Aufrechterhaltung eines gewissen pianistischen Niveaus (Übungstätigkeiten von rund 4 Stunden täglich!) in ihrer Tätigkeit als Korrepetitorin unbedingt benötigen würden. Der VwGH folgte diesem Einwand jedoch nicht.

Die Kosten für das „Arbeitszimmer“ werden daher - wie in den angefochtenen Bescheiden bereits begründend festgehalten - nur anteilig im Ausmaß von 20 % für die selbständige Tätigkeit als Konzertpianistin anerkannt. Für die nichtselbständige(n) Tätigkeit(en) der Bf. konnten Aufwendungen für ein Arbeitszimmer unter dem Blickwinkel der einschlägigen Rechtsprechung nicht anerkannt werden. Die Probetätigkeit bzw. das Einstudieren von Musikstücken im eigenen Wohnungsverband ändert nichts an der Tatsache, dass der Mittelpunkt der Tätigkeit als Korrepetitorin außerhalb des Wohnungsverbandes liegt. Die Bf. führt im Beschwerdeschriftsatz auch selbst aus, dass die korrepetitive Arbeit darin bestünde, Musikstudenten im Rahmen von Proben, Prüfungen und Konzerten musikalisch zu begleiten. Der Mittelpunkt der Tätigkeit liegt daher - ungeachtet der Vorbereitungs- und Übungstätigkeit - außerhalb des Wohnungsverbandes. Die Definition eines Korrepetitors in der Internetplattform wikipedia lautet wie folgt: „Ein Korrepetitor (auch Repetitor oder Solorepetitor) spielt am Klavier statt des Orchesters, wenn Sänger, Chöre, Instrumentalisten, Tänzer oder Schauspieler ein Stück neu lernen oder wiederholen, ihre Rollen einstudieren oder Szenen geprobt werden (Oper, Operette, Ballett, usw.) und gibt darüber hinaus in Einzelproben korrigierende musikalische Hinweise. Aus der vorstehenden Definition ist daher abzuleiten, dass der Tätigkeitsmittelpunkt dieses Berufsbildes außerhalb des Wohnungsverbandes liegt. Führt man in diesem Zusammenhang als weiteres Beispiel einen Vortragenden an, so liegt dessen Tätigkeitsmittelpunkt nach der Rechtsprechung des VwGH auch am Ort des Vortrages, ungeachtet davon, dass er sich im eigenen Wohnungsverband für den Vortrag vorbereiten und sein Wissen im jeweiligen Fachgebiet auf dem neuesten Stand halten muss. Die vorstehenden Ausführungen gelten auch für den Fall, dass die Vorbereitungstätigkeit mehr Zeit in Anspruch nimmt als die tatsächliche Vortragstätigkeit. Bei der Beurteilung des Mittelpunktes der Tätigkeit ist nämlich auf das typische Berufsbild abzustellen. Das typische Berufsbild eines Korrepetitors ist eben - vereinfachend dargestellt - das Begleiten von anderen Musikern bei Proben und Aufführungen und erfolgt diese Tätigkeit eben nicht im eigenen Wohnungsverband, sondern - wie im vorliegenden Fall - größtenteils an der Universität oder

eben an diversen Veranstaltungsorten. Es darf in diesem Zusammenhang auf die Ausführungen in den Rz 51 ff im Jakom-Einkommensteuerkommentar zu § 20 EStG hingewiesen werden.

Auch der Mittelpunkt der Musikschultätigkeit liegt unstrittig außerhalb des Wohnungsverbandes (vgl. Jakom/Peyer EStG, 2019, § 20 RZ 51). Auf das oben zitierte, einschlägige Erkenntnis im Zusammenhang mit einer Tätigkeit als Korrepetitorin wird an dieser Stelle nochmals ausdrücklich hingewiesen. Lediglich für die Tätigkeit als Konzertpianistin kommt die Absetzbarkeit eines Arbeitszimmers in Betracht (VwGH 24. Juni 2004, 2001/15/0052). Die Bf. hat in ihrem Beschwerdevorbringen angeführt, dass die Aufwendungen für das Arbeitszimmer nur zu 10% auf die Tätigkeit als Konzertpianistin entfallen würden. Von der Abgabenbehörde wurde in diesem Zusammenhang - zu Gunsten der Bf. - aber bereits ein Prozentsatz von 20% angesetzt.

II. Ad Beschwerdepunkt „Konzertkarten, Programme“

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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.

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (zB VwGH 6. November 1990, 90/14/0176; 10. September 1998, 96/15/0198) ergibt sich aus dieser Bestimmung das so genannte Aufteilungsverbot, welches darin besteht, dass Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung (gemischt veranlasste Aufwendungen) nicht abzugsfähig sind. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann.

Unzweifelhaft ist nach Lehre und Rechtsprechung, dass der Besuch von Kulturveranstaltungen auch zur privaten Lebensführung gehört (VwGH 10. September 1998, 96/15/0198). Es entspricht nämlich den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass über die beruflich notwendige Auseinandersetzung mit Theater auch noch ein privates Interesse an Theateraufführungen besteht. Dasselbe gilt im Übrigen auch für Konzertbesuche.

Unter dem Blickwinkel der oben zitierten, höchstgerichtlichen Rechtsprechung waren die Aufwendungen für die Konzertkarten gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG nicht abzugsfähig. Eine gewisse berufliche Notwendigkeit des Besuches an den Konzerten ändert nichts an der rechtlichen Beurteilung, dass an Theater/Konzertbesuchen auch ein privates Interesse besteht. Da Aufwendungen der privaten Lebensführung einem Aufteilungsverbot unterliegen, erfolgte die Versagung der diesbezüglichen Aufwendungen ebenso zu Recht.

III. Ad Beschwerdepunkt „Rundfunkgebühren anteilig“

Hierbei handelt es sich ebenso unstrittig um Aufwendungen der privaten Lebensführung, welche somit einem Aufteilungsverbot unterliegen. Gemischte Aufwendungen, sohin Aufwendungen mit einer privaten sowie einer betrieblichen/beruflichen Veranlassung, sind nicht abzugsfähig (vgl. VwGH 5. Juli 2004, 99/14/0064). Soweit sich die Aufwendungen nicht einwandfrei trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig (n. VwGH 22. Dezember 2004, 2002/15/001). Die Rundfunkgebühren können auf Grund des von der Rechtsprechung entwickelten Aufteilungsverbotes somit auch nicht anteilig berücksichtigt werden. Auf die Ausführungen der Abgabenbehörde zu der Absetzbarkeit von Konzertkarten darf an dieser Stelle ergänzend verwiesen werden. Es ist nämlich ebenso unstrittig, dass am Hören des Radiosenders Ö1 auch ein privates Interesse besteht. Die berufliche Stellung der Bf. soll geradezu nicht dazu führen, dass Aufwendungen, die nach der allgemeinen Lebenserfahrung der privaten Sphäre zuzuordnen sind, steuerlich geltend gemacht werden können. Dies würde dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entgegenlaufen. Ein privates Interesse am Hören von Musikstücken im Radio kann nämlich nicht gänzlich ausgeschlossen werden, weshalb unter Berücksichtigung des von der Judikatur entwickelten Aufteilungsverbotes eine anteilmäßige Berücksichtigung der Rundfunkgebühren jedenfalls zu versagen war.

IV. Ad Beschwerdepunkt „Konzert- und Probenreisen“

Sogenannte Mischreisen, sohin Reisen bei denen eine untrennbare Gemengelage von privaten und mit der Einkünfteerzielung zusammenhängenden Umständen vorliegt, unterliegen ebenso einem Aufteilungsverbot und können steuerlich nicht geltend gemacht werden.

Im Erkenntnis vom 27. Jänner 2011, 2010/15/0, hielt der VwGH in seiner Begründung fest, dass ein Abzug der Aufwendungen insgesamt nicht in Betracht kommt, wenn „(nicht bloß völlig untergeordnete) betriebliche bzw. berufliche und private Veranlassungsbeiträge eine solche Gemengelage, ein solches Ineinandergreifen bewirken, dass eine Trennung nicht möglich ist“. Keine Aufteilung findet somit statt, „wenn die Reise durch ein Programm geprägt ist, das private Erholungs- und Bildungsinteressen mit beruflichen Interessen untrennbar vermengt“.

Im Übrigen könnte nach der allgemeinen Lebenserfahrung - insbesondere bezüglich der Reise im Dezember - auch davon ausgegangen werden, dass die private Veranlassung (Familienbesuch) die Hauptveranlassung der Reise war, weshalb es sich nicht einmal um eine gemischte Reise sondern um eine rein private Reise handeln würde, da das Motiv der Reise der privaten Sphäre zuzuordnen wäre. Insgesamt liegen somit bei beiden Reisen private Motive (Heimatbesuch, Leben bei der Mutter) nach der allgemeinen Lebenserfahrung nahe. Dies bestätigt sich durch die Angabe der Bf., dass sie im Rahmen ihres Aufenthaltes in Japan bei ihrer Mutter gelebt habe und auch Freunde besucht hat. Auch wenn die Bf. im Rahmen ihrer Aufenthalte am Klavier geübt haben soll, ändert dies nichts an der Beurteilung der Reise als Mischreise, da ein untrennbares Ineinandergreifen von beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträgen gegeben war. Im Ergebnis konnten die Reisekosten also nicht

berücksichtigt werden, da eine Trennung in einen beruflichen und privaten Teil nicht möglich ist. Das Vorbringen in der Beschwerde ist nur auf der Behauptungsebene erfolgt; ein substantiierter Einwand hinsichtlich einer klaren Trennmöglichkeit der Reisen in einen beruflichen und einen privaten Teil wurde nicht vorgebracht.

V. Ad Beschwerdepunkt „AfA Klavier, iPod, Computer“

Der hinsichtlich des Computers auszuscheidende Privatanteil in Höhe von 40% wurde in der Beschwerde nicht weiter moniert. Hinsichtlich der Aufwendungen für das Klavier werden 40 % Privatanteil ausgeschieden. Es verbleibt demnach eine AfA in Höhe von € 608,17.

Musikinstrumente sind als Aufwendung der privaten Lebensführung grundsätzlich nicht abzugsfähig, es sei denn sie stellen Arbeitsmittel dar. Aufwendungen eines Klavierlehrers für ein Klavier sind dann und insoweit abzugsfähig, als die Nutzung berufsbezogen ist (vgl. VwGH 27. Mai 1999, 97/15/0142).

Wenn die Bf. einwendet, dass hinsichtlich der AfA für das Klavier lediglich ein Privatanteil iHv 10% auszuscheiden sei, so wird diesem Vorbringen entgegnet, dass diesbezüglich keine substantiierten Nachweise vorgebracht wurden, die einen 10%-igen Privatanteil rechtfertigen würden. Das Vorbringen im Beschwerdeschriftsatz erfolgte lediglich auf der Behauptungsebene. Demnach erscheint es aus Sicht der Abgabenbehörde als sachlich gerechtfertigt, wenn für die Aufwendungen für das Klavier ein Privatanteil von 40% angesetzt wird, da dieses Arbeitsmittel grundsätzlich der privaten Sphäre zuzurechnen ist und die Aufwendungen von der Abgabenbehörde schon zu mehr als der Hälfte der beruflichen Sphäre zugeordnet wurden. Dass die Bf. das Klavier nicht auch zur privaten Bedürfnisbefriedigung verwendet haben soll, erscheint im Rahmen der allgemeinen Lebenserfahrung als nicht glaubwürdig. Für die Anerkennung eines Privatanteiles von nur 10% bedarf es nach der Rechtsprechung des VwGH konkreter Nachweise des Abgabepflichtigen (beispielsweise, dass die Steuerpflichtige im Besitz eines weiteren Klaviers ist, welches nur am Arbeitsplatz/Betriebssitz verwendet wird). Diese konnten im vorliegenden Fall nicht übermittelt werden, weshalb - anknüpfend an der allgemeinen Lebenserfahrung - eine Schätzung des Privatanteiles im Ausmaß von 40% vorgenommen wurde. Ergänzend angemerkt wird, dass im von der Bf. zitierten VwGH-Erkenntnis vom 27. Mai 1999, 97/15/0142 bei einem Klavier ein Privatanteil von 50% angenommen wurde. Weshalb dieses Erkenntnis im Beschwerdeschriftsatz angeführt wird, kann von der Abgabenbehörde nicht nachvollzogen werden.

Im Zusammenhang mit der Geltendmachung der Aufwendungen für den iPod wird auf ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 4. März 2014, RV/5100885/2011, verwiesen. Ein Streitpunkt des Verfahrens war die Anerkennung eines iPods als Betriebsausgabe einer selbständigen Tanzlehrerin. Das BFG führte in seiner Begründung zu diesem Beschwerdepunkt wie folgt aus:

„Bei den Aufwendungen für den iPod handelt es sich um jene der privaten Lebensführung, welche einem Aufteilungsverbot unterliegen. Als Beispiele für typischerweise den Haushalt des Steuerpflichtigen und dessen Lebensführung betreffende Wirtschaftsgüter sind im VwGH-Erkenntnis vom 27. 01.2011, 2010/15/0197 Fernsehgeräte, Radio, MP3-Player (Hervorhebung durch das erkennende Gericht), Fotokameras, Filmkameras und übliche Tageszeitungsabonnements genannt. Der Verwaltungsgerichtshof führt im besagten Erkenntnis weiter aus, dass es Aufgabe der beiden Instanzen des Verwaltungsverfahrens (nunmehr auch des Verwaltungsgerichtes) ist, Sachverhaltsfeststellungen über die Umstände der Nutzung eines solchen Wirtschaftsgutes zu treffen. Die Abgabenbehörden dürfen sich in der Regel nicht allein auf die Darstellung des Steuerpflichtigen stützen, wenn es an entsprechenden Nachweisen für dessen Sachvortrag fehlt. Der Steuerpflichtige hat entsprechende Nachweise zu erbringen, die Abgabenbehörden haben dazu Feststellungen zu treffen. Die zitierten höchstgerichtlichen Aussagen machen deutlich, dass Aufwendungen für die im Beschwerdefall angeschafften Wirtschaftsgüter (Tanzschuhe, MP3-Player und Lautsprecherboxen) somit grundsätzlich unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 fallen.

Ein MP3-Player (hier iPod „nano“ samt Ladegerät) und zum Abspielen von Musik auf diesem Gerät verwendbare Lautsprecherboxen sind typischerweise Geräte, die (auch) für Hobby und Freizeit Verwendung finden und der privaten Sphäre zuzurechnen sind. Dies gilt auch dann, wenn für private Zwecke weitere solche Geräte vorhanden sind, weil dies die Privatnutzung des strittigen Gerätes nicht von vornherein ausschließt. Eine Privatnutzung der besagten Geräte in einem nicht unerheblichen Ausmaß ist daher nach der Lebenserfahrung naheliegend. Eine andere Beurteilung wäre - wie oben dargelegt - nur möglich, wenn feststeht, dass die strittigen Geräte ausschließlich oder so gut wie ausschließlich beruflich genutzt werden. Gerade dies wird von der Bf. behauptet, wenn sie angibt, dass eine private Nutzung überhaupt nicht stattfindet. Nach den oben dargestellten, vom VwGH entwickelten, rechtlichen Grundsätzen, wäre bei Zutreffen dieser Behauptung ein Abzug der Anschaffungskosten als Betriebsausgabe zulässig. Allerdings darf sich die Abgabenbehörde bzw. das BFG bei Überprüfung der Angaben des Steuerpflichtigen betreffend das Ausmaß der betrieblichen/-beruflichen Nutzung derartiger Wirtschaftsgüter - wie oben bereits ausführlich dargelegt - nicht allein auf die Angaben des Steuerpflichtigen stützen; es liegt vielmehr an diesem, durch geeignete, objektiv nachprüfbare Nachweise, die behauptete ausschließliche berufliche Nutzung nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Das Verwaltungsgericht hat die Bf. ausdrücklich aufgefordert, Unterlagen vorzulegen, aus denen die (nahezu) ausschließliche betriebliche Verwendung der besagten Geräte hervorgeht (etwa Vorlage von Nachweisen über die Anschaffung weiterer derartiger Geräte für private Zwecke). Solche Unterlagen hat die Bf. nicht vorgelegt und somit die (nahezu) ausschließliche berufliche Nutzung der strittigen Wirtschaftsgüter nicht nachgewiesen oder glaubhaft machen können. Zur Anerkennung der in Rede stehenden Anschaffungskosten als steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben wäre

jedoch nach dem oben Gesagten eine solche Nachweisführung unabdingbar gewesen. Selbst wenn diese Wirtschaftsgüter auch für berufliche Zwecke gedient haben, kann eine nicht nur untergeordnete private Verwendung nicht ausgeschlossen werden. Wegen des Fehlens entsprechender Nachweise über die (nahezu) ausschließliche berufliche Nutzung können daher die strittigen Aufwendungen - entsprechend den dargestellten, vom VwGH entwickelten rechtlichen Grundsätzen - nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden. Die Berufung musste daher insoweit abgewiesen werden."

Auch im vorliegenden Beschwerdefall wurden von der Bf. keinerlei Nachweise über die ausschließlich berufliche/betriebliche Nutzung des iPods vorgelegt, weshalb unter dem Blickwinkel der Ausführungen des Bundesfinanzgerichts, welche zudem der Rechtsprechung des VwGH folgen, die Anerkennung als Arbeitsmittel/Betriebsausgabe zu versagen war. Das Vorbringen unter dem Punkt IV.2. in der Beschwerde basiert nur auf den Angaben der Bf. ohne die getroffenen Ausführungen mittels entsprechender Nachweise zu belegen. Die Parteieneinvernahme (PV) als Beweis anzuführen stellt keinen Nachweis im Sinne der oben zitierten Rechtsprechung dar. Bei der PV handelt es sich lediglich um „die Angaben des Steuerpflichtigen" und darf sich die Abgabenbehörde „bei Überprüfung der Angaben des Steuerpflichtigen betreffend das Ausmaß der betrieblichen/beruflichen Nutzung derartiger Wirtschaftsgüter nicht allein auf die Angaben des Steuerpflichtigen" stützen. Die Versagung der Abzugsfähigkeit des iPods erfolgte daher zu Recht.

VI. Dieser Punkt ist gegenständlich nicht relevant, da er ein in diesem Verfahren nicht beschwerdeanhängiges Jahr betrifft.

VII. Sonstige Anmerkungen der Abgabenbehörde zum Beschwerdeverfahren und zu den Besteuerungsgrundlagen

Im Übrigen wird darauf hingewiesen, dass die Bemessungsgrundlagen der angefochtenen Bescheide, insbesondere die Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer iZm der selbständigen Tätigkeit, mit der (ehemaligen) steuerlichen Vertreterin der Bf. bereits besprochen wurden und von der Abgabenbehörde ein höherer Aufteilungsschlüssel für die Anerkennung der Kosten des Arbeitszimmers im Rahmen der selbständigen Tätigkeit angenommen wurde, als vom steuerlichen Vertreter ursprünglich beantragt.

Abschließend wird noch festgehalten, dass die Erwägungen der Abgabenbehörde in der gegenständlichen Bescheidbegründung allesamt unter Berücksichtigung von einschlägiger Rechtsprechung des BFG sowie des VwGH erfolgten und demnach die aktuelle höchstgerichtliche Gesetzesauslegung der im Beschwerdefall anwendbaren Bestimmungen des Einkommensteuerrechts (insbesondere des § 20 EStG) darstellen. Die Einwände der Bf. basieren auf der Behauptungsebene, entsprechend anderslautende Judikatur oder Kommentarmeinungen sowie allfällige Nachweise, woraus sich insgesamt eine andere rechtliche Würdigung hätte ableiten können, wurden nicht vorgebracht bzw. übermittelt.

Die strittigen Aufwendungen wurden von der Abgabenbehörde im Rahmen der Einkommensteuerbescheide vom 12. Februar 2019 daher in nachfolgender Höhe berücksichtigt:

Veranlagungsjahr 2014:

Arbeitszimmer: € 1.191,95 (in der Beschwerde beantragt: € 5.363,78)

Konzertkarten: € 0 (in der Beschwerde beantragt: € 529,68)

AfA Klavier: € 608,17 (in der Beschwerde beantragt: € 912,25)

AfA iPod: € 0 (in der Beschwerde beantragt: € 203,51)

Rundfunkgebühren: € 0 (in der Beschwerde beantragt: € 179,10)

Reisekosten: € 0 (in der Beschwerde beantragt € 1.268,13)

Die Aufwendungen für das Arbeitszimmer konnten nur im Rahmen der selbständigen Tätigkeit berücksichtigt werden, da diese Kosten im Rahmen der nichtselbständigen Arbeit - siehe die rechtliche Würdigung in der gegenständlichen Begründung - nicht berücksichtigt werden konnten. Die Arbeitsmittel wurden im Rahmen der nichtselbständigen Arbeit berücksichtigt. Eine Aufteilung war für die finale Besteuerung nicht wesentlich, da sich im Ergebnis die gleiche Steuerbelastung ergibt (Anm.: eine Berücksichtigung bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit hat im Ergebnis - sofern ein Gewinn vorliegt - uU sogar einen höheren Gewinnfreibetrag bei den selbständigen Einkünften zur Folge). Die (betragsmäßig geringfügigen) Stromkosten sollten in der KZ 9230 der Erklärung E1a (übrige Betriebsausgaben) bereits enthalten sein. Außerdem wurde bereits ein höherer Prozentsatz für das Arbeitszimmer im Zusammenhang mit der selbständigen Tätigkeit anerkannt, als von der Bf. selbst angegeben, weshalb die im Verhältnis geringeren Stromkosten auch in dieser Form bereits abgedeckt sein sollten.

Von der fertigenden Abgabenbehörde war insgesamt sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Die angeführten Ausführungen sind Bestandteil der oben bezeichneten Bescheide. Ein nach Maßgabe der Rechtsmittelbelehrung zulässiges Rechtsmittel kann nur gegen den Spruch der oben bezeichneten Bescheide, nicht aber gegen die Begründung erhoben werden. Im Übrigen wird auf die entsprechenden Rechtsmittelbelehrungen bzw. Rechtsbelehrungen der ergangenen Bescheide verwiesen.“

Mit Schreiben vom 23. September 2019 stellte der steuerliche Vertreter den **Antrag auf Vorlage zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht (Vorlageantrag)** und ergänzte die Beschwerde wie folgt:

„In der Beschwerdevorentscheidung wird vielfach darauf verwiesen, dass im Hinblick auf die geltend gemachten Ausgabepositionen die Erfahrung des täglichen Lebens dafürsprechen

würde, dass über die beruflich notwendige Auseinandersetzung ein privates Interesse bestehen würde; dies vor dem Hintergrund als Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung iSd §20 Abs 1 Z 2 EStG. Dabei wird jedoch übersehen, dass es im Gegenteil der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht, dass es die private Lebensführung der Beschwerdeführerin vor dem Hintergrund ihres Berufes mit sich bringt, in ihrer Freizeit und Lebensführung anderen Tätigkeiten nachzugehen, als Musik zu hören und zu machen. Ein etwaiger Privatanteil an den in der Bescheidbeschwerde erörterten Punkten ist verschwindend gering. Tatsächlich beinhaltet die Freizeitaktivität der Beschwerdeführerin – wie bei vielen Musikern, deren Instrumente einen erheblichen Übungsaufwand zur Folge haben – sportliche Aktivitäten und insbesondere in Ruhe Lesen als Ausgleich. Insofern lässt sich auch eine klare Trennung zwischen privater und beruflicher Sphäre ersehen.

In rechtlicher Hinsicht lässt sich § 20 EStG entnehmen, dass die Rsp für Ziffer 2 lit a kein generelles bzw absolutes Abzugsverbot ausspricht, wie etwa für Ziffer 3 (Repräsentationsausgaben). So ist die Abzugsfähigkeit dann nicht ausgeschlossen, wenn der betreffende Aufwand – wie hier – nahezu ausschließlich, beruflich veranlasst ist bzw das betreffende Wirtschaftsgut nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird (vgl Koßer/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn(Hrsg), EStG-Kommentar (Mai2018), § 20, Rz 21/2 fmwN der Judikatur).“

Am 8. Oktober 2019 wurde die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Im Bericht zur Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (**Vorlagebericht**) vom 8. Oktober 2019 führte das Finanzamt (FA) aus wie folgt:

„Bezug habende Normen: § 4 Abs. 4 u. § 16 Abs. 1 iVm § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a und lit. d EStG 1988
Sachverhalt: Die Beschwerdeführerin (Bf.) bezog im Jahr 2014 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Korrepetitorin an der Universität *** und als Musikschullehrerin an der Musikschule *** sowie Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Konzertpianistin. Strittig im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ist die Anerkennung von anteilig sowohl als Werbungskosten als auch als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen für ein Arbeitszimmer, für Konzertkarten, für GIS-Gebühren, für ein iPod-Nano, für Reisekosten sowie die Höhe der AfA für ein Klavier. Die geltend gemachten Beträge sowie die jeweils beantragte prozentuelle Berücksichtigung iZm der nichtselbständigen bzw. der selbständigen Arbeit können dem Beschwerdeschriftsatz sowie den bescheidmäßigen Erledigungen der belangten Behörde entnommen werden.

Beweismittel: im elektron. Akt.

Hinsichtlich der Aufwendungen betreffend Arbeitszimmer, GIS-Gebühren, Klavier, iPod-Nano sowie (teilweise) der Konzertkarten für das Jahr 2014 wurden von der Bf. keine Belege übermittelt. Es wurde für das Veranlagungsjahr 2014 ein Ergänzungsersuchen abgefertigt mit dem Ersuchen die geltend gemachten Aufwendungen auch beleghaft nachzuweisen (siehe Beweismittel). Dieser wurde verspätet und nur teilweise beantwortet. Eine vollständige Belegaufstellung aller geltend gemachten Aufwendungen wurde nicht übermittelt. Hinsichtlich

der geltend gemachten Reisekosten für das Jahr 2014 wurden im Anhang zur Beschwerde Belege übermittelt. Die übrigen im elektronischen Steuerakt enthaltenen, von der Bf. übermittelten Belege betreffen Aufwendungen, die im gegenständlichen Beschwerdeverfahren keinen Streitpunkt darstellen, weshalb von der Übermittlung im Rahmen der gegenständlichen Vorlage abgesehen werden konnte.

Stellungnahme: Von Seiten der belangten Behörde wird auf die gesonderte Begründung zur abweisenden Beschwerdevorentscheidung vom 21. August 2019 verwiesen. Den darin getroffenen Ausführungen, insbesondere der angeführten, einschlägigen Judikatur iZm den einzelnen Streitpunkten, hat die Bf. im Vorlageantrag keine substantziellen Einwände entgegengehalten.

Hinsichtlich der geltend gemachten Aufwendungen betreffend das Arbeitszimmer iZm der nichtselbständigen Arbeit, die Konzertkarten, das iPod-Nano sowie die Reisekosten wird von der belangten Behörde festgehalten, dass diese gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a und lit. d EStG schon dem Grunde nach nicht zustehen. Von der belangten Behörde wird sohin beantragt die Beschwerde betreffend Einkommensteuer 2014 als unbegründet abzuweisen.“

In der mündlichen Verhandlung brachte der Vertreter der Bf. wiederholend wie bereits vor der mündlichen Verhandlung im Beschwerdeverfahren vor, der Behördenvertreter nahm an der mündlichen Verhandlung entschuldigt nicht teil. Der ebenfalls anwesende Sohn des Vertreters, der als Rechtsanwalt in der Kanzlei des Vertreters tätig ist, gibt an wie folgt: Der Sohn des Vertreters wisse aus seiner Zeit als Schüler bei seiner Musiklehrerin (der Bf.), dass die Bf. technische Gerätschaften, beispielsweise Aufnahmegeräte (iPods), zu keinem Zeitpunkt im privaten Bereich verwendet habe, sondern lediglich für Probenaktivitäten zum Nachhören und zur amateurmäßigen Aufnahme. Diese Kenntnis habe der Sohn des Vertreters aus seiner Zeit als Schüler der Bf. wiedergegeben.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Mangels widerstreitender Sachverhaltselemente bezieht sich das Gericht in seiner Entscheidung auf den oben wiedergegebenen Verfahrensgang.

Der festgestellte Sachverhalt ergab sich aus den vom Finanzamt elektronisch übermittelten Aktenteilen, die auch Belegkopien im Zusammenhang mit den von der Bf. geltend gemachten Aufwendungen umfassen.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

a) Zu den anteiligen Kosten des im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers

Unstrittig ist, dass das streitgegenständliche Arbeitszimmer im häuslichen Wohnungsverband gelegen ist.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände in der Wohnung nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Bei einer Lehrtätigkeit ist der Mittelpunkt jener Ort, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt. Ähnlich verhält es sich im Fall eines Korrepetitors. Der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit des Korrepetitors liegt in der musikalischen Begleitung anderer Musiker, Sänger, Tänzer oder Schauspieler. Daran ändert sich nichts, wenn wie von der Bf. vorgebracht, eine Übungstätigkeit an den im häuslichen Arbeitszimmer stehenden Klavieren in dem angegebenen zeitlichen Ausmaß erforderlich ist. Der Mittelpunkt der Tätigkeit kann demnach nicht im Arbeitszimmer angesiedelt sein. (VwGH vom 29.01.2003, 99/13/0076)

Die berufliche Tätigkeit einer Konzertpianistin erfordert allerdings ein musikalisches Niveau, welches durch regelmäßige Arbeit am Instrument zu erreichen und zu halten ist. Die Tätigkeit des "Übens und Probens" erschöpft sich nicht im Einstudieren eines bestimmten Stückes oder Programmes für ein konkretes Konzert, sondern erfordert eben ein regelmäßiges und dauerhaft ausgeübtes Spielen des Instrumentes, um die künstlerischen Fertigkeiten zu erhalten und zu steigern. Solcherart kann im Beschwerdefall der Mittelpunkt der Tätigkeit einer Konzertpianistin nach der Verkehrsauffassung an dem Ort angenommen werden, an dem sie die überwiegende Zeit an ihrem Instrument verbringt, im Beschwerdefall in dem in Rede stehenden Arbeitszimmer. (VwGH vom 24.06.2004, 2001/15/0052; 08.05.2003, 2000/15/0176)

In Zuerkennung von 20 % der beantragten, anteiligen Kosten für das Arbeitszimmer hat die Behörde sogar mehr als das von der Bf. angegeben Ausmaß zuerkannt. Die Beschwerde ist in diesem Punkt abzuweisen.

b) Zur Abschreibung des Klaviers

Musikinstrumente sind grundsätzlich als Aufwendungen der privaten Lebensführung nicht abzugsfähig, es sei denn sie stellen Arbeitsmittel dar. Aufwendungen eines Klavierlehrers für

ein Klavier sind dann und insoweit abzugsfähig, als die Nutzung berufsbezogen ist (VwGH 27.5.1999, 97/15/0142).

Die belangte Behörde setzte die Abschreibung für das Klavier mit 60 % als abzugsfähig an. Dies tat sie in freier Beweiswürdigung unter Heranziehung aller von der Bf. eingebrachten Unterlagen. Unter der Prämisse, dass Musikinstrumente grundsätzlich der privaten Lebensführung zuzuordnen sind, liegt es bei der Bf. die Abzugsfähigkeit im beantragten Ausmaß zu beweisen. Aktenkundig hat sich die Behörde mit den Tätigkeiten der Bf. und der damit verbundenen Nutzung des Klaviers auseinandergesetzt und kam so zu einer Anerkennung von 60 %. Dies scheint umso mehr als mit den Umständen vereinbar, da es sich im oben zitierten Erkenntnis beim Bf. lediglich um einen Klavierlehrer handelte, hier aber Tätigkeiten als Klavierlehrerin, Konzertpianistin und Korrepetitorin vorliegen und daher ein größerer Anteil als im zitierten Erkenntnis anerkannt wurde.

c) Zu den Konzertkarten und Programmen

§ 20 Abs. 1 Z. 2 lit a EStG 1988 führt aus, dass Aufwendungen für die private Lebensführung nicht abzugsfähig sind, gleichwohl sie zur Förderung des Berufs des Steuerpflichtigen beitragen. Dadurch soll vermieden werden, dass der Steuerpflichtige aufgrund der Eigenschaft seines Berufs eine Verbindung zwischen privaten und beruflichen Interessen herbeiführt und Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abziehbar machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen. (VwGH 21.09.2005, 2001/13/0241)

Sohin ist den Ausführungen der belangten Behörde zu folgen, wonach ein zu bejahender Aspekt beruflicher Teilveranlassung der Konzertbesuche am gesetzlich statuierten Abzugsverbot gemischt veranlasseter Aufwendungen nichts ändert.

d) Zu den anteiligen Rundfunkgebühren

Bezüglich der Rechtslage hinsichtlich der Beantragung der anteiligen Rundfunkgebühren ist zunächst auf Punkt c) zu verweisen. Wie dort beschrieben, setzt die Abzugsfähigkeit der Rundfunkgebühr voraus, dass die Leistungen des Rundfunks ausschließlich beruflich genutzt werden, andernfalls es sich um einen typischen gemischten Aufwand im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes handelt. (VwGH 21.09.2005, 2001/13/0241 und UFS 24.7.08, RV/0708-W/08)

Sohin sind die Rundfunkgebühren zur Gänze der privaten Lebensführung zuzurechnen, da die Bf. weder beweisen konnte, dass die Nutzung des Radios ausschließlich beruflich erfolgt sei, noch dass ein privates Interesse zur Gänze ausgeschlossen werden könne.

e) Zu den Konzert- und Probereisen

Die Kosten für beruflich veranlasste Reiseabschnitte sind, sofern sie sich von den privat veranlassten Reiseabschnitten klar und einwandfrei trennen lassen, anteilig absetzbar, es sei denn, der berufliche oder der private Anteil wäre zeitlich oder qualitativ völlig untergeordnet. Wenn hingegen (nicht bloß völlig untergeordnete) betriebliche bzw. berufliche und private Veranlassungsbeiträge eine solche Gemengelage, ein solches Ineinandergreifen bewirken, dass eine Trennung nicht möglich ist, kommt der Abzug der Aufwendungen insgesamt nicht in Betracht. (VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197)

Im gegenständlichen Fall ist es nicht möglich eine klare Trennung der Reiseabschnitte zu erkennen, auch hat die Bf. keinen Beweis die ein klare Trennung erkennen lassen erbracht. Die Bf. bezog hinsichtlich der Reisen Unterkunft bei ihrer Mutter und gibt an, auch Freunde während ihres Aufenthalts getroffen zu haben. Trotz der Proben und der CD-Aufnahme ist eine klare Trennung in beruflichen und privaten Bereich nicht möglich, woraus folgt das die Reisekosten nicht abzugsfähig sind.

f) Zu AfA (Abschreibung) iPod

Im Zusammenhang mit der Geltendmachung der Aufwendungen für den iPod wird bereits in der o.a. BVE auf ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 4. März 2014, RV/5100885/2011, verwiesen, aus dem hervorgeht, dass Aufwendungen für iPods (MP3-Player) usw. grundsätzlich unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 fallen.

Ein iPod (MP3-Player) und zum Abspielen von Musik auf diesem Gerät verwendbare Lautsprecherboxen sind typischerweise Geräte, die (auch) für Hobby und Freizeit Verwendung finden und der privaten Sphäre zuzurechnen sind. Dies gilt auch dann, wenn für private Zwecke weitere solche Geräte vorhanden sind, weil dies die Privatnutzung des strittigen Gerätes nicht von vornherein ausschließt. Eine Privatnutzung der besagten Geräte in einem nicht unerheblichen Ausmaß ist daher nach der Lebenserfahrung naheliegend. Die behauptete ausschließliche berufliche Nutzung nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen wäre Sache der Bf. gewesen, dies ist jedoch nicht erfolgt. Selbst wenn diese Wirtschaftsgüter auch für berufliche Zwecke gedient haben, kann eine nicht nur untergeordnete private Verwendung nicht ausgeschlossen werden. Wegen des Fehlens entsprechender Nachweise über die (nahezu) ausschließliche berufliche Nutzung können daher die strittigen Aufwendungen - entsprechend den dargestellten, vom VwGH entwickelten rechtlichen Grundsätzen - nicht als Betriebsausgaben/Werbungskosten anerkannt werden.

Aus den diesbezüglichen Ausführungen des Sohnes des Vertreters, der auch in der Kanzlei des Vertreters als Rechtsanwalt tätig ist, im Rahmen der mündlichen Verhandlung, dass die Bf. das iPod ausschließlich für berufliche Zwecke verwendet habe, was er aus der Zeit als Schüler (Klavier) bei der Bf. wisse, kann für das Beschwerdebegehren der Bf. schon deshalb nichts

gewonnen werden, zumal der Sohn des Vertreters selbst ausführte, dass sein diesbezügliches Wissen eben aus der Zeit als er Klavierschüler bei der Bf. war, stamme. Die Klavierstunden als Schüler bei der Bf. sind jedoch lediglich sehr eingeschränkte Zeiträume und umfassen naturgemäß nicht die Privatzeit sowie die Zeiten der sonstigen beruflichen Tätigkeit der Bf. Darüber hinaus erscheint es dem Bundesfinanzgericht nicht dem allgemeinen Erfahrungsgut entsprechend zu sein, dass Schüler über die Nutzung von Geräten wie iPods durch ihre LehrerInnen, die üblicherweise dem privaten Bereich zuzuordnen sind, bis ins kleinste Detail genau Bescheid wissen sollten.

Demgemäß sind die diesbezüglichen Ausführungen des Sohnes (RA) des Vertreters für das Beschwerdebegehren der Bf. nicht zielführend, zumal diese Ausführungen des Sohnes (RA) des Vertreters eine ausschließliche oder auch nur nahezu ausschließliche berufliche Nutzung des iPods durch die Bf. weder nachweisen noch glaubhaft machen können.

In diesem Zusammenhang ist daher nicht mehr relevant, ob der als Rechtsanwalt (auch in der Kanzlei des Vertreters) tätige Sohn des Bf. überhaupt im Beschwerdejahr (noch) Schüler bei der Bf. war. Darüber hinaus wird auf die ausführliche Begründung in der o.a. BVE, die Vorhaltscharakter hat, hingewiesen.

Die Beschwerde ist daher in diesem Beschwerdepunkt abzuweisen.

Ad Beschwerdesache insgesamt:

Insgesamt wird auf den Vorhaltscharakter der o.a. ausführlich begründeten Beschwerdeentscheidung hingewiesen. Die Bf. brachte dagegen keine substantiierten Vorbringen ein, die den Beschwerdebegehren zum Erfolg verhelfen hätten können.

Darüber hinaus wird auf die ausführliche Begründung des Finanzamtes in der o.a. BVE sowie die Stellungnahme des Finanzamtes im o.a. Vorlagebericht im Zuge der Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht (BFG) verwiesen, und diese Ausführungen des Finanzamtes sind auch ausdrücklich Teil der Begründung des gegenständlichen Erkenntnisses des Bundesfinanzgerichts.

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Nichtzulassen der 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 gegenständliche Erkenntnis der Gesetzeslage sowie der hL und hRspr folgt, ist die Revision an den Verwaltungsgerichtshof nicht zulässig. Eine über den Individualfall hinaus relevante Rechtsfrage liegt nicht vor.

Wien, am 31. Dezember 2025