



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Zeitlhofer Franz und die weiteren Mitglieder HR Dr. Astrid Binder, Mag. Christiane Riel-Kinzer und Mag. Karl Snieder im Beisein der Schriftführerin Anita Eberhardt über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Kullnig & CO Steuerberatungs KG, 8043 Graz, Mariatroster Straße 87a, vom 17. Oktober 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 13. Juli 2005 betreffend Einkommensteuer 2003 nach der am 4. Mai 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) ist als Musiker und Komponist selbständig tätig. Aus einem Dienstverhältnis mit der Diözese Graz-Seckau und als Lehrbeauftragter an der Kunstuniversität erzielt er Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit.

In einer Beilage zu seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 beantragte er die Anerkennung von Betriebsausgaben bzw. erhöhten Werbungskosten, die er anteilmäßig (Anteil Betriebsausgabe 4,34%, Anteil Werbungskosten 95,66%) zuordnete.

Die einzelnen Ausgaben teilte der Bw. wie folgt auf:

Telefonkosten	849,06
Fachliteratur	628,76
Arbeitsmittel	1.807,89
Reparatur Saxophon	921,94
Bürobedarf	37,91
Porto	37,40
Eintrittskarten	144,00
Steuerberatungskosten	672,00
Afa	2.481,85
Summe	7.580,80
davon BA 4,34%	329,01
davon WK 95,66%	7.251,80

Weiters beantragte der Bw. die Anerkennung von Subhonoraren in Höhe von 2.700 Euro als Betriebsausgaben.

Die Veranlagung erfolgte mit Bescheid vom 4. Juni 2004 erklärungskgemäß.

In der Folge kam es zu einem aufwändigen Ermittlungsverfahren durch das Finanzamt. Im Zuge dieses Verfahrens wurden vom Bw. sowohl eine Aufstellung der berechtigten Einkünfte aus selbständiger Arbeit als auch der berechtigten Werbungskosten nachgereicht.

Berechtigte Betriebsausgaben

Telefonkosten	849,06
Fachliteratur	628,76

Arbeitsmittel	0,00
Bürobedarf	37,91
Porto	37,40
Eintrittskarten	144,00
Steuerberatungskosten	672,00
AfA	2.574,04
Subhonorar	2.700
Fahrtkosten	4.173,48
Summe	11.816,65

Berichtigte erhöhte Werbungskosten wurden vom Bw. in Höhe von 2.549,31 Euro beantragt. Diese setzen sich aus Arbeitsmittel in Höhe von 1.807,89 Euro und Fahrtkosten in Höhe von 741,42 Euro zusammen.

In der Folge erließ das Finanzamt im wieder aufgenommenen Verfahren den nunmehr bekämpften Bescheid vom 13. Juli 2005. Darin wurden die geltend gemachten Betriebsausgaben für Fachliteratur und Eintrittskarten nicht anerkannt. Die beantragten Arbeitsmitteln wurden um 1.485,23 Euro vermindert, mit der Begründung, sie stellen Wirtschaftsgüter dar, die typischerweise einem privaten Bedürfnis dienen. Begründend wurde weiters ausgeführt, dass laut Vorhaltsbeantwortung die Subhonorare im Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit stehen und bei diesen in Ermangelung von Werbungskosten (Aufwendungen zur Sicherung und Erhaltung der Einkünfte) nicht berücksichtigt werden können.

Dagegen erhob der Bw. Berufung und stellte gleichzeitig den Antrag auf Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Er wandte sich gegen die Nichtanerkennung von Ausgaben für Fachliteratur, Arbeitsmittel, CD's, CD-Rohlinge, Videobänder bzw. Subhonorare, die ausschließlich für betriebliche Zwecke bzw. im Rahmen der Ausübung seiner Dienstverhältnisse bezahlt worden seien, als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten.

Im Einzelnen führte er aus, dass es sich bei den geltend gemachten Ausgaben für Bücher meist um Literatur handle, die er für seine Kompositionstätigkeit verwende. Als Grundlage für

seine Kompositionen verwende er literarische Vorlagen, um daraus einzelne Gedichte oder Texte zu vertonen. Weiters führte er aus, dass im Steuerrecht immer wieder von den Bedürfnissen des "durchschnittlichen Steuerpflichtigen" ausgegangen werde. Werke von Bernhard, Schmidt oder Rühm stellten seiner Ansicht nach sicher keine Werke dar, die die Mehrheit der österreichischen Steuerpflichtigen lese.

Zu der Nichtanerkennung von Arbeitsmitteln brachte er vor, dass er für seinen Unterricht an der Universität für Musik und darstellende Kunst spezielle Klangbeispiele von der Musik des Mittelalters bzw. Renaissance ausgehend bis zur Moderne benötige. Da die Universität für Musik und darstellende Kunst Graz dem Bw. diese Hörbeispiele nicht zur Verfügung stellen könne, sei er gezwungen gewesen, diese selbst zu kaufen. Die entsprechenden CDs seien von ihm im Unterricht für Höranalysen und als Beispiele eingesetzt worden. Als Unterrichtsmaterial seien auch Ausschnitte von diversen CDs auf Rohlinge gebrannt worden, um bei Höranalysen die Ausschnitte unmittelbar hintereinander spielen zu können.

Zu den nicht anerkannten Ausgaben für Subhonorare führte der Bw. aus, dass es sich dabei um Werbungskosten handle, die im Rahmen seines Dienstverhältnisses mit der Diözese Graz–Seckau anfallen. Im Rahmen dieses Dienstverhältnisses betreue er einige Projekte. In Absprache mit dem Dienstgeber sei es ihm erlaubt, sich bei Terminkollisionen oder als Hilfestellung durch geeignete Personen (in seinem Fall von Herrn K.) vertreten bzw. diese Arbeiten auch durch eine Ersatzperson durchführen zu lassen. Diese so genannten Subhonorare dienten somit der Sicherung und Erhaltung der Einkünfte, da ohne Mithilfe von Herrn K. das Dienstverhältnis möglicherweise von Seiten des Dienstgebers beendet worden wäre und die Einnahmen dem Bw. nicht zugeflossen wären. Herr K. übernahm Arbeiten des Bw. und betreute für ihn einige Projekte bzw. erledigte gewisse Vorbereitungshandlungen. Da Herr K. diese Einnahmen versteuere, wäre es ein Verstoß gegen das Gleichheitsprinzip, wenn diese Zahlungen beim Bw. keine Werbungskosten darstellten.

Es bestehe für Aufwendungen, die ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich oder beruflich verwendet würden gemäß EStR kein Aufteilungsverbot. Die genannten Beträge für Betriebsausgaben und Werbungskosten seien ausschließlich betrieblich bzw. beruflich veranlasst und betreffen die Tätigkeit als Musiker, Komponist bzw. als Lehrender und Projektmanager.

Mit Vorhalt vom 16. Jänner 2006 hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz den Bw. aufgefordert die Fachliteratur und die Arbeitsmittel betreffend, die Berufsbezogenheit im Einzelnen, unter Aufschlüsselung der jeweiligen Kosten, darzutun. Die geltend gemachten Subhonorare betreffend, wurde der Bw. darauf hingewiesen, dass seine dazu getätigten Ausführungen eher für das Vorliegen eines Werkvertragsverhältnisses sprechen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 7. März 2006 übermittelte der Bw. zusammen mit den Originalrechnungen eine genaue Aufgliederung der Ausgaben für Fachliteratur und Arbeitsmittel:

Fachliteratur:

Thomas Bernhard	Verstörung, Gehen und Holzfällen, und seine Lebensmenschen
D.Carey	Aufbruch ins Unbekannte
Böhmer	Sternstunde der Literatur
Kürthy	Herzprung
Martynkewicz	Bilder und EinBILDungen
Dt.Theatermuseum	Dramenlexikon 1992, Register z. Dramenlexikon
Heister/Zenck/Peterson	Musik im Exil
Aristoteles	Poetik
Dostojewskij	Der Grossinquisitor, die Brüder Karamasov
Gerhard Rühm	um zwölf uhr ist es
Josef Winkler	Natura morta
Gambero R	Vini d´italia
Arno Schmidt	Das steinerne Herz, Seelandschaft mit Pocahontas, Werkgruppe IV, Vorläufiges zu Zettel`s Traum
Milesier, Pythagoreer	Vorsokratische philosophische Texte
Zenon, Empedokles	Vorsokratische philosophische Texte
Pynchon, Thomas:	Mason & Dixon, Die Versteigerung von Nr. 49, V.
Aischylos	Dramen und Fragmente
R.Schrott	Tropen
E.Segre	Die grossen Physiker
Karl Kröber	Ein Esel lese nie
Dillard J	Suraks Seele

Im Einzelnen führte der Bw. aus, das Werk "der Fürst" (Textvertonung von Literatur) beruhe auf einem Text von Thomas Bernhard. Als weitere Grundlagen für weitere Textvertonungen wurden verschiedene Autoren, zB Arno Schmidt, Gerhard Rühm oder "Griechen"

herangezogen. Als Grundlage für seine Kompositionen verwende er literarische Vorlagen, um daraus einzelne Texte oder Gedichte zu vertonen. Konkret beschrieb der Bw.: *"Um sich mit einem Dichter zu identifizieren bzw. aus einem Text ein musikalisches Werk schaffen zu können, reicht es nicht aus, nur ein Werk eines Autors zu lesen. Meist entsteht erst durch das Lesen und Bearbeiten von mehreren Büchern eines Autors eine Vorstellung der Musik, die zu einer Komposition führt."*

Zur Streitfrage die *Arbeitsmittel* betreffend führte der Bw. ergänzend aus, dass er die CDs, CD-Rohlinge oder Videokassetten ausschließlich für betriebliche bzw. berufliche Zwecke im Unterricht auf der Hochschule verwende. Für den Unterrichtsgegenstand "Improvisation und Musikanalyse" habe er entsprechende CDs als Klangbeispiele, vor allem im Bereich des Jazz kaufen müssen. In der Musikanalyse sei es aber auch notwendig, Vergleiche zwischen "Klassikern" und aktuellen Arrangements des 20. bzw. 21. Jhd. zu ziehen (CD Manilow, CD Stevie Wonder). "Es sei leicht nachzuvollziehen, dass für einen Menschen wie den Bw., der im Unterricht an der Hochschule, in der Vorbereitungsphase für die Unterrichtseinheiten, als ausführender Musiker und als Komponist ständig von Musik umgeben ist und daher im privaten Bereich nicht ständig weiter Musik hört".

In einer Beilage wurden die von ihm geltend gemachten CDs aufgelistet und belegmäßig genau nachgewiesen.

Vom geltend gemachten Gesamtbetrag in Höhe von 1.485,29 Euro entfielen dabei 1.421,34 Euro auf CDs und 63,95 Euro auf Videobänder und CD-Rohlinge.

Bei den CDs handelt es sich im Wesentlichen um folgende Komponisten:

Eric Dolphy, Morton Feldmann, JS Bach, Beat Furrer, Helge Schneider, John Cage, Bernhard Lang, Helmut Lachenmann, Guillaume Dufay, Carlo Gesualdo, Manilow und Stevie Wonder.

Zur Frage der *Subhonorare* brachte der Bw. in dieser Vorhaltsbeantwortung vor, dass er im Rahmen eines Dienstverhältnisses Projekte und Konzertabende betreue. In Absprache mit seinem Dienstgeber sei es ihm erlaubt, bei Terminkollisionen oder als Hilfestellung sich durch Herrn K. vertreten, bzw. gewisse Hilfsarbeiten durch diesen durchführen zu lassen.

Im Rahmen seines Dienstverhältnisses auf der Hochschule für Musik und darstellende Kunst müsse er sehr viele Prüfungsarbeiten korrigieren. Wenn nun in diesem Prüfungszeitraum gleichzeitig Veranstaltungen stattfinden, übernehme Herr K. Hilfsarbeiten für den Bw.. Herr K. betreue für den Bw. diese Veranstaltungen bzw. erledige gewisse Vorbereitungsarbeiten für Konzertabende. Als Ausgleich für dieses Tätigwerden erhält Herr K. vom Bw. sozusagen Aufwandsentschädigungen. Damit werde von Seiten des Bw. sicher gestellt, dass die von ihm geschuldete Arbeitsleistung ordentlich und zeitgerecht vollbracht werde. Sein Dienstverhältnis

sei nicht auf 40 Stunden ausgerichtet. Auf Grund der geschuldeten Arbeitsleistung mit Konzeption, Vorbereitung und Durchführungshandlungen für eine Konzerreihe schulde er die Arbeitsleistung, sei aber nicht an starre Dienstzeiten gebunden.

Auch wenn die gelebte Praxis dieses Dienstverhältnisses (kreative Arbeit in Verbindung mit Organisationstätigkeiten) nicht dem typischen Bild eines Dienstverhältnisses (fixe Bürozeiten, Anwesenheitspflicht, Weisungsgebundenheit, eingebunden in die Organisationsstruktur des Dienstgebers, Verwendung der Arbeitsmittel des Dienstgebers) entspreche, stellten die bezahlten Aufwandsentschädigungen Ausgaben dar, die der Sicherung und Erhaltung der Einkünfte des Bw. dienen.

Als Beilage legte der Bw. zu diesem Streitpunkt nochmals die Honorarnoten des Herrn K. für die Monate Jänner bis September 2003 vor, worin er monatlich 300 Euro in Rechnung stellte.

In der am 4. Mai 2006 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde von der steuerlichen Vertreterin des Bw. zur betrieblichen Veranlassung der Literaturkosten ergänzend ausgeführt, dass die musikalischen Werke auf Grund eines Siebprozesses entstehen, wobei das Textvolumen schrittweise eingeschränkt werde und ein intensiver Arbeitsaufwand notwendig sei. Dabei würden auch biographische Darstellungen benötigt, die das notwendige Umfeld bieten. Diese Arbeitsweise betreffe nicht nur ein Werk, sondern weite Schaffensbereiche eines Autors. So habe der Bw. unter anderem philosophische und politische Texte (Originale und Übersetzungen der Antike) bearbeitet bzw. zusammengestellt und in Beziehung zu setzen versucht. Für die Tätigkeit des Bw. sei es auch von hohem Interesse gewesen, ein mathematisch sprachliches Werk über Palindrome (das sind in beide Richtung lesbare Sätze) zu studieren, zu denen es auch Bezüge in der Musik gäbe (zB. Kanons).

Hinsichtlich der Arbeitsmittel betreffend die Lehrtätigkeit des Bw. sehe er die berufliche Veranlassung dadurch begründet, dass von der Universität solche Arbeitsmittel nicht zur Verfügung gestellt werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 zählen Ausgaben für Arbeitsmittel zu den Werbungskosten.

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des

Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden.

Diese Bestimmung 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 (VwGH 27.3.2002, 2002/13/0035 und die dort zitierte Judikatur).

1. Fachliteratur:

Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung ist eine typisierende Betrachtungsweise derart anzuwenden, dass nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung als allein erheblich angesehen werden muss. Als Ergebnis dieser gebotenen typisierenden Betrachtungsweise hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung daran festgehalten, dass die Anschaffung von Werken der Literatur, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist, nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung begründet (vgl. VwGH 9.10.1991, 88/13/0121, sowie die weitere, bei Doralt, EStG⁴, § 20 Tz 163 Stichwort "Literatur" angeführte Judikatur).

Der Umstand, dass aus der Literatur Anregungen und Ideen für die betriebliche und berufliche Tätigkeit gewonnen werden können, bewirkt nicht eine hinreichende Zurückdrängung der privaten Mitveranlassung (VwGH 29.9.2004, 2000/13/0156, und VwGH 30.1.2001, 96/14/0154).

Strittig ist die steuerliche Behandlung der oben aufgelisteten Literatur. Wie aus den diesbezüglichen Ausführungen des Bw. zu entnehmen ist, dienten ihm diese literarischen Vorlagen, Texte oder Gedichte als Inspiration. Daraus lässt sich jedoch nicht ableiten, - und ist aus der zum größten Teil Standardwerke beinhaltenden Auflistung auch nicht zu entnehmen - dass es sich um spezifische Fachliteratur, ohne Anziehungskraft für die Allgemeinheit handelt.

Die Behauptung, er glaube nicht, dass die von ihm geltend gemachten Werke von der Mehrheit der österreichischen Steuerpflichtigen gelesen werden, vermag jedoch nicht darzutun, dass diese Werke nach Art, Inhalt, Umfang und Bedeutung ausschließlich oder nahezu ausschließlich nur die Berufsgruppe des Bw. ansprechen.

Im Zuge der mündlichen Verhandlung wurde der Bw. aufgefordert darzutun, weshalb seiner Ansicht nach die geltend gemachten Werke, nicht von allgemeinem Interesse seien. Das fehlende Interesse der Allgemeinheit sah der Bw. durch den Schwierigkeitsgrad dieser Literatur gegeben.

Der unabhängige Finanzsenat stimmt insofern mit dem Bw. überein, dass es sich um anspruchsvolle Literatur handelt. Diese Tatsache schränkt zwar den Leserkreis ein, stellt jedoch keinen Grund dar, diesen Werken die Anziehungskraft für einen nicht abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad abzusprechen. Aus der Komplexität dieser Literatur ergibt sich nicht, dass diese nur auf die spezifischen beruflichen Bedürfnisse des Bw. abstellt.

Eine weiter detaillierte Auseinandersetzung mit dem Inhalt der einzelnen Werke erübrigte sich, da es sich um mehr oder weniger bekannte Werke der (Welt)Literatur handelt. Das Interesse der Allgemeinheit an den einzelnen Werken wird zugegebenermaßen unterschiedlich, aber sicher nicht auf die Berufssparte des Bw. beschränkt sein. Es ist auch nicht erkennbar, weshalb zum Verständnis dieser Werke fachspezifische Vorkenntnisse in einem Ausmaß erforderlich sein sollten, dass diese jede Anziehungskraft für der Allgemeinheit entbehren (vgl. VwGH 29.9.2004; 2000/13/0156). Nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass die vom Bw. geltenden gemachten Aufwendungen ein in der privaten Lebensführung üblicherweise begründetes Ausmaß bei weitem überschritten haben.

2. Arbeitsmittel (CDs, Videobänder, Rohlinge)

Vom unabhängigen Finanzsenat wird im vorliegenden Fall keineswegs in Abrede gestellt, dass die geltend gemachten Tonträger (CDs) dazu dienen, die Tätigkeit des Bw. als Lehrbeauftragter zu fördern.

Aber auch diesbezüglich hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung festgestellt, dass Tonträger, weil sie eine Teilnahme am Kulturleben vermitteln, in nicht bloß völlig untergeordnetem Ausmaß jedenfalls auch die private Lebensführung betreffen. Die Aufwendungen für die Anschaffung von Tonträgern seien daher nicht abzugsfähig, weil die Anteilnahme am Kulturleben dem Bereich der Lebensführung zuzuordnen sei, mag sie auch Inspiration für die Berufstätigkeit erbringen (vgl. VwGH 19.7.2000, 94/13/0145, und vom 16.10.2002, 98/13/0206). Auch ein konkreter Einsatz eines Tonträgers zu beruflichen Zwecken nimmt diesem nicht die Eignung, seinem Eigentümer nach dessen Wahl in beliebiger Weise für den privaten Gebrauch zur Verfügung zu stehen (VwGH 27.3.2002, 2002/13/0035).

Daran ändert auch nichts die Tatsache, dass die jeweiligen Aufwendungen für bestimmte Projekte des Bw. notwendig gewesen wären und von ihm ausschließlich oder nahezu ausschließlich für diese Tätigkeiten von ihm getätigt worden wären, weil nicht die konkrete tatsächliche, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung entscheidend ist (vgl. VwGH 19.7.2000, 94/13/0145).

Aber auch die Anschaffung von Karten und Stadtplänen, die von allgemeinem Interesse sind und typischerweise der privaten Bedürfnisbefriedigung dienen, ist stets auch privat veranlasst (vgl. VwGH 25.10.1994, 94/14/0014).

Die Aufwendungen für CD Rohlinge und Videobändern stellen Arbeitsmittel dar und können in der beantragten Höhe von 63,95 Euro als Werbungskosten nach § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 Anerkennung finden.

Die beantragten Werbungskosten erhöhen sich somit von 1.064,08 Euro auf 1.128,03 Euro.

3. Subhonorare

Im Erkenntnis vom 27. Juni 1989, 88/14/0112, hat der Verwaltungsgerichtshof die Auffassung vertreten, dass Aufwendungen, die einem Arbeitnehmer dadurch erwachsen, dass er einen Teil seiner dienstlichen Obliegenheiten von einer dritten Person erfüllen lässt, mit der Erfüllung der dienstlichen Obliegenheiten, die grundsätzlich persönlich zu erfolgen hat, nicht unmittelbar, sondern nur mittelbar, zusammenhängen und daher in der Regel keine Werbungskosten darstellen.

Dazu wurde im Konkreten ausgeführt:

"Gemäß § 47 Abs. 3 EStG 1972 (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Die Umschreibung der aus einem Dienstverhältnis resultierenden Pflichten des Arbeitnehmers macht deutlich, dass es einem Arbeitnehmer grundsätzlich verwehrt ist, sich zur Erfüllung der ihm obliegenden Aufgaben einer dritten Person zu bedienen bzw. sich durch eine solche vertreten zu lassen. Dieser Grundsatz gilt unabhängig davon, welche Qualifikation der Arbeitnehmer aufweisen muss. Ebenso wie ein Lehrer nicht befugt ist, die Verbesserung von Prüfungsarbeiten seiner Ehefrau zu überlassen, ebenso steht es einer Schreibkraft nicht frei, die von ihr zu schreibenden Schriftstücke von dritter Seite schreiben zu lassen.

Nun mag es zwar vorkommen, dass Arbeitnehmer ungeachtet dieser Grundsätze bei Ausübung ihrer Tätigkeit die Hilfe dritter Personen entgeltlich in Anspruch nehmen. Der Aufwand, der ihnen dadurch erwächst, gehört jedoch regelmäßig nicht zu den Werbungskosten, weil es an dem hierfür notwendigen unmittelbaren wirtschaftlichen

Zusammenhang mit der Erzielung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit fehlt. Ein solcher Zusammenhang kann nämlich nur bei Aufwendungen angenommen werden, die dem Arbeitnehmer durch die persönliche Ausübung seiner Tätigkeit erwachsen (zB Fahrtkosten und Reisekosten, Aufwendungen für Arbeitsmittel), oder die mit dieser persönlich ausgeübten Tätigkeit im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (zB Fortbildungskosten). Aufwendungen, die einem Arbeitnehmer jedoch dadurch erwachsen, dass er einen Teil seiner dienstlichen Obliegenheiten von einer dritten Person erfüllen lässt, hängen mit der Erfüllung der dienstlichen Obliegenheiten, die wie bereits erwähnt, grundsätzlich persönlich zu erfolgen haben, nicht unmittelbar, sondern nur mittelbar zusammen.

Ausnahmen von diesem Grundsatz werden in solchen Fällen zum Tragen kommen, in denen der Arbeitnehmer seine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen in einem Maße gestalten kann, dass die Tätigkeit bereits einer selbständigen Erwerbstätigkeit nahe kommt, und er insbesondere die Möglichkeit hat, durch vermehrten Einsatz von Arbeitskraft und daher auch durch die Mithilfe dritter Personen seine Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit wesentlich zu steigern, wie dies zB bei nichtselbständigen Handelsvertretern der Fall sein kann, bei denen die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vornehmlich aus Provisionszahlungen bestehen. Auch in besonders gelagerten Fällen, in denen der Arbeitgeber vorrangig eine bestimmte Leistung honoriert und nicht daran interessiert ist, ob diese Leistung zur Gänze vom Arbeitnehmer persönlich erbracht wird (zB Hausbesorgerleistungen), können Aufwendungen, die einem Arbeitnehmer dadurch erwachsen, dass er sich zwecks Erfüllung des Arbeitsauftrages der Mithilfe anderer Personen bedienen muss, Werbungskosten darstellen."

Von beiden Ausnahmefällen kann im vorliegenden Fall jedoch nicht ausgegangen werden. So wird vom Bw. nur behauptet, "es sei nicht gewährleistet, ob das Dienstverhältnis nicht möglicherweise beendet worden wäre und ihm die Einnahmen nicht mehr zugeflossen wären, wenn diese Hilfstätigkeiten von Herrn K. nicht für ihn durchgeführt worden wären." Dass sich die, eine spezielle Ausbildung und persönliche Fähigkeit voraussetzende Tätigkeit des Bw. nicht mit einer Hausbesorgerleistung vergleichen lässt, braucht nicht weiter ausgeführt zu werden.

Würde man im vorliegenden Fall zu der Überzeugung - was vom Bw. entschieden von sich gewiesen wird - kommen, es liege ein Werkvertragsverhältnis vor, ist es auch dann nicht vorstellbar, dass seine spezielle Tätigkeit, die sowohl eine besondere Ausbildung als auch Begabung voraussetzt, vertretbar ist.

Die Behauptung des Bw., sich bei Terminkollisionen oder Korrekturarbeiten vertreten lassen zu müssen, konnte dabei nicht überzeugen. Dies wäre auch bei dem wie in seiner Vorhaltsbeantwortung beschriebenen freien zeitlichen Rahmen kaum vorstellbar.

Auch die monatlich pauschalen Zahlungen in gleich bleibender Höhe ließen sich nicht mit dem Argument der "Terminkollision" erklären. Aus den gleichlautenden Honorarnoten könnte man auch nicht auf den monatlichen Leistungsinhalt –oder umfang schließen. Diesbezüglich würde die mangelnde Konkretisierung gegen die Anerkennung dieser Zahlung sprechen (vgl. dazu VwGH 30.1.2001, 96/14/0154).

Es war somit wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 10. Mai 2006