

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag.<sup>a</sup> Ingrid Enengel in der Beschwerdesache Bf., Adresse1, gegen die Bescheide des FA Klagenfurt vom 09.01.2007 betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2004 sowie den Bescheid vom 13.12.2007 betreffend Einkommensteuer 2005 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2005 wird Folge gegeben.

Die Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2005 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Das Einkommen 2001 beträgt S 874.300,00/€ 63.537,86. Die Abgabenschuld an Einkommensteuer 2001 beträgt S 76.268,00/€ 5.542,61.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Der Bf. war seit 1966 Angestellter beim Dienstgeber1 mit einer Vollbeschäftigung von 40 Wochenstunden.

Ab September 1992 hatte der Bf. ein zweites Vertragsbedienstetenverhältnis mit dem Institut (in weiterer Folge „Institut“) als Lehrer für das Fach „Musik“. Das Ausmaß der Beschäftigung war vorerst durch die Zahl der geleisteten Stunden nach Maßgabe der angemeldeten Schüler bestimmt. Ab 20.03.2007 erhielt der Bf. eine Vollbeschäftigung als Lehrer am Institut inklusive 10 Überstunden für Aufnahmen. Ende 2006 kündigte er das erste Vertragsbedienstetenverhältnis.

Seit 1986 führte der Bf. ein Tonstudio vorerst an einem anderen Ort. 1992 verlegte er es an das Institut. Seit seiner Pensionierung per 31.05.2012 führt der Bf. das Tonstudio (im Institut) nicht mehr.

In den **Steuererklärungen 2001 bis 2005** wies der Bf. neben seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit aus dem Tonstudio folgende Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus, die vorerst für die Jahre 2001 bis 2003 erklärungsgemäß veranlagt wurden:

in €	2001	2002	2003
Einnahmen	15.346,32	5.580,67	1.690,00
AfA	6.423,78	6.058,79	6.039,42
Reise- und Fahrtspesen	1.709,79	1.424,00	1.424,00
Zinsen	4.622,47	5.412,74	6.914,94
übrige Aufwend.	3.372,02	8.449,08	2.207,64
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 781,74	- 15.763,94	- 14.896,00

in €	2004	2005
Einnahmen	5.066,67	6.124,00
AfA	6.494,26	5.695,57
Reise- und Fahrtspesen	1.424,00	1.424,00
Zinsen	7.012,80	3.518,79
übrige Aufwend.	9.525,16	2.019,09
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 19.389,55	- 6.533,45

Im Zuge einer die Jahre **2001 bis 2004 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung** qualifizierte der Prüfer den Betrieb des Tonstudios als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei iSd § 1 Abs. 1 LVO. Den Studenten und den Teilnehmern am Kurs Musik1 sei das digitale Tonstudio des Bf. durchgehend zur Verfügung gestanden. Im Zeitraum 1986 bis 2004 habe er aus dem Tonstudio Verluste von rd. € 210.000,00 erzielt, wobei er seit 2000 keine nennenswerten Umsätze mehr getätigt habe. Als Gründe für die seit einigen Jahren stark rückläufigen Umsätze habe der Bf. die gesundheitlichen Probleme (Tinitus in beiden Ohren sowie eine Ohrenoperation), die zeitlichen Probleme (Vollbeschäftigt im Verwaltungsbereich und Teilzeit-Musiklehrer), die ganztägige Bereitstellung des Studios für die Studenten des Instituts und die Lärmbelastung während des Studienbetriebs aufgrund des laufenden Gesangs- und Instrumentalunterrichts in den Nebenräumen angeführt.

Der Bf. habe seit Anbeginn der Tätigkeit mit Ausnahme des Jahres 1999 Verluste erwirtschaftet. Von 1992 bis 2004 habe er fremdfinanzierte Investitionen in Höhe von € 123.000,00 € getätigt. Der Kreditstand per 31.12.2004 habe rd. € 83.000,00 betragen, die jährliche Zinsbelastung liege zwischen € 5.000,00 und € 6.000,00, ebenso die sonstigen jährlich anfallenden Ausgaben. Alleine die Fixkosten hätten in der Vergangenheit stets die Einnahmen überschritten.

Das monatliche Umsatzvolumen von € 3.000,00 der im Zuge der im Prüfungsverfahren vorgelegten Prognoserechnung sei unrealistisch. Das Ziel einer künftigen Umsatzsteigerung um mehr als das Sechsfache - erzielte Umsätze in den Jahren 2005 netto € 6.000,00 und 2006 netto € 7.800,00 - sei nicht erreichbar. Laut Aussage des Bf. sei aufgrund der stetigen Entwicklung der Technik im Vergleich zur Vergangenheit nur mehr ein Fünftel der seinerzeitigen Preise je Aufnahme und Produktion erzielbar. Auch die Annahme in der Prognoserechnung, in den nächsten zehn Jahren nichts zu investieren, erscheine unrealistisch, erfordere doch die Konkurrenzfähigkeit einen bestimmten Mindeststandard.

Von einer intensiven Wirtschaftsführung des Betriebes könne nicht gesprochen werden, da der Bf. das Tonstudio nur nebenberuflich führe. Die nebenberufliche Ausübung als eine der Verlustursachen würde zumindest bis zur Pensionierung des Bf. bestehen. Die Bp verneine die Gewinnerzielungsabsicht und ein Gesamtgewinnerzielungsstreben des Bf. Die Verluste seien ertragsteuerlich nicht anzuerkennen. Bezüglich der Umsatzsteuer komme § 6 LVO zum Tragen.

Das Finanzamt erließ (im gemäß § 303 Abs. 4 BAO berichtigten Verfahren) entsprechende **Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2004 vom 09.01.2007.**

In der Berufung - nunmehr **Beschwerde** genannt - gegen die **Einkommensteuerbescheide 2001 bis 2004** brachte der Bf. vor, dass die selbstständige Betreibung des Tonstudios eine Bedingung gewesen sei, um die Dienststelle als Lehrer am Institut zu erhalten. Aufgrund der Qualifikation der Selbständigkeit habe der Bf. für seine berufliche Tätigkeit als Lehrer keine andere Qualifikation, wie z. B. einen Hochschulabschluss vorweisen müssen. Aus diesen Gründen könne die Tätigkeit nur unter § 1 Abs. 3 LVO fallen.

Im **Schreiben vom 23.04.2007** führte der Bf. ergänzend aus, dass die wegen diverser gesundheitlicher Probleme höher ausgefallenen Verluste anzuerkennen seien. Die Vor-Betriebsprüfung über die Jahre 1997 bis 1999 habe die wirtschaftliche Verflechtung nicht angezweifelt. Die nunmehrige Annahme von Liebhaberei verstoße gegen den Grundsatz von Treu und Glauben.

Der Bf. stellte den **Eventualantrag**, für den Fall der Annahme von Liebhaberei sämtliche im Rahmen der Liebhaberei nicht anerkannte Ausgaben als Werbungskosten bei seinen Einkünften als Lehrer anzuerkennen.

In der beiliegenden „**BESTÄTIGUNG**“ vom **09.02.2007 des Administrators des Institutes** ist festgehalten, dass „*der Dienstposten Musik2 nur geschaffen werden*

*können, weil der Bf. Inhaber eines Tonstudios war. Das Institut war und ist aus budgetären Gründen nicht in der Lage, die für den Ankauf und Betrieb eines Tonstudios notwendigen finanziellen Mittel bereitzustellen“.*

Im Zuge eines zwischen der Bp und dem nunmehrigen Direktor des Institutes, Herrn Direktor2 (in weiterer Folge „Direktor 2“) geführten Gesprächs hatte - den Ausführungen im **Aktenvermerk vom 25.05.2007** folgend - dieser behauptet, dass die Führung des Tonstudios ein Vorteil, aber kein Anstellungserfordernis als Lehrer für den Bf. gewesen sei.

In der **abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 25.06.2007 betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2004** blieb das Finanzamt ua. unter Hinweis auf die Ergebnisse des mit dem Direktor 2 geführten Gesprächs bei seiner Ansicht.

Der Bf. brachte den **Vorlageantrag** ein. Dem von seinem seinerzeitigen Direktor1 (in weiterer Folge „Direktor 1“) unterzeichneten Schreiben vom 10.03.1992 sei zu entnehmen, dass die Lehrveranstaltung Musik3 *nur theoretisch vermittelt habe werden können, deren praktische Anwendung speziell der elektroakustischen Medien der wesentliche Teil dieser Lehrveranstaltung sei. Durch die Mitarbeit bzw. das Zurverfügungstellen des Tonstudios habe das Fach auch praktisch gelehrt werden können.“*

Er legte noch den **Aktenvermerk des Direktors 1 vom 20.06.1995** vor, in dem es ua. heißt:

*„... Er, Direktor 1, stelle fest, dass das Fach Musik4 im September 1992 ohne den Einsatz des Bf. nicht hätte angeboten werden können, weil der Bf. in seinem Privateigentum befindliche Geräte der Tonstudioteknik dem Institut zu Unterrichtszwecken zur Verfügung gestellt habe. ...“*

Aus diesem gehe eindeutig hervor, dass das Fach Musik4 ohne den Bf. nicht hätte angeboten werden können, da die Dienstgeberin die Geräte der Tonstudioteknik nicht hätte zur Verfügung stellen können. Der Bf. hätte ohne Zurverfügungstellen der Geräte keine Einkünfte aus der Lehrtätigkeit erzielen können. Die Aufwendungen für das Tonstudio seien jedenfalls Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Im **Aktenvermerk vom 27.11.2007** des Direktors 2 über eine Besprechung zwischen dem Leiter der Abteilung Personalwesen und dem Direktor 2 heißt es - auszugsweise festgehalten - wie folgt:

*Wie im Aktenvermerk vom 25.5.2007 des Finanzamtes festgehalten, ist zwar grundsätzlich richtig, dass Voraussetzung für die Lehrverpflichtung die fachliche Qualifikation war. Das Angebot der praktischen Lehrstundenabhaltung war aber von der Errichtung des Tonstudios abhängig.*

*Auch nach Abschluss des Vertrages über die Lehrverpflichtung war letztendlich das Einkommen des Bf. von der Errichtung und dem Betrieb des Tonstudios im Institut abhängig, weil ohne diese technischen Voraussetzungen kein Unterricht in diesen Fächern möglich gewesen wäre und ohne Unterrichtsstunden im konkreten Fall*

*kein entsprechender Lohn angefallen wäre, weil die Entlohnung nach der Zahl der Unterrichtsstunden erfolgte.*

*Dies hat sich erst 2007 insoferne verändert, als das Vertragsverhältnis mit dem Bf. ab 1.1.2007 in eine - Stunden unabhängige - volle Lehrverpflichtung abgeändert wurde. Es hätte daher der Bf. vor dem 31.12.2006 auch bei Bestehen der vertraglichen Regelung tatsächlich aus der Lehrverpflichtung kein Einkommen erzielen können, hätte er nicht die in seinem Eigentum befindlichen Geräte der Tonstudioteknik dem Institut für Unterrichtszwecke und damit zur Ausübung seiner Lehrverpflichtung zur Verfügung gestellt.*

*In diesem Zusammenhang ist auch auf den Aktenvermerk vom 20.6.1995 zu verweisen.*

*Es ist daher der mit dem Direktor des Institutes , Direktor 2, aufgenommene Aktenvermerk des Finanzamtes vom 25.5.2007 zur Steuernummer ... zu ergänzen.“*

Nach vorerst erklärungsgemäßer Veranlagung hob das Finanzamt am **13.12.2007** den Einkommensteuerbescheid 2005 auf und veranlagte im neuen **Einkommensteuerbescheid 2005** das Tonstudio ebenfalls als Liebhaberei. Es verwies in der Begründung auf die im Zuge der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen betreffend Einkommensteuer 2001 bis 2004.

Gegen den **Einkommensteuerbescheid 2005** erhob der Bf. ebenfalls **Beschwerde**.

Beim BFG kam es zu einem **weiteren Vorhalteverfahren**, in dem ua. weitere Ermittlungen zum Plan zur Führung des Tonstudios angestellt wurden.

Bezüglich der Aufforderung, ein Fahrtenbuch für Reisekosten 2001 bis 2005 vorzulegen und für jede Fahrt den Zusammenhang mit seinen Einkünften aus dem Tonstudio nachzuweisen, gab der Bf. an, im Zuge der Betriebsprüfung im Jahre 2000 mit dem Finanzamt vereinbart zu haben, pro Jahr eine gewisse Anzahl von Fahrten als Reisekosten geltend machen zu können. Diese Vereinbarung habe das Finanzamt in den Folgejahren so auch anerkannt.

Das Equipment des Tonstudios sei allen StudentInnen des Unterrichtsfachs Musik<sup>5</sup> zur Verfügung gestanden. Darüber hinaus habe er alle herausragenden Leistungen im Bereich der einzelnen Fachgruppen sowie diverser Orchester bzw. Kammermusikensembles unter Beteiligung der StudentInnen dokumentiert, was in 20 Jahren ca. 800 Aufnahmen zur Folge hatte, weiters Auftritte diverser Ensembles im Bereich der Musik<sup>6</sup> Ausbildung als Live- Techniker plus Equipment vom Stativ über Mikrofone, Mischpult usw. Bei Schäden infolge Fehlbedienung, etc., durch StudentInnen habe das Institut eine Kostenbeteiligung mit der Begründung abgelehnt, Reparaturen für nicht im Eigentum des Landes befindliche Gegenstände nicht bezahlen zu können.

Von 1993 bis 2006 habe er als teilzeitbeschäftigter Lehrer immer die volle Stundenverpflichtung 22 Stunden - auch in Form eines „Kurses“ für die Bevölkerung - unterrichtet. Ab seiner Vollbeschäftigung 2006 (22 Stunden Lehrverpflichtung) seien die Tonaufnahmen mit 10 Mehrdienstleistungsstunden abgerechnet worden.

Durch die Einführung der Studienrichtung Musik<sup>7</sup> als Studiengang im Rahmen der Musiklehrerausbildung sei das Fach Musik<sup>5</sup> als Pflichtfach mit 2,0 Semesterwochenstunden eingeführt worden und habe er alle Studenten dieses Fachs - ca. 50 pro Semester - unterrichten müssen.

Eine schriftliche Vereinbarung bezüglich der Benützung der Räumlichkeiten habe es vom Land mit Hinweis auf mögliche Schadenersatzpflichten nicht gegeben. Er habe 20 Jahre im Saal<sup>3</sup> unterrichtet, früherer Teil des „Probensaales“. Da es keine entsprechende Lüftung gegeben habe, habe es in den Sommermonaten Temperaturen von ca. 45 Grad gegeben. Die Verwendung der Räumlichkeiten sei wegen des „Lärms“ von 100 Musikern im Haus ausschließlich außerhalb der Öffnungszeiten möglich gewesen und habe sich auf die in der Nähe des Saales<sup>3</sup> befindlichen Unterrichtszimmer (Verkabelung) beschränkt. Den „Saal<sup>1</sup>“ habe er ebenfalls kostenlos - wie auch alle anderen Tonstudios - nutzen können. Für den „Saal<sup>2</sup>“ habe er - wie alle anderen auch - Saalmiete bezahlt. Mit allen Interpreten, z.B. Sängerin<sup>1</sup>, habe er nur eine einzige Produktion gemacht, da die Räumlichkeiten nur befreundeten Musikern zuzumuten gewesen seien. Der Bf. habe dies alles auf sich genommen, weil er durch die Unterrichts- und Aufnahmetätigkeit sein monatliches Einkommen verdreifacht habe.

Ab seiner Vollbeschäftigung per 20.03.2007 sei die Aussage des Direktors 2 im Aktenvermerk vom 25.05.2007 richtig. Wäre er vorher mit seinem Tonstudio „ausgezogen“, hätte er schlicht und ergreifend einfach keine Stunden gehabt.

Er habe fast seine ganze unterrichtsfreie Zeit für die Arbeit im Tonstudio genutzt. Dazu seien auch noch die täglichen Fahrten von seinem Wohnort X von immerhin 120 km gekommen. Dies habe 2006 in einer schweren Depression (Überlastungssyndrom) gegipfelt, die ihn oft monatelang arbeitsunfähig machte. 2009 habe er einen Vorderwandinfarkt und 2010 eine doppelte Bypassoperation gehabt.

Zur Frage, warum er die Aufwendungen nicht schon ab Beginn der Tätigkeit im Institut als Werbungskosten geltend gemacht habe, gab er an, dass seine Einkommensteuererklärungen eine Steuerberatungskanzlei erstellt habe. Anlässlich der Steuerprüfung im Jahre 2000 sei der wirtschaftliche Zusammenhang seiner Lehrtätigkeit mit seiner selbständigen Arbeit in keiner Weise in Frage gestellt worden.

Das Finanzamt verneinte in seiner **Stellungnahme vom 21.11.2014** vorerst in der Zurverfügungstellung der Geräte die „unabdingbare Voraussetzung“ für die nichtselbstständigen Einkünfte.

Bezüglich des Ausmaßes der Verwendung der Geräte des Tonstudios für die nichtselbstständige bzw. die gewerbliche Tätigkeit gab der Bf. in der **Vorhaltsbeantwortung vom 17.09.2015** an, eine Aufteilung nicht vornehmen zu können, weil er für beide Tätigkeiten das gleiche Equipment verwendet habe.

Das Finanzamt vertrat im **Schreiben vom 21.11.2015** die Auffassung, dass die allfälligen Werbungskosten durch den Vorteil der Nutzung der Räumlichkeiten für das Tonstudio von Anbeginn an ohne Leistung eines entsprechenden Entgelts aufgewogen würden.

In der **mündlichen Verhandlung** legte der Bf. eingehend dar, dass die divergierenden Aussagen des Direktors 2 auf einem Kompetenzkonflikt zwischen dem Direktor 2 und dem Administrator als Aussteller der Bestätigung vom 09.02.2007 fußen würde.

Der Bf. gab an, dass er die Abwicklung hätte anders gestalten können, hätte er die Folgen absehen können. Er hätte z. B. 14 Stunden über den Lehrergehalt abrechnen können und den Rest der unzähligen Aufnahmen über den Sachaufwand. Es sei einfach üblich gewesen, dass er sehr viele Aufnahmen, so z.B. weil es Vorspielstunden am nächsten Tag gegeben habe, gemacht hat.

Wenngleich die Divergenzen in den beiden Aussagen des Direktor 2 bestehen, war nach den eingehenden Schilderungen des Bf. die (Notwendigkeit der) Verwendung der Geräte des Tonstudios auch für die nichtselbständige Tätigkeit für das Finanzamt plausibel. Es erachtete die Aufteilung der Aufwendungen auf die beiden Einkunftsarten anhand der Höhe der Einnahmen - Bruttobezügen aus den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit als Lehrer und den Einnahmen aus dem Tonstudio - als sachgerecht.

Bezüglich der kostenfreien Benützung der Räumlichkeiten mit Ausnahme des Saales 2 gab der Bf. an, jederzeit nachweisen zu können, wie hoch die Miete des Tonstudios pro Tag gewesen wäre. Die Miete der Geräte würde für einen Tag sehr viel kosten. Um dieses Geld hätte er drei Monate das Musikhaus mieten können. Für den Unterricht hätte der Bf. nicht derart hochwertige Geräte benötigt. Ein derart hoher Standard an Geräten sei speziell für die Klassik von Bedeutung.

Der Amtsvertreter führte ins Treffen, dass der Bf. im Musikhaus sehr wohl eine "Heimat" für sein Tonstudio gefunden habe und mit der „ersten Adresse“ für sein Tonstudio einen Werbewert gehabt haben wird. In der unentgeltlichen Nutzung der Infrastruktur, wie die Heizung, liege ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis. Dem hielt der Bf. entgegen, dass er in einem ausgeräumten "Besenkammerl" begonnen habe; dieser Raum sei niemals gekühlt und auch niemals geheizt worden und über 25 Jahre sogar nicht ausgemalt. Die Geräte hätten nur einen sehr geringen Verbrauch, pro Tag nicht mehr als 100 Watt. Nach seiner Pensionierung sei das Musikhaus umgebaut worden.

Bezüglich der Fahrtkosten erklärte sich der Bf. einverstanden, 2001 noch volle Fahrtkosten zu erhalten, diese in den Folgejahren aber an die gegenüber 2001 sinkenden Einnahmen anzupassen. Der Amtsvertreter schloss sich dieser vom BFG vorgeschlagenen Vorgangsweise an.

Sollten die Ergebnisse der Aufteilung zu einem § 1 Abs. 1-konformen Ergebnis führen, würde das Finanzamt an der Liebhaberei des Tonstudios nicht mehr festhalten.

Der Bf. beantragte die Stattgabe der Beschwerde unter Berücksichtigung der Einschränkung des Begehrens hinsichtlich der anteiligen Fahrtkostenkürzung für 2002 bis 2005.

**Über die Beschwerde wurde erwogen:**

**Das BFG geht von folgendem Sachverhalt aus und stützen sich die Feststellungen auf die in Klammer angeführten Beweismittel bzw. wird dort die Unstrittigkeit festgehalten:**

Der Bf. hat in den Jahren 2001 bis 2005 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit als Angestellter sowie als Lehrer am Institut bezogen. Nebenberuflich hat er das Tonstudio geführt (unstrittig).

Der Bf. hätte seine Anstellung als teilzeitbeschäftigter Lehrer im Jahr 1992 nicht bekommen, wenn er die Geräte des Tonstudios für den Unterricht dem Institut nicht zur Verfügung gestellt hätte (nunmehr unstrittig). Er hat die Geräte des Tonstudios in den Jahren 2001 bis 2005 im Rahmen seiner nichtselbstständigen Tätigkeit als Lehrer sowie im Rahmen des Tonstudios verwendet (unstrittig).

Das Finanzamt beantragt, die bisherigen Betriebsausgaben des Tonstudios anteilig entsprechend der Höhe der Einnahmen der jeweiligen Quelle auf das Tonstudio bzw. auf die nichtselbstständigen Einkünfte als Lehrer aufzuteilen. Der Bf. begehrt im Ergebnis eine Stattgabe der Beschwerde (mündliche Verhandlung).

Eine an den Einnahmen des Jahres 2001 gemessene anteilige Kürzung der Fahrtkosten wurde von den Parteien außer Streit gestellt (mündliche Verhandlung).

Die Bruttobezüge als Lehrer und die Einnahmen aus dem Tonstudio haben betragen und errechnet sich für jede Quelle folgender Anteil (Einnahmen Tonstudio lt. Erklärung, Lohnzettel):

Beträge in €	2001	2002	2003	2004	2005
Bruttobezug Lehrer	55.398,94	56.847,63	58.933,56	60.571,48	60.571,48
Einnahmen Gewerbebetr.	15.346,32	5.580,67	1.690,00	5.066,67	6.124,00
Summe	70.745,26	62.428,30	60.623,56	65.638,15	66.695,48
davon Anteil Gew. in %	21,69	8,94	2,79	7,72	9,18
davon nsA Lehrer in %	78,31	91,06	97,21	92,28	90,82

## **Rechtliche Beurteilung:**

### **A. AUFTEILUNG DER BETRIEBSAUSGABEN DES TONSTUDIOS AUF ZWEI QUELLEN:**

Vorweg ist die Frage zu behandeln, wie sich die Aufteilung der bisher als Betriebsausgaben beim Tonstudio geltend gemachten Beträge auf die Werbungskosten bei der Tätigkeit als Lehrer bzw. als Betriebsausgaben beim Tonstudio auswirkt:



Erzielt ein Steuerpflichtiger Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsquellen, sind Aufwendungen nach ihrem wirtschaftlichen Zusammenhang der jeweiligen Einkunftsquelle zuzurechnen. Ist eine eindeutige Zuordnung nicht möglich, so ist die Abgabenbehörde grundsätzlich berechtigt, bei Zuordnung der Aufwendungen zu den einzelnen Tätigkeiten vom Verhältnis der jeweils erzielten Einnahmen auszugehen (vgl. Jakom/Lenneis, EStG, Kommentar, 8. Aufl., Rz. 330 zu § 4 EStG 1988, „Aufteilung von Aufwendungen“, und die dort zitierte Judikatur).

Die Parteien haben sich mit der Aufteilung der Aufwendungen als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nach dem Verhältnis der jeweiligen Anteile der Einnahmen aus dem Tonstudio und der Bruttobezüge als Lehrer einverstanden erklärt.

#### **a. Fahrtkosten:**

Vorauszuschicken ist, dass der Bf. im Rahmen seiner Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit in den Jahren 2001 bis 2005 das Pendlerpauschale bezogen hat. Die unter den Betriebsausgaben geltend gemachten Fahrtkosten haben nur das Tonstudio betroffen.

Nach Ansicht des BFG sind die Fahrtkosten in Anbetracht der ab 2001 stets sinkenden Einnahmen entsprechend zu kürzen. Beide Parteien erklärten sich mit der Vorgangsweise einverstanden, im umsatzstärksten Jahr 2001 die Fahrkosten in ausgewiesener Höhe zu gewähren, die Fahrtkosten der Folgejahre jedoch nur in Höhe des Prozentsatzes vom Ausgangswert 2001 zu gewähren, der sich im Verhältnis der Einnahmen des jeweiligen Jahres zu den Einnahmen des Jahres 2001 ergibt:

	Einnahmen Tonstudio in €	Einnahmen in % gg. 2001	Fahrtkosten nunmehr in €
Einnahmen 2001	15.346,32	100,00	1.709,79
Einnahmen 2002	5.580,67	36,36	621,76
Einnahmen 2003	1.690,00	11,01	188,29
Einnahmen 200	5.066,67	33,02	564,50
Einnahmen 2005	6.124,00	39,91	682,30

#### **b. Aufteilung der übrigen Betriebsausgaben auf Betriebsausgaben des Tonstudios bzw. Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit:**

Beim Tonstudio sind nun von den mit Ausnahme der Fahrtkosten verbleibenden Betriebsausgaben nur mehr der Anteil von 21,69% (2001), 8,94% (2002), 2,79% (2003), 7,72% (2004) und 9,18% (2005) in Ansatz zu bringen, in Beträgen die in Spalte 3, „Betriebsausg. ...%“, ausgewiesenen Beträge zu.

An Werbungskosten als Lehrer stehen dem Bf. die in Spalte 4 der Tabelle, „WK ...%“, ausgewiesenen Beträge zu. Weder der Bf. noch das Finanzamt haben behauptet, dass darin Werbungskosten enthalten seien, die ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag abzusetzen wären. Daher werden sie nicht zusätzlich zum Pauschbetrag, sondern unter Berücksichtigung desselben in Ansatz gebracht.

in €	2001	Betriebsausg. 21,69%	WK 78,31%	Eink. aus Gewerbeb.
Einnahmen	15.346,32			15.346,32
AfA	6.423,78	1.393,32	5.030,46	1.393,32
Reise- und Fahrtspesen	1.709,79	1.709,79		1.709,79
Zinsen	4.622,47	1.002,61	3.619,86	1.002,61
übrige Aufwendungen	3.372,02	731,39	2.640,63	731,39
	- 781,74	4.837,11	11.290,95	10.509,21

in €	2002	Betriebsausg. 8,94%	WK 91,06%	Eink. aus Gewerbeb.
Einnahmen	5.580,67			5.580,67
AfA	6.058,79	541,66	5.517,13	541,66
Reise- und Fahrtspesen	1.424,00	621,76		621,76
Zinsen	5.412,74	483,90	4.928,84	483,90
übrige Aufwendungen	8.449,08	755,35	7.693,73	755,35
	- 15.763,94	2.402,67	18.139,71	3.178,00

in €	2003	Betriebsausg. 2,79%	WK 97,21%	Eink. aus Gewerbeb.
Einnahmen	1.690,00			1.690,00
AfA	6.039,42	168,50	5.870,92	168,50
Reise- und Fahrtspesen	1.424,00	188,29		188,29
Zinsen	6.914,94	192,93	6.722,01	192,93
übrige Aufwendungen	2.207,64	61,59	2.146,05	61,59
	- 14.896,00	611,31	14.738,98	1.078,69

in €	2004	Betriebsausg. 7,72%	WK 92,28%	Eink. aus Gewerbeb.
Einnahmen	5.066,67			5.066,67
AfA	6.494,26	501,36	5.992,90	501,36
Reise- und Fahrtspesen	1.424,00	564,50		564,50
Zinsen	7.012,80	541,39	6.471,41	541,39
übrige Aufwendungen	9.525,16	735,34	8.789,82	735,34
	- 19.389,55	2.342,58	21.254,13	2.724,09

in €	2005	Betriebsausg. 9,18%	WK 90,82%	Eink. aus Gewerbeb.
Einnahmen	6.124,00			6.124,00
AfA	5.695,57	522,85	5.172,72	522,85
Reise- und Fahrtspesen	1.424,00	682,30		682,30
Zinsen	3.518,79	323,02	3.195,77	323,02
übrige Aufwendungen	2.019,09	185,35	1.833,74	185,35
	- 6.533,45	1.713,53	10.202,22	4.410,47

## B. BETRIEB DES TONSTUDIOS - EINKUNFTSQUELLE ODER LIEBHABEREI?

Durch die Aufteilung der Betriebsausgaben auf zwei Quellen ergibt sich bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb nunmehr ein völlig geändertes Bild. Angesichts der in der zuvor festgehaltenen Tabelle unter Spalte 5 angeführten Gewinne aus dem Betrieb des Tonstudios besteht nunmehr kein Anhaltspunkt, diese Einkünfte als Liebhaberei zu behandeln, weil es schon an dem Erfordernis der Erzielung von Verlusten fehlt.

Was die vom Finanzamt für den Zeitraum 1986 bis 2004 ins Treffen geführten Verluste von rd. € 210.000,00 für das Tonstudio anlangt, so sind diese für den vorliegenden Fall nicht von Belang. Denn 1986 bis August 1992 hat der Bf. keine Einkünfte als Lehrer bezogen und wäre das Tonstudio einer eigenen Beurteilung zu unterziehen gewesen. Weiters sind in den € 210.000,00 für den Zeitraum September 1992 bis 2004 die vollen Betriebsausgaben beim Tonstudio enthalten, die aber aufgrund der Verwendung der

Geräte auch für die nichtselbstständigen Einkünfte um den Werbungskostenanteil zu bereinigen gewesen wären.

### **ZUSAMMENFASSEND DARF NUN FESTGEHALTEN WERDEN:**

Dem hinsichtlich der Fahrtkosten eingeschränkten Begehren konnte somit im Ergebnis - einerseits Berücksichtigung anteiliger Werbungskosten bei den Einkünften als Lehrer, andererseits Anerkennung des Tonstudios als Einkunftsquelle und Berücksichtigung der damit im Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben – dem Begehren des Bf. - und nach Durchführung der mündlichen Verhandlung auch jenem des Finanzamtes - vollinhaltlich stattgegeben werden.

Angemerkt werden darf noch, dass ein allfälliger Vorteil aus dem Dienstverhältnis nur über eine entsprechende Feststellung beim Dienstgeber erfolgen könnte. Das BFG konnte sich daher mit dieser Frage im gegenständlichen Verfahren nicht auseinandersetzen.

### **C. UN/ZULÄSSIGKEIT 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.

Angesichts der im Zuge des Verfahrens eingetretenen Unstrittigkeit der Beschwerdepunkte liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

*Beilagen:*

5 Berechnungsblätter

Klagenfurt am Wörthersee, am 15. Dezember 2015