

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. Anna Radschek und die weiteren Senatsmitglieder Mag. Anna Mechtler-Höger, KR Gregor Ableidinger und Dr. Franz Kandlhofer im Beisein der Schriftführerin Monika Holub in der Beschwerdesache NameBf, AdresseBf, vertreten durch Bonafide Treuhand & Revisions GmbH, Berggasse 10/14, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 12.09.2012 gegen die Bescheide der belannten Behörde FA Wien 4/5/10 vom 29.08.2012, betreffend Einkommensteuer 2005, 2006 und 2008 bis 2010 in der Sitzung am 27.06.2017 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) bezog in den Streitjahren als Ordinaria für X an der Universität Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. In den Einkommensteuererklärungen für diese Jahre machte die Bf u.a. negative Einkünfte aus einer selbständigen Tätigkeit als Solistin in folgender Höhe geltend:

2005	2006	2008	2009	2010
-11.630,35 €	-9.430,35 €	-5.887,37 €	-8.976,08 €	-7.376,02 €

In den (endgültigen) Einkommensteuerbescheiden betreffend die Jahre 2005 und 2006 berücksichtigte das Finanzamt die geltend gemachten negativen Einkünfte aus selbständiger Arbeit nicht und begründete dies damit, dass die Beschwerdeführerin seit 1997 nur Verluste aus ihrer selbständigen Tätigkeit erzielt habe. Diese sei daher als Liebhabereibetätigung im Sinne des § 1 Abs. 1 LVO zu qualifizieren. Da die in den einzelnen Jahren geltend gemachten Aufwendungen (Reiseaufwand, Miete) die

erzielten Honorare übersteigen würden, sei kein marktgerechtes Verhalten im Hinblick auf die angebotenen Leistungen und die Preisgestaltung zu erkennen. Auch fehlten entsprechende Bemühungen zur Verbesserung der Ertragslage.

In der dagegen erhobenen Berufung (nunmehr: Beschwerde) vom 24. Oktober 2007 wandte sich die Bf gegen die vom Finanzamt vorgenommene Liebhabereibeurteilung und brachte vor, ihre Honorareinnahmen seien "nunmehr" wesentlich höher als "früher".

Mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Dezember 2007 wies das Finanzamt die Berufung der Beschwerdeführerin gegen die Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 als unbegründet ab. Soweit die Beschwerdeführerin auf gestiegene Einnahmen verweise, sei zu berücksichtigen, dass die - im Übrigen teilweise zweifelhaften - Ausgaben und damit die Verluste in noch höherem Ausmaß gestiegen seien. Auch habe die Beschwerdeführerin im bisherigen Verfahren keine Prognoserechnung vorgelegt, aus der sich die Möglichkeit der Erzielung eines Gesamtüberschusses ergeben könnte. Eine Tätigkeit, die neben einer hauptberuflichen, nichtselbständigen Tätigkeit ausgeübt werde und seit neun Jahren ausschließlich Verluste bringe, könne nur als der privaten Neigung entsprechend und daher als Liebhabereibetätigung beurteilt werden. Auch habe die Beschwerdeführerin keine Änderung des Geschäftsablaufs vorgenommen, die auf zukünftige Gewinne schließen lasse.

Im Vorlageantrag betreffend die Jahre 2005 und 2006 führte die Bf aus, sie habe die Position als Ordinaria für X an der Universität nur erreicht, weil sie als Solistin die entsprechende künstlerische Qualifikation besessen habe. Die Beibehaltung dieser künstlerischen Qualifikation sei sowohl für ihre wissenschaftliche Tätigkeit als auch für ihre Lehrtätigkeit unabdingbar und sei es daher unerlässlich, dass sie in regelmäßigen Abständen als Solistin auftrete. Die Verluste aus der Solistentätigkeit seien daher jedenfalls als Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen.

Im Rahmen der Beantwortung eines Vorhalts vom 21. April 2012 betreffend Einkommensteuer 2005 und 2006 führte die Bf hinsichtlich der geltend gemachten Aufwendungen für beruflich genutzte Räumlichkeiten aus, sie verwende 70 m² der 220 m² umfassenden Wohnung für berufliche Zwecke. In dem als "Salon" bezeichneten Raum organisiere sie mit ihren Studenten oft musikalische Veranstaltungen, um diese auf deren Solistentätigkeit vorzubereiten. Zu den geltend gemachten Tages- und Nächtigungsgeldern für das Musikfestival in A (Schweiz) hielt die Bf u.a. fest, dass bei Geltendmachung pauschaler Nächtigungskosten ein Nachweis der tatsächlichen Kosten nicht zu erfolgen habe. Die Verpflegung in A sei wesentlich teurer als in Österreich und habe sie, da sie im Hotel übernachte, auch den entsprechenden Aufwand zu tragen. Hinsichtlich des pauschalen Honorars ihres Ehegatten in Höhe von 1.100,-- Euro jährlich wies die Bf darauf hin, dass dieser die Koordinationsarbeiten für ihre künstlerischen Auftritte durchföhre und sie mangels Führerscheins darauf angewiesen sei, dass ihr Mann das Kraftfahrzeug nach A lenke. Hinsichtlich der Steuerberatungskosten führte die Bf

aus, sie teile zwar nicht die Rechtsansicht, dass derartige Kosten nicht als abzugsfähige Betriebsausgaben anzuerkennen seien, wenn diese allein ober überwiegend dem Zweck dienten, die Grundlagen für die Ermittlung der Einkommensteuer festzustellen bzw die Einkommensteuererklärung abzufassen. Es lägen aber jedenfalls Sonderausgaben vor.

Mit der in weiterer Folge ergangenen Berufungsentscheidung des Unabhängigen Finanzsenates betreffend Einkommensteuer der Jahre 2005 und 2006

1. wurden das Honorar für den Ehegatten, die Aufwendungen für das Telefon sowie die geltend gemachten Nächtigungsgelder nicht anerkannt,
2. wurden die Tagesgelder zur Abdeckung des Preisunterschiedes zwischen Österreich und der Schweiz in der geltend gemachten Höhe berücksichtigt,
3. wurden die Aufwendungen für das im Wohnungsverband gelegene 22 m² große Arbeitszimmer im Verhältnis der Einnahmen aus selbständiger und unselbständiger Arbeit aufgeteilt und nur der auf den betrieblichen Teil entfallende Anteil als abzugsfähig anerkannt,
4. wurde der Afa für TV-Color, CD-Player, Tuner, Lautsprecherboxen und Lautsprecherkabel in Höhe von 146,80 Euro gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 die Abzugsfähigkeit versagt,
5. wurden die Steuerberatungskosten nicht als Betriebsausgaben, sondern als Sonderausgaben berücksichtigt,
6. wurde mangels Vorlage einer Bescheinigung des Bundessozialamtes bzw einer ärztlichen Bestätigung über das Erfordernis der Einhaltung einer Krankendiätverpflegung durch die Bf und ihren Gatten weder ein pauschaler Freibetrag auf Grund einer Erwerbsminderung noch auf Grund einer notwendigen Krankendiätverpflegung gewährt.

In Anlehnung an diese Berufungsentscheidung wurden datiert mit 29.08.2012 gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2010 erlassen und Einkünfte aus selbständiger Arbeit in folgender Höhe in Ansatz gebracht:

2008	2009	2010
5.223,88 €	2.168,33 €	3.771,61 €

Die Nächtigungsgelder im Zusammenhang mit den Auftritten in der Schweiz, die an den Ehegatten bezahlten Honorare und die pauschalen Telefonkosten wurden in diesen Bescheiden zur Gänze nicht anerkannt, die Aufwendungen für das Arbeitszimmer wurden im Verhältnis der Einnahmen aus selbständiger und unselbständiger Arbeit aufgeteilt und nur der auf den betrieblichen Teil entfallende Anteil als abzugsfähig anerkannt.

Gegen die Berufungsentscheidung betreffend Einkommensteuer 2005 und 2006 erhob die Bf Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof und rügte die Nichtanerkennung des Honorars für den Ehegatten, die Nichtberücksichtigung der pauschalen Nächtigungsgelder

und die Aufteilung der anteiligen Kosten für das Arbeitszimmer auf die selbständigen und unselbständigen Einkünfte.

In der gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 bis 2010 erhobenen Berufung (nunmehr Beschwerde) verwies der steuerliche Vertreter der Bf zur Begründung auf den Inhalt der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde und rügte die Nichtanerkennung des an den Gatten bezahlten Honorars, die Nichtberücksichtigung der im Zusammenhang mit den Auftritten in der Schweiz stehenden Nächtigungsgelder und die Aufteilung der Kosten für das Arbeitszimmer. Im Jahr 2009 sei darüberhinaus verabsäumt worden, die geltend gemachten Steuerberatungskosten entweder als Werbungskosten oder als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Die Beschwerde betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 bis 2010 wurde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Erkenntnis vom 27.05.2015, 2012/13/0096, wurde die Berufungsentscheidung betreffend Einkommensteuer 2005 und 2006 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben und ausgeführt, wenn das Arbeitszimmer aus der Sicht einer Einkunftsquelle die Voraussetzungen der Abziehbarkeit nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 erfülle, ergebe sich eine Kürzung der abziehbaren Aufwendungen nicht aus dem Umstand, dass dieses Arbeitszimmer auch für eine weitere Einkunftsquelle Verwendung finde, für die die Hürde des Mittelpunkts und der Notwendigkeit nicht genommen sei.

Die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen sind gemäß § 323 Abs. 38 BAO idgF vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Gleichzeitig mit der Ladung zur mündlichen Senatsverhandlung wurde der steuerliche Vertreter der Bf ersucht,

1. einen Nachweis, dass bei den solistischen Auftritten in der Schweiz und in Norwegen tatsächlich Nächtigungsgelder dem Grunde nach angefallen seien, beizubringen bzw. den Ehegatten der Bf als Zeugen stellig zu machen;
2. die Höhe der in den Jahren 2005, 2006 und 2008 bis 2010 tatsächlich bezahlten Miete inklusive Betriebskosten nachzuweisen;
3. die im Jahr 2009 bezahlten Steuerberatungskosten belegmäßig nachzuweisen.

Außerdem wurde darauf hingewiesen, dass bei Nichtbeibringen der abverlangten Nachweise die in der Berufungsentscheidung vom 03.08.2012 und in den Bescheiden der belangten Behörde vom 29.08.2012 für die Miete in Ansatz gebrachten Beträge übernommen würden.

In der am 27.06.2017 durchgeführten mündlichen Verhandlung legte der steuerliche Vertreter eine Honorarnote vom 4.5.2009 betreffend Steuerberatungskosten in Höhe von 1.920,00 Euro brutto (1.600,00 Euro netto) sowie Kontoauszüge der Hausverwaltung über die in den Jahren 2009 und 2010 entrichteten Mieten vor. Für die Jahre 2005, 2006 und 2008 brachte der steuerliche Vertreter keine belegmäßigen Nachweise über die entrichteten Mieten und die Betriebskosten bei, auch die in den Streitjahren angefallenen

Stromkosten wurden nicht belegt. Der steuerliche Vertreter und die Vertreterin der Amtspartei erklärten sich mit der Schätzung der Mieten inklusive Betriebskosten und der Strom- und Gaskosten in folgender Höhe einverstanden:

	2005	2006	2008	2009	2010
Miete inkl. BK netto	12.570,00 €	13.570,00 €	15.570,00 €	16.570,80 €	16.763,14 €
Stromkosten	1.771,00 €	1.968,00 €	2.430,00 €	2.700,00 €	3.000,00 €

Hinsichtlich der geltend gemachten Nächtigungsgelder wiederholte der steuerliche Vertreter im Wesentlichen sein bisheriges Vorbringen und führte ergänzend aus, die Bf habe sich bei ihm als ihrem steuerlichen Berater informiert, ob sie im Falle beruflicher Reisen die Ausgabenbelege aufzubewahren habe oder die pauschalen Gebühren absetzen könne. Die Rechtsansicht der Finanzbehörde sei schon deswegen rechtswidrig, weil es dadurch zu einer unzulässigen Umkehr der Beweislast komme. Hilfsweise sei auf die Bestimmung des § 17 EStG zu verweisen. Nach dieser Gesetzesbestimmung könnten Steuerpflichtige für den Großteil ihrer Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten von einer Pauschalregelung Gebrauch machen. Es sei auch bei dieser Gesetzesbestimmung nicht vorgesehen, dass quasi zur "Untermauerung" Ausgabenbelege aufzubewahren seien.

Der steuerliche Vertreter beantragte darüber hinaus den Abzug pauschaler Telefonkosten von 500,00 Euro jährlich, weil die Bf durch ihre internationale Vernetzung als Künstlerin häufig Ferngespräche mit entsprechend höheren Gebühren zu führen habe.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Der Senat legte seiner Entscheidung folgenden Sachverhalt zu Grunde:

Die Bf wurde mit Wirksamkeit vom 1.3.1990 vom Bundespräsidenten zur ordentlichen Hochschulprofessorin für X an der Universität ernannt. Ihre Lehrverpflichtung besteht in der ordnungsgemäßen Vertretung ihres Nominalfaches nach Maßgabe des Unterrichtsbedarfes, insbesondere in der Obliegenheit, die in den jeweils geltenden Studiengesetzen, Studienordnungen und Studienplänen vorgeschriebenen Lehrveranstaltungen abzuhalten. Mit der Lehrverpflichtung ist die Betreuung der Studierenden sowie die notwendige Prüfungstätigkeit auf dem Gebiet der Lehrverpflichtung verbunden (siehe Schreiben des Bundesministers für Wissenschaft und Forschung vom 23.2.1990). Aus dieser Tätigkeit erklärte die Bf in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in folgender Höhe:

2005	2006	2008	2009	2010
55.329,60 €	60.315,40 €	64.536,63 €	68.664,08 €	69.444,92 €

Daneben erzielte sie in den Streitjahren Einnahmen aus Soloauftritten in der Schweiz, in Norwegen und am B in Österreich in folgender Höhe:

2005	2006	2008	2009	2010
4.000,00 €	4.000,00 €	6.736,36 €	5.636,36 €	5.636,36 €

Die Aufenthalte in der Schweiz in den Jahren 2005, 2006 und 2008 umfassten jeweils 14 Tage, die Aufenthalte anlässlich der Auftritte in Norwegen und in Österreich dauerten jeweils nur vier Tage.

Hinsichtlich der im Zusammenhang mit den Auftritten in der Schweiz und in Norwegen geltend gemachten pauschalen Nächtigungsgelder brachte die Bf keinen Nachweis bei, dass derartige Aufwendungen dem Grunde nach tatsächlich angefallen sind.

Ihr Ehemann unterstützte sie bei der Ausübung der selbständigen Tätigkeit, indem er Chaffeurdienste und organisatorische Tätigkeiten übernahm. Es gibt keine schriftliche Vereinbarung über die Höhe und die Art der Auszahlung des Honorars sowie über den Leistungsumfang. Der Ehemann erhielt für seine Unterstützung in den Streitjahren von der Bf Beträge zwischen 1.100,00 Euro und 1.700,00 Euro jährlich.

Hinsichtlich der als Betriebsausgaben beantragten pauschalen Telefonkosten (in Höhe von 300,00 Euro jährlich laut vorliegenden Einnahmen-/Ausgabenrechnungen bzw von 500,00 Euro jährlich entsprechend dem in der mündlichen Verhandlung gestellten Antrag) legte die Bf keine Belege vor.

Ein Raum der 220 m² großen Wohnung in 1040 Wien, Argentinierstraße 48/7, bildete den Mittelpunkt ihrer selbständigen Tätigkeit als Solistin; dieser hatte ein Ausmaß von 22 m². Der auf dem Wohnungsplan als Salon bezeichnete Raum im Ausmaß von ca 50 m², der von der Bf auch dazu benutzt wurde, ihre Studentinnen und Studenten auf deren Solistentätigkeit vorzubereiten, indem vor Zuhörern solistische Darbietungen der klassischen Musik stattfanden, weist ebenso wie der Computerraum keine räumliche Trennung zum Esszimmer auf.

Anhand der vom steuerlichen Vertreter in der mündlichen Verhandlung vorgelegten Kontoauszüge der Hausverwaltung für die Jahre 2009 und 2010 wurden die Miet- und Stromkosten für die Streitjahre im Schätzungswege in folgender Höhe ermittelt:

	2005	2006	2008	2009	2010
Miete inkl. BK netto	12.570,00 €	13.570,00 €	15.570,00 €	16.570,80 €	16.763,14 €
Stromkosten	1.771,00 €	1.968,00 €	2.430,00 €	2.700,00 €	3.000,00 €

Im Jahr 2001 schaffte die Bf einen französischen Arbeitsmittel2 um 5.112,90 Euro und 2004 eine Arbeitsmittel1 im Wert von 40.778,99 Euro an. Beide Gegenstände dienten sowohl der Erzielung der nichtselbständigen als auch der selbständigen Einkünfte. In den Jahren 2008 bis 2010 zahlte sie eine Versicherung für ihre X, die ebenfalls im Rahmen beider Einkunftsarten eingesetzt wurde.

Der Nachweis, dass das Fernsehgerät, der CD-Player, der Tuner und die Lautsprecherboxen nahezu ausschließlich beruflich/betrieblich genutzt wurden, wurde nicht erbracht.

Weder die Bf noch ihr Ehemann weisen einen Gesamtgrad der Behinderung von mindestens 25% auf, beide müssen aus ärztlicher Sicht auch keine Diätverpflegung einhalten.

Dieser Sachverhalt gründet sich zum Teil auf die von der Bf vorgelegten Unterlagen, auf die bei den einzelnen Punkten dargestellte Beweiswürdigung und war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

1. Beurteilung der Solistentätigkeit als selbständige Einkunftsquelle

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat die Beurteilung der Frage, ob verschiedene Tätigkeiten in mehreren Betrieben oder im Rahmen eines einheitlichen Betriebes entfaltet werden, nach objektiven Grundsätzen zu erfolgen. Ein einheitlicher Betrieb (eine einheitliche Tätigkeit) liegt dann vor, wenn die mehreren Betriebszweige nach der Verkehrsauffassung und nach den Betriebsverhältnissen als Teil eines Betriebes anzusehen sind, was bei engem wirtschaftlichen, technischen oder organisatorischen Zusammenhang zutrifft und nach dem Ausmaß der objektiven organisatorischen, wirtschaftlichen und finanziellen Verflechtung zwischen den einzelnen Betrieben (Tätigkeiten) im Einzelfall zu beurteilen ist (VwGH 25.2.2004, 2000/13/0092).

Dem von der Bf vorgelegten Ernennungsdekret zur ordentlichen Hochschulprofessorin ist zu entnehmen, dass die Abhaltung der vorgeschriebenen Lehrveranstaltungen sowie die Betreuung der Studenten und die notwendige Prüfungstätigkeit den Kernbereich der Tätigkeit der Bf bilden. Nach der Verkehrsauffassung liegen bei einer unterrichtenden Tätigkeit und der Tätigkeit einer Solistin zwei Tätigkeiten vor, die nicht notwendig gemeinsam ausgeübt werden müssen. Ein organisatorischer Zusammenhang der beiden Tätigkeiten ist nicht zu erkennen und wurde auch nicht behauptet; zur Durchführung von solistischen Konzerten bedarf es gänzlich anderer organisatorischer Maßnahmen als zur Ausübung der Lehrtätigkeit. Zusätzlich war auch aus dem Ernennungsdekret die Information zu gewinnen, dass die Solistenauftritte jedenfalls nicht zum Kernbereich der Tätigkeit einer ordentlichen Hochschulprofessorin gehören.

Bei Gegenüberstellung der Lehrtätigkeit der Bf und ihrer Solistentätigkeit ist schon angesichts der Unterschiedlichkeit der organisatorischen Voraussetzungen zur Durchführung der jeweiligen Tätigkeit davon auszugehen, dass es sich bei der Solistentätigkeit um eine organisatorisch in sich geschlossene, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestattete Einheit handelt, die steuerrechtlich getrennt von der Lehrtätigkeit zu beurteilen ist.

2. Berücksichtigung der geltend gemachten Ausgaben

Für die Beurteilung der Frage, ob es sich bei der Solistentätigkeit der Bf um eine Einkunftsquelle handelt oder nicht, war zunächst eine Überprüfung der Abzugsfähigkeit

der als Betriebsausgaben geltend gemachten Beträge vorzunehmen. Dabei war zwischen jenen Beträgen, die ausschließlich durch die selbständige Arbeit als Solistin verursacht wurden, und jenen Ausgaben zu unterscheiden, die ihre Ursache sowohl in der selbständigen als auch in der unselbständigen Tätigkeit der Bf haben. Bei letzteren war zu klären, in welchem Ausmaß die jeweiligen Tätigkeiten mit anteiligen Aufwendungen belastet sind.

Der Senat gelangte in Anlehnung an die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zur Auffassung, dass zu diesem Zweck nach Abzug der eindeutig zuordenbaren und abzugsfähigen Betriebsausgaben/Werbungskosten die verbleibenden Einnahmengruppen zueinander in Relation zu setzen und die nicht eindeutig zuordenbaren abzugsfähigen Betriebsausgaben/Werbungskosten in diesem Verhältnis aufzuteilen sind (VwGH 27.6.1991, 89/13/0004).

Folgende, von der Bf im Rahmen der Einnahmen-/Ausgabenrechnung betreffend ihre selbständige Tätigkeit geltend gemachten Ausgaben sind nach Ansicht des Senates dieser Tätigkeit zuzuordnen:

- Honorar für den Ehegatten
- Telefonkosten
- Tages- und Nächtigungsgelder
- Kosten des Arbeitszimmers

Demgegenüber haben die Afa für die Arbeitsmittel1 und den Arbeitsmittel2 sowie die Versicherung für die X ihre Ursache sowohl in der selbständigen als auch in der nichtselbständigen Tätigkeit.

2.1. Eindeutig zuordenbare Betriebsausgaben

2.1.1. Honorare für den Ehegatten

Unter Hinweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu Anerkennung von vertraglichen Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen wurde die Bf mit Schreiben vom 10.2.2012 darauf hingewiesen, dass laut Vorhaltsbeantwortung vom 28.6.2007 keinerlei schriftliche Vereinbarung über die Höhe und die Art der Auszahlung des Honorars sowie über den Leistungsumfang existiere und daher die Anforderungen für die steuerliche Anerkennung nicht erfüllt seien. Im Schreiben vom 21.4.2012 brachte der steuerliche Vertreter der Bf vor, der Ehemann der Bf sei einerseits für die Koordinationsarbeiten vor den Auftritten und andererseits für das Lenken des Kraftfahrzeuges zuständig, da sie selbst keinen Führerschein besitze. Dieses Vorbringen erfüllt jedoch nicht die vom Verwaltungsgerichtshof für die Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen geforderten Kriterien. Dazu wäre es erforderlich, dass eine nach außen ausreichend zum Ausdruck gekommene Vereinbarung vorliegt, die einen eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt hat und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wäre. Da diese Voraussetzungen nicht erfüllt sind, erachtete der Senat die Tätigkeit des Ehegatten der Bf als Ausfluss der ehelichen

Beistandspflicht, weshalb die in den Streitjahren an den Gatten geleisteten Beträge nicht einkünftemindernd zu berücksichtigen sind.

2.1.2. Telefon

Unter Hinweis darauf, dass eine pauschale Berücksichtigung von Telefonkosten im Gesetz nicht gedeckt sei, wurde die Bf im Schreiben vom 10.2.2012 aufgefordert, die Telefonkosten belegmäßig nachzuweisen. Dieser Aufforderung kam die Bf nicht nach und gab auch sonst keine diesbezügliche Stellungnahme ab. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung beantragte der steuerliche Vertreter der Bf in Abweichung von den in den Einnahmen-/Ausgabenrechnungen pauschal geltend gemachten Telefonkosten in Höhe von 300,00 Euro jährlich Telefonkosten in Höhe von 500,00 Euro jährlich zum Abzug zuzulassen.

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben die Abgabepflichtigen und die diesen im § 140 BAO gleichgestellten Personen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen des Einzelfalles nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Dem Vorbringen, die Bf habe durch ihre internationale Vernetzung als Künstlerin häufig Ferngespräche mit entsprechend höheren Gebühren zu führen, ist entgegenzuhalten, dass allein dadurch nicht erwiesen ist, dass die Gespräche tatsächlich auf Kosten der Bf geführt wurden. Zur Beseitigung der bestehenden Zweifel besteht daher das Recht der Abgabenbehörde/des Bundesfinanzgerichts, die Bf zum Nachweis der Telefonkosten aufzufordern. Bei dieser Aufforderung handelt es sich weder um einen unerfüllbaren noch um einen unzumutbaren Auftrag, da erfahrungsgemäß über die durchgeführten Telefonate in regelmäßigen Abständen eine Telefonrechnung durch den Netzbetreiber erstellt wird und auch Einzelgesprächsnachweise verlangt werden können. Da die Bf weder die Telefonrechnungen noch Einzelgesprächsnachweise vorlegte, kam sie ihrer Mitwirkungspflicht nicht nach. Die beantragten Aufwendungen waren daher nicht zum Abzug zuzulassen. Für eine Schätzung diesbezüglicher Aufwendungen bestand keine Veranlassung, da der Nachweis, dass dem Grunde nach tatsächlich Telefonkosten angefallen sind, die mit den selbständigen Einkünften im Zusammenhang stehen, nicht erbracht worden ist.

2.1.3. Tages- und Nächtigungsgelder

Die Tagesgelder, die den Verpflegungsmehraufwand anlässlich von Dienstreisen abdecken, sind grundsätzlich in der geltend gemachten Höhe zu berücksichtigen. Lediglich hinsichtlich der Tagesgelder anlässlich der jeweils 14 Tage dauernden Aufenthalte in der Schweiz in den Jahren 2005, 2006 und 2008 gelangte der Senat zur Überzeugung, dass die Bf nach der als angemessen zu beurteilenden Anlaufphase von fünf Tagen einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründete. Der längere Aufenthalt in A ermöglichte es der Bf, sich dort über die

Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so grundsätzlich einen über die üblichen privaten Verpflegungsaufwendungen hinausgehenden Mehraufwand zu vermeiden. Auf Grund des erwiesenermaßen vorliegenden Preisunterschiedes zwischen Österreich und der Schweiz war jedoch ein Verpflegungsaufwand in Höhe der Differenz zwischen dem Auslandstagsatz in der Schweiz in Höhe von 36,80 Euro und dem Inlandstagsatz in Höhe von 26,40 Euro zu berücksichtigen.

Für die Reisen nach A in den Jahren 2005, 2006 und 2008 waren daher die in der folgenden Tabelle dargestellten Beträge als Betriebsausgaben anzuerkennen:

5 x 36,80 € für die Tage 1-5	184,00 €
9 x 10,40 € für die Tage 6-14	93,60 €
Summe	277,60 €

Hinsichtlich der Nächtigungskosten war die Bf unter Hinweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes aufgefordert worden, den tatsächlichen Anfall von Nächtigungsaufwendungen nachzuweisen. Um pauschale Nächtigungsgelder berücksichtigen zu können, müssen nämlich dem Grunde nach Aufwendungen angefallen sein, da bei einer unentgeltlichen Nächtigung Nächtigungsgelder nicht zustehen.

Mit der Begründung, es sei klar, dass die Bf - wenn sie in der Schweiz als Künstlerin tätig sei - während dieser Zeit an Ort und Stelle sein müsse, wird der Anfall von Nächtigungskosten dem Grunde nach nicht nachgewiesen, da auch die Möglichkeit einer kostenlosen Nächtigung nicht ausgeschlossen werden kann. Dem Vorbringen, der abverlangte Nachweis der Nächtigungsaufwendungen entspreche nicht der Gesetzeslage, sondern erscheine sinnwidrig, ist die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entgegenzuhalten. Im Erkenntnis vom 29.9.2004, 2000/13/0156, spricht der Verwaltungsgerichtshof aus, dass Grundvoraussetzung für die Anerkennung von pauschalen Nächtigungsgeldern sei, dass solche Mehraufwendungen überhaupt angefallen seien. Die Steuerfreiheit von Nächtigungsgeldern setzt tatsächliche Nächtigungen voraus, die durch einwandfreie Nachweise zu belegen sind (VwGH 10.04.2013, 2012/08/0092).

Auch der Hinweis des steuerlichen Vertreters auf § 17 EStG 1988 in der mündlichen Verhandlung ist aus folgenden Erwägungen nicht geeignet, der Beschwerde in diesem Punkt zum Erfolg zu verhelfen:

Die Pauschalierung von Werbungskosten dient der Verwaltungsvereinfachung, weil § 17 Abs. 6 EStG 1988 den Bundesminister für Finanzen (nur) ermächtigt, in Fällen, in denen die genaue Ermittlung von Werbungskosten mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden ist, Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege festzulegen (VfGH 13.6.1981, B 319/77). Die Verordnung darf aber in verfassungskonformer Auslegung nicht dazu dienen, Werbungskosten (in pauschaler Höhe) auch in Fällen zuzuerkennen, in denen derartige Werbungskosten gar nicht anfallen können.

Voraussetzung für den Abzug von Werbungskosten (auch in pauschaler Höhe) ist demnach, dass der Abgabepflichtige als Werbungskosten abzugsfähige Ausgaben und/ oder Aufwendungen überhaupt aus versteuertem Einkommen zu tragen hat. Dies erfordert einen entsprechenden Nachweis durch den Abgabepflichtigen.

Auch der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 21.9.2006, 2006/15/0041, zur Betriebsausgabenpauschale ausgesprochen, dass Pauschalierungsregelungen zum einen der Verwaltungsvereinfachung dienen, zum anderen dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, die jeweils steuerlich günstigere Variante zu wählen. In der Regel wird der Steuerpflichtige seine tatsächlichen Betriebsausgaben mit dem Betriebsausgabenpauschale vergleichen und das Pauschale nur dann geltend machen, wenn es höher ist.

Mangels eines Nachweises, dass die Bf während ihrer Aufenthalte in der Schweiz, in Norwegen und in Salzburg Nächtigungskosten dem Grunde nach zu tragen hatte und sie nicht unentgeltlich bei Freunden nächtigte bzw die Nächtigungskosten vom Veranstalter getragen wurden, waren die pauschal geltend gemachten Aufwendungen in sämtlichen Streitjahren nicht zu berücksichtigen.

2.1.4. Kosten des Arbeitszimmers

Dem Antrag der Bf, sowohl das Studierzimmer als auch den Salon und den Computerraum als ausschließlich betrieblich genutzt anzuerkennen, folgte der Senat nicht. Der Computerraum und der Salon bilden laut Plan mit dem Esszimmer einen Raumverbund, ohne dass dieser Verbund durch eine Türe getrennt werden könnte. Lediglich bei dem als Studierzimmer bezeichneten Raum handelt es sich um einen abgeschlossenen Bereich im Ausmaß von 22 m². Der Senat erachtete es als glaubwürdig, dass dieser Raum, der unstrittig im Wohnungsverband gelegen ist, den Mittelpunkt der selbständigen Tätigkeit der Bf als Solistin bildet. Diese Ansicht wurde im Übrigen auch vom Verwaltungsgerichtshof in seinem aufhebenden Erkenntnis vom 27.05.2015, 2012/13/0096, bestätigt.

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 bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Hinsichtlich der Höhe der Miet- und Betriebskosten blieb die Bf für die Jahre 2005, 2006 und 2008 den belegmäßigen Nachweis schuldig. Im Rahmen der mündlichen Verhandlung legte der steuerliche Vertreter lediglich Kontoauszüge der Hausverwaltung betreffend die Jahre 2009 und 2010 vor. Anhand dieser Unterlagen wurden die Miet- und Betriebskosten für die Jahre 2005, 2006 und 2008 gemäß § 184 BAO im Schätzungswege in folgender Höhe ermittelt:

2005	2006	2008	2009	2010
12.570,00 €	13.570,00 €	15.570,00 €	16.570,80 €	16.763,14 €

10% dieser Beträge waren daher bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

Die in den Streitjahren angefallenen Strom- und Gaskosten wurden mangels eines belegmäßigen Nachweises ebenfalls gemäß § 184 BAO im Schätzungswege in folgender Höhe ermittelt:

2005	2006	2008	2009	2010
1.771,00 €	1.968,00 €	2.430,00 €	2.700,00 €	3.000,00 €

Auch von diesen Beträgen waren 10% als betrieblich veranlasst bei der Einkommensermittlung zu berücksichtigen.

Die eindeutig zuordenbaren und abzugsfähigen Betriebsausgaben waren von den aus der Solistentätigkeit erzielten Einnahmen in Abzug zu bringen und der verbleibenden Betrag zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Relation zu setzen. Der sich daraus ergebende Prozentsatz war in weiterer Folge bei jenen, dem Grunde nach abzugsfähigen Betriebsausgaben anzuwenden, die ihre Wurzel sowohl in der selbständigen als auch in der unselbständigen Tätigkeit haben.

	2005	2006	2008	2009	2010
Einnahmen	4.000,00	4.000,00	6.736,36	5.636,36	5.636,36
Honorar Ehegatte	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Taggelder	-277,60	-277,60	-383,20	-252,00	-252,00
Nächtigungsgelder	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Telefon	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Arbeitszimmer	-1.434,10	-1.553,80	-1.800,00	-1.927,08	-1.976,31
Zwischensumme E aus sA	2.288,30	2.168,60	4.553,16	3.457,28	3.408,05
E aus nsA (KZ 245)	55.329,60	60.315,40	64.536,63	68.664,08	69.444,92
Summe	57.617,90	62.484,00	69.089,79	72.121,36	72.852,97
E aus sA	3,97%	3,47%	6,59%	4,79%	4,68%
E aus nsA	96,03%	96,53%	93,41%	95,21%	95,32%

2.2. Aufzuteilende Beträge (Betriebsausgaben/Werbungskosten)

2.2.1. Afa für TV-Color, CD-Player, Tuner, Lautsprecherboxen und Lautsprecherkabel

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

Hinsichtlich der Aufwendungen für TV-Color, CD-Player, Tuner, Lautsprecherboxen und Lautsprecherkabel hatte die Bf bereits im Berufungsverfahren betreffend die Einkommensteuer 2002 und 2003 die nahezu ausschließliche betriebliche Nutzung trotz ausdrücklicher Aufforderung nicht nachgewiesen. Da ein derartiger Nachweis auch im Berufungsverfahren betreffend die Einkommensteuer 2005 und 2006 trotz eines wiederholten Ersuchens nicht erbracht worden ist, ist davon auszugehen, dass diese Geräte nicht nahezu ausschließlich betrieblich genutzt werden. Die von den Anschaffungskosten geltend gemachte Afa war daher als nicht abzugsfähig zu behandeln.

2.2.2. Afa für Arbeitsmittel1 und Arbeitsmittel2 in Höhe von EUR 4.043,25 in sämtlichen Streitjahren, Versicherung für die X 2008 bis 2010

Die beiden Instrumente und den Arbeitsmittel2 benötigt die Bf zur Ausübung sowohl ihrer selbständigen als auch ihrer unselbständigen Arbeit. Die dafür getätigten Aufwendungen bzw die damit im Zusammenhang stehende Versicherung haben ihre Wurzel sowohl in der selbständigen als auch in der unselbständigen Tätigkeit der Bf und sind in Anlehnung an die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes im oben dargestellten Prozentsatzes wie folgt aufzuteilen (alle Beträge in Euro):

	2005	2006	2008	2009	2010
Afa Arbeitsmittel1 und Arbeitsmittel2	4.043,25	4.043,25	4.043,25	4.043,25	4.043,25
Versicherung X	0,00	0,00	416,25	1.163,38	1.163,38
Zwischensumme	4.043,25	4.043,25	4.459,50	5.206,63	5.206,63
davon Betriebsausgaben	160,52	140,30	293,88	249,40	243,67
davon Werbungskosten	3.882,73	3.902,95	4.165,62	4.957,23	4.962,96

2.2.3. Steuerberatungskosten

Aufwendungen für die Tätigkeit eines Steuerberaters können nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann nicht als abzugsfähige Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkannt werden, wenn diese allein oder überwiegend nur dem Zweck dienen, die Grundlagen für die Ermittlung der Einkommensteuer festzustellen bzw. die Einkommensteuererklärung abzufassen (VwGH 24.10.2002, 98/15/0145, mwN). Der Verwaltungsgerichtshof hat beispielsweise auch ausgesprochen, dass die Aufwendungen für Rechts- und Beratungskosten, soweit sie für Arbeiten im Zusammenhang mit der Erstellung und dem Abschluss der Einnahmen- und Ausgabenrechnung und der

Abfassung der Einkommensteuererklärung eines selbständigen Erwerbstätigen bezahlt wurden, zu Recht nicht als abzugsfähige Betriebsausgaben behandelt worden sind (VwGH 17. März 1971, 2114/70; VwGH 29. November 1972, 1337/72).

Die Bf hat die Leistungen des steuerlichen Vertreters trotz eines darauf abzielenden Ersuchens nicht aufgeschlüsselt. Nur unter dieser Voraussetzung wäre eine (allenfalls teilweise) Zuordnung zu den Betriebsausgaben möglich gewesen. Mit dem Hinweis, es scheine eine rechtswidrige Auslegung vorzuliegen, da in jedem Fall Sonderausgaben vorliegen würden, wurde eine Aufschlüsselung der Kosten nicht beigebracht. Die in den einzelnen Streitjahren in unterschiedlicher Höhe geltend gemachten Beträge waren daher vom Abzug als Betriebsausgaben auszuschließen und im Gegenzug - wie in der folgenden Tabelle dargestellt - in Höhe des Nettobetrages als Sonderausgaben zu berücksichtigen, da den dem Bundesfinanzgericht vorliegenden Einnahmen-/Ausgabenrechnungen zu entnehmen ist, dass die Bf die darauf entfallende Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend gemacht hat:

2005	2006	2008	2009	2010
3.700,00 €	1.500,00 €	0,00 €	1.600,00 €	0,00 €

Zusammengefasst errechnen sich die von der Bf erzielten Einkünfte wie folgt:

a) Einkünfte aus der Solistentätigkeit (alle Beträge in Euro)

	2005	2006	2008	2009	2010
Einnahmen	4.000,00	4.000,00	6.736,36	5.636,36	5.636,36
Tagesgelder	-277,60	-277,60	-383,20	-252,00	-252,00
Nächtigungsgelder	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Arbeitszimmer	-1.434,10	-1.553,80	-1.800,00	-1.927,08	-1.976,31
Afa Arbeitsmittel1, Arbeitsmittel2 und Versicherung	-160,52	-140,30	-293,88	-249,40	-243,67
E aus sA	2.127,78	2.028,30	4.259,28	3.207,88	3.164,38

b) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (alle Beträge in Euro)

	2005	2006	2008	2009	2010
KZ 245	55.329,60	60.315,40	64.536,63	68.664,08	69.444,92
Werbungskosten	-3.882,73	-3.902,95	-4.165,62	-4.957,23	-4.962,96
E aus nsA	51.446,87	56.412,45	60.371,01	63.706,85	64.481,96

3. Außergewöhnliche Belastung

Hinsichtlich dieses Punktes wird zur Begründung auf Pkt. 3 der Berufungsentscheidung vom 03.08.2012 verwiesen.

Zulässigkeit einer 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.

Gegenstand des vorliegenden Erkenntnisses waren Sachverhaltsfragen, die rechtliche Beurteilung konnte auf die insofern einheitliche Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gestützt werden. Die Revision war daher nicht zuzulassen.

Wien, am 21. Juli 2017