



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des K, vertreten durch Artner Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, 8200 Gleisdorf, Ludersdorf 201, vom 15. November 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 22. Oktober 2004 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2002, vom 16. April 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 8. März 2007 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 und vom 5. März 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 4. Februar 2008 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2004 bis 2006 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielt Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Jazzmusiker und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Lehrbeauftragter an der Universität für Musik und darstellende Kunst. Die Veranlagung der Einkommensteuer der Jahre 2000 bis 2002 erfolgte zunächst erklärungskgemäß.

Für die Jahre 2000 bis 2002 wurde in der Folge eine Außenprüfung vorgenommen, bei der ua. die folgenden Feststellungen getroffen wurden:

- 1) Die Aufwendungen eines Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Die Aufwendungen in Höhe von 3.477,00 S (für 2000), 2.391,00 S (für 2001) und 216,00 Euro (für 2002) wurden daher nicht als Werbungskosten anerkannt.
- 2) Aufwendungen für Videos und CDs stellen einen nichtabzugsfähigen Aufwand dar, weil Tonträger Teil des Kulturlebens sind. Die Aufwendungen in Höhe von 17.898,00 S (für 2000), 12.344,00 S (für 2001) und 469,00 Euro (für 2002) wurden daher nicht als Werbungskosten anerkannt.
- 3) Kosten für Literatur, die für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit bestimmt ist, stellen keinen abzugsfähigen Aufwand dar. Auf den vorgelegten Belegen fehlt darüber hinaus die genaue Bezeichnung der Bücher und Zeitschriften. Aufwendungen in Höhe von 3.826,00 S (für 2000), 1.576,00 S (für 2001) und 72,00 Euro (für 2002) wurden daher nicht als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkannt.
- 4) Aufwendungen für den Besuch von Kulturveranstaltungen und Spenden zählen zu den Kosten der privaten Lebensführung und sind daher nicht abzugsfähig. Die Aufwendungen in Höhe von 675,00 S (für 2000), 670,00 S (für 2001) und 28,00 Euro (für 2002) wurden daher nicht als Werbungskosten anerkannt.
- 5) Die Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung sind gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988](#) nicht abzugsfähig. 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. Der Mittelpunkt einer Lehrtätigkeit ist nach der Verkehrsauffassung jener Ort, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt. Der Mittelpunkt der Tätigkeit eines Musikers ist jener Ort, an dem dieser sein musikalisches Programm darbietet. Der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Bw. befindet sich daher außerhalb seines Arbeitszimmers. Die Aufwendungen in Höhe von 4.868,00 S (für 2000), 708,00 S (für 2001) und 48,31 Euro (für 2002) für Energie und die Aufwendungen in Höhe von 30.414,00 S (für 2000), 6.192,00 S (für 2001) und 450,80 Euro (für 2002) für Raummiete wurden daher nicht als Betriebsausgaben anerkannt bzw. die Aufwendungen in Höhe von 27.600,00 S (für 2001) und 1.996,48 Euro (für 2002) für Miete und Energie wurden nicht als Werbungskosten anerkannt.

Bei den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheiden wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit sowie die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit den oa. Feststellungen entsprechend erhöht.

Die gegen diese Bescheide eingebrachte Berufung richtet sich gegen die Nichtanerkennung der Aufwendungen für Videos, CDs, Fachliteratur und Konzertbesuche sowie der Aufwendungen für das Arbeitszimmer als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten. Im Einzelnen wurde vorgebracht, Videos und CDs seien neben Musikinstrumenten und Noten die wichtigsten Arbeitsmittel eines an der Musikhochschule Lehrenden. Bei anderen Steuerpflichtigen (zB einem Gymnasiallehrer) mag für die Teilnahme am Kulturleben eine private Veranlassung gegeben sein. Für den Bw. sei die Berufsausübung ohne diese Arbeitsmittel hingegen unmöglich. Dies beweise auch die Tatsache, dass es sich bei den Videos und CDs ausschließlich um solche aus dem Spezialfach des Bw. (Jazz) handle. Die Nichtanerkennung der Kosten für diese Arbeitsmittel komme einem Berufsverbot nahe. Das Arbeitszimmer sei im Zuge der Außenprüfung besichtigt worden. Gegen die Qualifizierung des Raumes als Arbeitszimmer seien von der Prüferin keine Einwendungen erhoben worden, was auf Grund der Einrichtung des Raumes auch kaum möglich gewesen sei. Der Mittelpunkt der Tätigkeit eines Jazzmusikers sei nach der Verkehrsauffassung an dem Ort anzunehmen, an dem er die überwiegende Zeit am Instrument verbringe. Das sei im vorliegenden Fall das Arbeitszimmer. Die Tätigkeit als Jazzmusiker erfordere ein musikalisches Niveau, das nur durch regelmäßige Arbeit am Instrument zu erreichen sei. Die im Arbeitszimmer ausgeübte Tätigkeit erschöpfe sich daher nicht im Einstudieren eines bestimmten Stückes oder Programms für ein konkretes Konzert, sondern diene auch dazu, durch regelmäßiges und dauerhaftes Spielen des Instrumentes die künstlerischen Fertigkeiten zu erhalten und zu steigern (vgl. VwGH 24.06.2004, [2001/15/0052](#)). Der vorliegende Fall sei vergleichbar mit jenen Fällen, in denen die Berufsausübung eine weit überdurchschnittliche Auseinandersetzung mit Tageszeitungen mit sich bringe (vgl. VwGH 05.07.2004, [99/14/0064](#)). So seien zB auch französische Zeitschriften einer Romanistiklehrerin abzugsfähig. Da der Bw. im Rahmen seiner unterrichtenden Tätigkeit angehalten sei, in gemeinsamen Übungen mit seinen Schülern auf gleich hohem Niveau vorzutragen, sei das Arbeitszimmer auch hinsichtlich der unterrichtenden Tätigkeit notwendig. Aus den genannten Gründen seien auch die als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen für Konzertbesuche und Literatur (soweit der genaue Titel auf der jeweiligen Rechnung angegeben sei) anzuerkennen. Da die Rechnungen für die Literatur in Einzelfällen keine näheren Angaben enthielten, stimme der Bw. einer Kürzung dieser Ausgaben um 30% zu.

In dem gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes eingebrachten Vorlageantrag wurde ergänzend ausgeführt, dass für jede betriebliche bzw. berufliche

Tätigkeit gesondert zu prüfen sei, ob deren Mittelpunkt im Arbeitszimmer liege. Für die freiberufliche Tätigkeit als Künstler stehe dem Bw. jedenfalls kein anderer Arbeits- bzw. Proberaum zur Verfügung, weshalb das Arbeitszimmer (Proberaum und Büro) jedenfalls als Mittelpunkt der freiberuflichen Tätigkeit anzusehen sei. Daran ändere auch die Tatsache, dass die im Rahmen des Dienstverhältnisses ausgeübte Tätigkeit hauptsächlich an der Universität ausgeübt werde, nichts. Judikatur und Verwaltungspraxis orientieren sich bei der Frage, wo sich der Mittelpunkt einer Tätigkeit befinde, daran, wo der Steuerpflichtige hauptsächlich – und zwar in zeitlicher Hinsicht – tätig werde. Das sei eindeutig der Arbeitsraum, in dem der Bw. täglich mehrere Stunden übe.

Für das Jahr 2003 erklärte der Bw. ebenfalls Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Jazzmusiker und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Lehrbeauftragter an der Universität für Musik und darstellende Kunst. Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit wurden erklärungsgemäß veranlagt. Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wurde von den geltend gemachten Werbungskosten in Höhe von 4.223,82 Euro nur ein Teilbetrag von 846,62 Euro (Telefonkosten, Betriebsmittel und Musikmaterialien sowie 60% der AfA für den PC) anerkannt. Nicht anerkannt wurden die Aufwendungen für das Arbeitszimmer, für Videos, CDs und Literatur, die Ausgaben für eine Rechtsschutzversicherung sowie Ausgaben für Speisen und Getränke. Die Anschaffungskosten eines Computers wurden nur zu 60% als beruflich veranlasst angesehen.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 eingebrachten Berufung wurde ausgeführt, die Aufwendungen für die Rechtsschutzversicherung seien ausschließlich betrieblich veranlasst. Die Ausgaben für Speisen und Getränke seien anlässlich von Besprechungen im Zusammenhang mit der Realisierung verschiedener Kunstprojekte angefallen und daher ebenfalls anzuerkennen. Der PC werde ausschließlich beruflich genutzt, weshalb die Berücksichtigung eines Privatanteils nicht gerechtfertigt sei. Videos und CDs seien neben Musikinstrumenten und Noten die wichtigsten Arbeitsmittel eines an der Musikhochschule Lehrenden. Bei den Videos und CDs handle es sich daher auch ausschließlich um solche aus dem Spezialfach des Bw. (Jazz). Für andere Steuerpflichtige, die nicht im Metier des Bw. tätig seien (zB Gymnasiallehrer) mag die Teilnahme am Kulturleben privat veranlasst sein, im Fall des Bw. sei die Berufsausübung ohne diese Arbeitsmittel hingegen unmöglich. Die berufliche Veranlassung des Arbeitszimmers stehe auf Grund seiner Einrichtung außer Zweifel. Im Übrigen wiederholte der Bw. die Ausführungen in der Berufung betreffend Einkommensteuer der Jahre 2000 bis 2002 hinsichtlich der Notwendigkeit seines Arbeitszimmers für seine beiden Tätigkeiten und führte aus, dass das Arbeitszimmer für beide Tätigkeiten den Mittelpunkt darstelle und die entsprechenden Aufwendungen daher als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anzuerkennen seien.

Mit Berufungsvorentscheidung wurden vom Finanzamt Werbungskosten in Höhe von insgesamt 1.760,03 Euro (Telefonkosten, Betriebsmittel und Musikmaterialien, AfA für den PC, Fachzeitschriften, Noten, Videos, CDs, MC sowie Aufwendungen für Mitgliedsbeiträge und Konzerte) anerkannt. Nicht anerkannt wurden die Aufwendungen für das Arbeitszimmer in Höhe von 1.960,00 Euro, die Ausgaben für die Rechtsschutzversicherung in Höhe von 289,59 Euro und die Ausgaben für Speisen und Getränke in Höhe von 214,20 Euro.

Im Vorlageantrag wurde ergänzend ausgeführt, dass sich der Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. als Künstler zweifellos in seinem Arbeitsraum (Proberaum) befinde. In diesem Zusammenhang wurden in der Folge – unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 16.03.2005, [2000/14/0150](#); VwGH 24.06.2004, [2001/15/0052](#) und VwGH 23.05.2007, [2006/13/0055](#)) – die Ausführungen im Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2000 bis 2002 wiederholt. Zu den Ausgaben für die Rechtsschutzversicherung brachte der Bw. vor, diese sei ausschließlich auf Grund seiner beruflichen Tätigkeit abgeschlossen worden, weil er im privaten Bereich keine erkennbaren Rechtsrisiken habe, für die er eine Rechtsschutzversicherung abschließen würde. Die Ausgaben für Speisen und Getränke seien abzugsfähig, weil es sich dabei um Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden handle, die nach Judikatur und Literatur abzugsfähig seien.

Für die Jahre 2004 bis 2006 erklärte der Bw. ebenfalls Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Jazzmusiker und Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Lehrbeauftragter an der Universität für Musik und darstellende Kunst.

Für das Jahr 2004 wurden die Einkünfte des Bw. aus selbständiger Arbeit erklärungsgemäß veranlagt. Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wurde von den geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 1.011,81 Euro für Arbeitsmittel nur ein Teilbetrag von 572,05 Euro als Werbungskosten anerkannt und die geltend gemachten Reisekosten in Höhe von 324,30 Euro sowie die sonstigen Werbungskosten in Höhe von 1.962,50 Euro (Arbeitszimmer) wurden nicht anerkannt. In der Begründung des Einkommensteuerbescheides 2004 führte das Finanzamt aus, die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte seien durch den Verkehrsabsetzbetrag sowie durch ein allenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten, weshalb die als Werbungskosten geltend gemachten Reiseaufwendungen nicht berücksichtigt werden können. Die Aufwendungen für das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer können nicht berücksichtigt werden, weil dieses nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Bw. bilde. Die Aufwendungen für die Rechtsschutzversicherung und für Besprechungen diverser

Projekte können nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden, weil sie zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben im Sinn des [§ 20 EStG 1988](#) gehören.

Für die Jahre 2005 und 2006 wurden die Einkünfte des Bw. aus selbständiger Arbeit wiederum erklärungsgemäß veranlagt. Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wurden die geltend gemachten sonstigen Werbungskosten in Höhe von 1.956,30 Euro (für 2005) bzw. in Höhe von 2.471,55 Euro (für 2006) nicht anerkannt. In der Begründung der Einkommensteuerbescheide 2005 und 2006 führte das Finanzamt aus, die Aufwendungen für das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer können nicht berücksichtigt werden, weil dieses nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Bw. bilde.

Die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006 richtet sich gegen die Nichtanerkennung der Aufwendungen für das im Wohnungsverband gelegene Arbeitszimmer, die Ausgaben für die Rechtsschutzversicherung und die Ausgaben im Zusammenhang mit der Besprechung diverser Projekte. In der Begründung der Berufung wurden jene Argumente wiederholt, die bereits in den Berufungen bzw. Vorlageanträgen betreffend Einkommensteuer der Jahre 2000 bis 2003 vorgebracht wurden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung für die Jahre 2004 bis 2006 wurde wiederum damit begründet, dass sowohl der Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. als Lehrbeauftragter als auch der Mittelpunkt der Tätigkeit als Musiker außerhalb des Arbeitszimmers liege, weshalb die Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht anerkannt werden können. Bei den Aufwendungen für die Rechtsschutzversicherung und den Aufwendungen anlässlich diverser Besprechungen handle es sich um nichtabzugsfähige Ausgaben der Lebensführung gemäß [§ 20 EStG 1988](#).

In dem gegen diese Berufungsvorentscheidung eingebrachten Vorlageantrag wird dem Finanzamt vorgeworfen, es habe sich mit den in der Berufung vorgebrachten Argumenten, insbesondere mit den Inhalten der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur, nicht auseinander gesetzt. Die Berufungsvorentscheidung sei daher mit dem Mangel der Verletzung von Verfahrensvorschriften und in der Folge auch mit dem Mangel der Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes belastet. Der Vorhalt betreffend Einkommensteuer 2003 sei vom steuerlichen Vertreter des Bw. telefonisch beantwortet worden. Leider sei dabei übersehen worden, dass am selben Tag auch ein Vorhalt betreffend die Jahre 2004 bis 2006 ergangen sei. Die angeforderten Belege werden jedoch in den nächsten Tagen nachgereicht.

Die Belege betreffend die Betriebsausgaben und Werbungskosten der Jahre 2004 bis 2006 wurden dem Finanzamt in der Folge übermittelt.

Mit Vorhalt vom 17. Jänner 2011 wurde dem Bw. Folgendes mitgeteilt bzw. wurden ihm die folgenden Fragen gestellt:

A) Streitjahre 2000 bis 2002:

Da nur Aufwendungen für Fachliteratur als Werbungskosten berücksichtigt werden können, wurde der Bw. aufgefordert, für jedes einzelne Werk der Literatur, dessen Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt werden sollen, unter Angabe von Autor, Titel und Preis anzugeben, warum es sich dabei um ein Werk handle, das auf die speziellen Bedürfnisse der Berufsgruppe des Bw. abstelle. Zur Frage der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für das Arbeitszimmer wurde dem Bw. mitgeteilt, dass sein Hinweis auf die seit dem Abschluss der Außenprüfung ergangene Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 24.06.2004, [2001/15/0052](#); VwGH 16.03.2005, [2000/14/0150](#); VwGH 21.09.2005, [2001/13/0241](#); VwGH 25.10.2006, [2004/15/0077](#)) zutreffend sei. Nach dieser Rechtsprechung sei der Mittelpunkt der Tätigkeit eines Musikers an dem Ort anzunehmen, an dem der Musiker die überwiegende Zeit an seinem Instrument verbringe. Unter der Voraussetzung, dass dieser Ort im Fall des Bw. das in seiner Wohnung befindliche Arbeitszimmer sei, seien daher die als Betriebsausgaben im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit geltend gemachten Aufwendungen für Raummiete und Energie in Höhe von 35.282,00 S (für 2000), von 6.900,00 S (für 2001) und von 499,11 Euro (für 2002) nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates anzuerkennen. Der Bw. wurde daher ersucht, bekannt zu geben, wie groß sein Arbeitszimmer sei, wie groß seine gesamte Wohnung sei, wie das Arbeitszimmer eingerichtet sei und wie die genannten Aufwendungen ermittelt worden seien. Der Mittelpunkt einer Lehrtätigkeit sei hingegen nicht in dem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer, sondern an jenem Ort gelegen, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolge. Da der Mittelpunkt der Lehrtätigkeit sich daher nicht in dem im Wohnungsverband des Bw. gelegenen Arbeitszimmer befinde, könnten die im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit geltend gemachten Werbungskosten für Raummiete und Energie in Höhe von 27.600,00 S (für 2001) und von 1.996,48 Euro (für 2002) nicht anerkannt werden.

B) Streitjahr 2003

Hinsichtlich der Aufwendungen für das Arbeitszimmer wurde auf die Ausführungen unter Punkt A) verwiesen. Die Aufwendungen für das Arbeitszimmer seien, soweit sie im Zusammenhang mit den Einkünften aus selbständiger Arbeit angefallen seien (Raummiete in Höhe von 450,80 Euro), vom Finanzamt ohnedies bereits als Betriebsausgaben anerkannt worden. Die als Werbungskosten im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit geltend gemachten Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer in Höhe von 1.960 Euro könnten hingegen aus den oa. Gründen nicht abgezogen werden. Die

Aufwendungen für die Rechtsschutzversicherung in Höhe von 289,59 Euro seien nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anzuerkennen, weil glaubwürdig dargelegt worden sei, dass die Aufwendungen betrieblich bzw. beruflich veranlasst worden seien. Die Aufwendungen (Werbungskosten) für Fachzeitschriften, Noten, Videos, CDs und MCs seien vom Bw. in einer Summe, und zwar in Höhe von 825,61 Euro, angegeben worden. Er wurde daher ersucht, diesen Betrag – so wie in den Vorjahren – einerseits auf den Bereich „Fachzeitschriften und Noten“, andererseits auf den Bereich „Videos, CDs und MCs“ aufzuteilen. Sollte eine exakte Aufteilung im Nachhinein nicht mehr möglich sein, würde die Aufteilung durch die Abgabenbehörde im Schätzungsweg in der Weise erfolgen, dass ausgehend von den Einkommensteuererklärungen der Jahre 2000 bis 2002 von den gesamten Aufwendungen für Fachzeitschriften, Noten, Videos, CDs und MCs etwa ein Anteil von 15% als auf den Bereich „Fachzeitschriften und Noten“ und etwa ein Anteil von 85% als auf den Bereich „Videos, CDs und MCs“ entfallend anzusehen sei. Bei den Aufwendungen für die Besprechung diverser Projekte handle es sich um die Kosten für die Bewirtung von Geschäftsfreunden, dh um Aufwendungen für so genannte „Geschäftssessen“. Diese Aufwendungen dürften gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) nicht abgezogen werden, außer die Bewirtung diene der Werbung und die betriebliche oder berufliche Veranlassung überwiege weitaus. Der Bw. wurde unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 02.08.2000, [94/13/0259](#)) daher aufgefordert, die entsprechenden Nachweise zu erbringen.

C) Streitjahre 2004 bis 2006

Der Bw. wurde zunächst ersucht, eine Aufstellung nachzureichen, aus der hervorgehe, wie die Höhe der einzelnen (in den elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärungen geltend gemachten) Werbungskosten ermittelt worden sei. Hinsichtlich der für das Arbeitszimmer geltend gemachten Aufwendungen wurde auf die Ausführungen unter den Punkten A) und B) verwiesen. Der Bw. wurde weiters darauf aufmerksam gemacht, dass seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Musiker für die Jahre 2004, 2005 und 2006 erklärungsgemäß veranlagt worden seien. Die Ausführungen in der Berufung gingen, soweit sie sich auf die Berücksichtigung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer im Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften aus selbständiger Arbeit als Musiker beziehen, daher ins Leere. Die als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit geltend gemachten Aufwendungen für das Arbeitszimmer aber könnten auf Grund der obigen Ausführungen nicht anerkannt werden. Darüber hinaus seien die Aufwendungen bisher weder nachgewiesen worden, noch sei dargelegt worden, wie die Aufwendungen für das Arbeitszimmer ermittelt worden seien. Die Aufwendungen für die Rechtsschutzversicherung seien als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anzuerkennen, doch sei ihre genaue Höhe

in den einzelnen Jahren bekannt zu geben. Der Bw. wurde weiters aufgefordert, auch die in den (zusammengefasst) geltend gemachten Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben enthaltenen Aufwendungen für CDs, Videos und DVDs bekannt zu geben. Zur Frage der steuerlichen Absetzbarkeit der Aufwendungen für Geschäftsessen wurde auf die Ausführungen unter Punkt B) verwiesen.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 10. März 2011 führte der Bw. aus:

A) Streitjahre 2000 bis 2002:

Zu den Aufwendungen für Literatur wurde ausgeführt, der Bw. sei als Musiker und Musiklehrer tätig. Diese Tätigkeit bringe es mit sich, dass berufsnotwendige Arbeitsmittel auch als Privatgegenstände qualifiziert werden können. Auch die Prüferin habe nicht bezweifelt, dass die strittige Literatur der Berufsausübung diene. Die Aufwendungen seien nur deshalb nicht steuerlich anerkannt worden, weil die Literatur auch privat verwendet werden könne. Der vom Unabhängigen Finanzsenat im Einzelnen geforderte Nachweis erscheine unbillig und entbehrlich, weil nicht Aufwendungen für private Gegenstände als Betriebsausgaben geltend gemacht worden seien, sondern nur die rechtliche Frage strittig sei, ob bei einem Musiker und Musiklehrer Aufwendungen für einschlägige Literatur, die bei einem Angehörigen einer anderen Berufsgruppe der Privatsphäre zuzuordnen seien, als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anzuerkennen seien. Zu den Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer wurde mitgeteilt, dass die gesamte Wohnung 68 m² und das Arbeitszimmer 18 m² groß seien. Das Arbeitszimmer, in dem sich ua. ein Schreibtisch, Musikinstrumente, Bücher- und Musikalienschränke befinden, sei ausschließlich für berufliche Zwecke eingerichtet. Auch die Prüferin habe keine gegenteiligen Feststellungen getroffen. Im Rahmen seiner Tätigkeit als Musiklehrer unterrichte der Bw. seine Studenten auch zu Hause und ermögliche ihnen, seine umfangreiche Bibliothek zu nutzen. Manche Studenten schreiben ihre Arbeiten im Arbeitszimmer des Bw. In den Streitjahren sei das Arbeitszimmer weitaus überwiegend, und zwar im Ausmaß von ca. 90%, im Rahmen der Erzielung der Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit genutzt worden. Die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen seien in diesem Ausmaß daher zu Betriebsausgaben „umzuschichten“. Die restlichen 10% der Aufwendungen seien im Hinblick auf die Nutzung des Arbeitszimmers durch Studenten des Bw. als Werbungskosten anzuerkennen.

B) Streitjahr 2003

Da sowohl die Aufwendungen für Fachzeitschriften und Noten, als auch die Aufwendungen für Videos, CDs und MCs durch die Berufstätigkeit des Bw. verursacht worden seien, sei der Zweck einer Aufteilung dieser Aufwendungen nicht erkennbar. Hinsichtlich der Aufwendungen für die Geschäftsessen beantragte der Bw., auf Grund der inzwischen verstrichenen Zeit aus verwaltungsökonomischen Gründen auf den Nachweis des zweifellos gegebenen

Werbecharakters zu verzichten. In anderen Fällen bzw. bei größeren Unternehmen sei die Benennung der Geschäftspartner nach der Verwaltungspraxis für die Anerkennung der Aufwendungen als Betriebsausgaben ausreichend. Ein kleines Unternehmen solle – nach Ansicht des Bw. – nicht einer strengeren Kontrolle unterzogen werden.

C) Streitjahre 2004 bis 2006

Für diese Jahre legte der Bw. aufgegliederte Aufstellungen über die geltend gemachten Werbungskosten vor. Die für das Jahr 2004 als Werbungskosten geltend gemachte Rechtsschutzversicherung habe 289,59 Euro betragen. Für das Jahr 2005 wurden die Aufwendungen für die Rechtsschutzversicherung in Höhe von 304,73 Euro nunmehr nachträglich geltend gemacht. Für CDs und Videos seien für das Jahr 2004 Aufwendungen in Höhe von 655,34 Euro geltend gemacht worden. Nunmehr wurde – anhand der dem Finanzamt vorgelegten Belege – ein weiterer Betrag von 31,27 Euro geltend gemacht. Für das Jahr 2005 seien für CDs und DVDs Aufwendungen in Höhe von 640,17 Euro als Werbungskosten und Aufwendungen in Höhe von 320,10 als Betriebsausgaben (geringwertige Wirtschaftsgüter) geltend gemacht worden. Aufwendungen für Geschäftsessen seien bisher nur für das Jahr 2004, und zwar in Höhe von 150,17 Euro, als Werbungskosten geltend gemacht worden. Nunmehr wurde beantragt, auf Grund der dem Finanzamt vorgelegten Belege weitere Aufwendungen für Geschäftsessen in Höhe von 178,53 Euro für das Jahr 2004, in Höhe von 572,30 Euro für das Jahr 2005 und in Höhe von 300,35 Euro für das Jahr 2006 als Werbungskosten zu berücksichtigen.

In einer ergänzenden Vorhaltsbeantwortung vom 22. März 2011 gab der Bw. bekannt, dass als Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer jeweils 25,95% der für die gesamte Wohnung bezahlten Miet- und Stromkosten geltend gemacht worden seien. Für das Jahr 2003 wurde mitgeteilt, dass die Aufwendungen für CDs 688,91 Euro und für Fachliteratur 136,70 Euro betragen haben.

Das Finanzamt gab keine (weitere) Stellungnahme zu den Ausführungen des Bw. in den beiden Vorhaltsbeantwortungen ab.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Arbeitszimmer (Streitjahre 2000 bis 2006)

Der Bw. hat in seiner Wohnung (Größe: 68m²) ein Arbeitszimmer (Größe: 18m²) eingerichtet, in dem sich seine Instrumente, die Bücher- und Musikalienschränke und ein Schreibtisch befinden und das er zum Üben nutzt. Als Aufwendungen machte er jeweils 25,95% der jährlichen Miet- und Stromkosten geltend.

Gemäß [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988](#) dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht 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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist dann, wenn eine Einkunftsquelle den Aufwand für das Arbeitszimmer bedingt, die andere aber nicht, der Mittelpunkt im Sinn des [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988](#) nur aus der Sicht der einen Einkunftsquelle zu bestimmen (vgl. zB VwGH 24.06.2004, [2001/15/0052](#), m.w.N.).

Der Bw. brachte wiederholt vor, der Mittelpunkt seiner Tätigkeit als Jazzmusiker liege an jenem Ort, an dem er die überwiegende Zeit an seinem Instrument verbringe. Dies sei in seinem Fall das häusliche Arbeitszimmer. Seine berufliche Tätigkeit als Jazzmusiker erfordere nämlich ein musikalisches Niveau, das nur durch regelmäßige Arbeit am Instrument zu erreichen sei, weshalb sich die im Arbeitszimmer ausgeübte Tätigkeit nicht im Einstudieren eines bestimmten Stückes oder Programms für ein konkretes Konzert erschöpfe, sondern auch dazu diene, durch regelmäßiges und dauerhaft ausgeübtes Spielen des Instrumentes die künstlerischen Fertigkeiten zu erhalten und zu steigern.

Diese Ausführungen sind – soweit sie sich auf die selbständige Tätigkeit des Bw. als Jazzmusiker beziehen – glaubwürdig. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführt (vgl. zB nochmals VwGH 24.06.2004, [2001/15/0052](#), eine Konzertpianistin betreffend; sowie VwGH 16.03.2005, [2000/14/0150](#), betreffend einen Orchestermusiker; und VwGH 21.09.2005, [2001/13/0241](#), betreffend ein Mitglied der Wiener Philharmoniker) kann der Mittelpunkt der Tätigkeit eines Musikers, von dem ein entsprechendes musikalisches Niveau erwartet wird, an dem Ort angenommen werden, an dem er die überwiegende Zeit an seinem Instrument verbringt. Da dieser Ort im Fall des Bw. das häusliche Arbeitszimmer ist (ein anderer Ort stand dem Bw. zum Üben nicht zur Verfügung), bildet das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der selbständigen Tätigkeit des Bw. als Jazzmusiker. Die Aufwendungen für das Arbeitszimmer sind daher, soweit sie durch die selbständige Tätigkeit des Bw. verursacht wurden (das sind nach den Angaben des Bw. rund 90% der Aufwendungen für das Arbeitszimmer), als Betriebsausgaben bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu berücksichtigen.

Die Aufwendungen für das Arbeitszimmer haben nach den Angaben des Bw. in den Jahren 2000 bis 2006 35.282,00 S, 34.500,00 S, 2.495,59 Euro, 1.960,00 Euro, 1.962,50 Euro, 1.956,30 Euro bzw. 2.166,82 Euro betragen. 90% davon sind somit 31.753,80 S (2000), 31.050,00 S (2001), 2.246,00 Euro (2002), 1.764,00 Euro (2003), 1.766,25 Euro (2004), 1.760,67 Euro (2005) bzw. 1.950,13 Euro.

Im Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Lehrbeauftragter an der Universität für Musik und darstellende Kunst brachte der Bw. vor, er müsse auch im Rahmen seiner unterrichtenden Tätigkeit ein entsprechendes musikalisches Niveau halten, weshalb auch für diese Tätigkeit die regelmäßige Arbeit am Instrument in seinem Arbeitszimmer erforderlich sei. Darüber hinaus brachte der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 10. März 2011 vor, er unterrichte seine Studenten auch zu Hause und ermögliche ihnen, seine umfassende Bibliothek zu nutzen. Er gab in diesem Zusammenhang jedoch an, das Arbeitszimmer weitaus überwiegend, und zwar im Ausmaß von etwa 90%, im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit und nur zu rund 10% im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit (Frequentierung durch Studenten) zu nutzen.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführt ist der Mittelpunkt einer Lehrtätigkeit nicht im im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer, sondern an jenem Ort gelegen, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt (vgl. nochmals VwGH 24.06.2004, [2001/15/0052](#), m.w.N.). Zwar hat der Bw. vorgebracht, seine Studenten auch in seinem häuslichen Arbeitszimmer zu unterrichten, gleichzeitig jedoch ausgeführt, das Arbeitszimmer werde nur zu rund 10% im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit von ihm und seinen Studenten genutzt. Daraus ist ersichtlich, dass das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der unterrichtenden Tätigkeit des Bw. bildete. Daher können die im Zusammenhang mit den Einkünften des Bw. aus nichtselbständiger Tätigkeit angefallenen Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

2) Videos, CDs und DVDs (Streitjahre 2000 bis 2006)

Für Videos, CDs und DVDs machte der Bw. Aufwendungen in Höhe von 17.898,00 S (für 2000), 12.344,00 S (für 2001), 469,00 Euro (für 2002), 688,91 Euro (für 2003), 655,34 Euro (für 2004), 640,17 Euro (für 2005) und 458,25 Euro (für 2006) als Werbungskosten geltend. Im Berufungsverfahren machte er für das Jahr 2004 zusätzlich den Betrag von 31,27 Euro für CDs und Videos geltend. Darüber hinaus hatte er für das Jahr 2005 einen weiteren Betrag von 320,10 Euro für die Anschaffung von CDs und Videos als Betriebsausgabe im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit geltend gemacht.

Für die Jahre 2000 bis 2002 wurde im Zuge einer Außenprüfung festgestellt, dass Aufwendungen für CDs und Videos nicht abzugsfähig seien, weil Tonträger als Teil des Kulturlebens dem privaten Lebensbereich zuzuordnen seien. In der Berufung gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2000 bis 2002 wurde eingewendet, Videos und CDs seien neben Musikinstrumenten und Noten die wichtigsten Arbeitsmittel eines an der Musikhochschule Lehrenden. Für Angehörige anderer Berufsgruppen (zB Lehrer) mag die Teilnahme am Kulturleben privat veranlasst sein. Im Fall des Bw. sei die Berufsausübung ohne diese Arbeitsmittel hingegen unmöglich. Bei den Videos und CDs handle es sich auch ausschließlich um solche aus dem Spezialfach des Bw. (Jazz).

Im Zuge der Erlassung der Einkommensteuerbescheide der Jahre 2003 bis 2006 wurden die Aufwendungen für die Anschaffung von Videos, CDs und DVDs als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben anerkannt bzw. wurde in einzelnen Jahren nicht geprüft, inwieweit in den (zusammengefasst) geltend gemachten Werbungskosten und Betriebsausgaben Aufwendungen für Videos, CDs und DVDs enthalten sind. Im Berufungsverfahren wurde dem Bw., nachdem er die Höhe der Aufwendungen für die Anschaffung der Videos, CDs und DVDs in den einzelnen Jahren bekannt gegeben hatte, unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 25.11.2009, [2007/15/0260](#)) mitgeteilt, dass Aufwendungen für Videos, CDs und DVDs nicht als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben anerkannt werden können. Gegen diese Ausführungen wurden vom Bw. keine weiteren Einwendungen erhoben.

Gemäß [§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#) sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

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.

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 (vgl. zB VwGH 27.03.2002, [2002/13/0035](#); und VwGH 25.11.2009, [2007/15/0260](#)).

Tonträger vermitteln eine Teilnahme am Kulturleben und betreffen daher in nicht bloß völlig untergeordnetem Ausmaß auch die private Lebensführung. Auch wenn unbestritten ist, dass der Bw. die von ihm in den Streitjahren angeschafften Videos, CDs, und DVDs sowohl betrieblich als auch beruflich nutzte, hinderte diese Nutzung einen (späteren) Gebrauch der Videos, CDs und DVDs zu privaten Zwecken in keiner Weise. Die konkrete betriebliche bzw. berufliche Nutzung nahm den Videos, CDs und DVDs nicht die Eignung, dem Bw. auch in beliebiger Weise für den privaten Gebrauch zur Verfügung zu stehen. Eine Aufteilung der Anschaffungskosten der Videos, CDs und DVDs auf den beruflichen und den privaten Bereich ist nach objektiven Kriterien daher nicht möglich. Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen betrieblicher bzw. beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist entsprechend dem „Aufteilungsverbot“ der gesamte Betrag nicht abzugsfähig (vgl. nochmals VwGH 25.11.2009, [2007/15/0260](#)).

Die vom Bw. für die Anschaffung der Videos, CDs und DVDs geltend gemachten Aufwendungen sind daher weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten zu berücksichtigen.

3) Literatur (Streitjahre 2000 bis 2002)

Für (Fach-)Literatur machte der Bw. Aufwendungen in Höhe von 3.826,00 S (für 2000), 1.576,00 S (für 2001) und 72,00 Euro (für 2002) als Werbungskosten geltend.

Für die Jahre 2000 bis 2002 wurde im Zuge einer Außenprüfung festgestellt, dass diese Aufwendungen nicht abzugsfähig seien, weil es sich um Aufwendungen für Literatur handle, die für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit bestimmt sei. Darüber hinaus sei zum Teil nicht feststellbar, welche Bücher bzw. Zeitschriften der Bw. angeschafft habe, weil die entsprechenden Angaben auf den vorgelegten Belegen fehlen. In der Berufung gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2000 bis 2002 wurde eingewendet, die vom Bw. in den Streitjahren angeschaffte Literatur sei für die Ausübung seines Berufes unbedingt notwendig gewesen. Da es aber zutreffend sei, dass auf einigen der vorgelegten Rechnungen der Titel des jeweils angeschafften Werkes nicht angeführt sei, stimme der Bw. einer Kürzung der geltend gemachten Aufwendungen um 30% zu.

Die Aufforderung des Unabhängigen Finanzsenates, für jedes einzelne Werk, dessen Kosten als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten berücksichtigt werden sollen, unter Angabe von Autor, Titel und Preis darzulegen, warum es sich bei diesem Werk um Fachliteratur, dh. um

ein Werk handle, das auf die speziellen Bedürfnisse der Berufsgruppe des Bw. abstelle, beantwortete der Bw. damit, dass die Aufgliederung der Beträge nach acht bis zehn Jahren schwierig und im Hinblick auf die vergleichsweise geringen Beträge seiner Ansicht nach auch unbillig sei. Darüber hinaus sei die Aufgliederung entbehrlich, weil die Prüferin nicht bezweifelt habe, dass der Bw. die strittigen Werke beruflich genutzt habe. Die Nichtanerkennung der Aufwendungen sei ausschließlich deshalb erfolgt, weil die Literatur auch privat hätte genutzt werden können. Strittig sei in diesem Zusammenhang daher ausschließlich die Rechtsfrage, ob bei einem Musiker und Musiklehrer Aufwendungen für einschlägige Literatur, die bei einem Angehörigen einer anderen Berufsgruppe zweifelsfrei der Privatsphäre zuzuordnen wären, als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anzuerkennen seien.

Gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

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.

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 (vgl. VwGH 29.09.2004, [2000/13/0156](#), m.w.N.).

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. nochmals (vgl. VwGH 29.09.2004, [2000/13/0156](#), m.w.N.).

Da nicht nur Werke der Belletristik, sondern auch so genannte Sachbücher für einen unbestimmten Personenkreis von Interesse sein können (vgl. VwGH 26.07.2007, [2006/15/0065](#)), gelten diese Ausführungen auch für den Fall, dass es sich bei den vom Bw. angeschafften Werken der Literatur ausschließlich um solche aus dem Gebiet des Jazz handelt. Auf Grund der oben dargelegten typisierenden Betrachtungsweise genügt es für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für die strittige Literatur nicht, dass der Bw. die Literatur bei seiner Berufsausübung tatsächlich nutzte, sondern wäre der Nachweis, dass es sich dabei um Werke handelt, die auf die speziellen Bedürfnisse der Berufsgruppe des Bw. abstellen, zu erbringen gewesen. Mit den Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung vom 10. März 2011, dass die vom Bw. in den Streitjahren angeschaffte Literatur bei Angehörigen einer anderen Berufsgruppe als der des Bw. zweifelsfrei der Privatsphäre zuzuordnen wäre, hat der Bw. jedoch bestätigt, dass die von ihm angeschaffte Literatur von allgemeinem Interesse ist. Daher sind die Aufwendungen für die strittige Literatur weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten abzugsfähig.

4) Aufwendungen für den Besuch von Kulturveranstaltungen (Streitjahre 2000 bis 2002)

Für den Besuch von Kulturveranstaltungen (Konzerten) machte der Bw. Aufwendungen in Höhe von 675,00 S (für 2000), 670,00 S (für 2001) und 28,00 Euro (für 2002) als Werbungskosten geltend.

Für die Jahre 2000 bis 2002 wurde im Zuge einer Außenprüfung festgestellt, dass diese Aufwendungen zu den Kosten der privaten Lebensführung zählen und daher nicht abzugsfähig seien. In der Berufung gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide der Jahre 2000 bis 2002 wurde eingewendet, der Besuch von Konzerten sei für die Ausübung des Berufes des Bw. als Jazzmusiker unbedingt notwendig, weshalb die aus den Konzertbesuchen entstandenen Kosten als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abzugsfähig seien.

Gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

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.

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 (vgl. VwGH 23.01.2002, [2001/13/0238](#), m.w.N., betreffend Aufwendungen für Theaterkarten).

Dass der Besuch von Konzerten typischerweise einen Akt der Lebensführung darstellt und damit privat veranlasst ist, kann nicht bezweifelt werden. Unbestritten ist aber auch, dass beim Bw. der Besuch der Konzerte auch einen beruflichen Aspekt hat. Bei den Aufwendungen für die Konzertbesuche handelt es sich daher um gemischt veranlasste Aufwendungen im Sinn der oa. Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, die insgesamt steuerlich nicht abzugsfähig sind. Dafür, dass die private Veranlassung für die Konzertbesuche völlig in den Hintergrund getreten ist, spricht bereits die geringe Höhe der Aufwendungen für die Konzerte. Die Aufwendungen für den Besuch der Konzerte sind daher weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten zu berücksichtigen.

5) Kosten für die Besprechung diverser Projekte bzw. für Geschäftsessen (Streitjahre 2003 bis 2006)

Im Zusammenhang mit der Besprechung diverser Projekte (Geschäftsessen) machte der Bw. zunächst Aufwendungen in Höhe von 214,20 Euro (für 2003) und 150,17 Euro (für 2004) als Werbungskosten geltend. Im Berufungsverfahren machte der Bw. zusätzliche Aufwendungen in Höhe von 178,53 Euro (für 2004), 572,30 Euro (für 2005) und 300,35 Euro (für 2006) für Geschäftsessen als Werbungskosten geltend.

Gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) dürfen bei den einzelnen Einkünften Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht abgezogen werden. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Eine Ausnahme vom Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben besteht somit nur für die Bewirtung von Geschäftsfreunden, wobei hier der Nachweis zweier Voraussetzungen, nämlich, dass die Bewirtung der Werbung dient

und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, erforderlich ist. Unter dem Begriff der Werbung ist dabei eine Produkt- oder Leistungsinformation zu verstehen, also eine auf die betriebliche oder berufliche Tätigkeit bezogene Informationsleistung. Eine bloße Glaubhaftmachung, dass die Aufwendungen dem Werbezweck gedient haben, reicht für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen nicht aus. Soweit die als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend gemachten Bewirtungsspesen lediglich der Kontaktpflege dienen und damit nur einen werbeähnlichen Aufwand begründen, fallen sie unter das Abzugsverbot des [§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988](#) (vgl. VwGH 24.02.2010, [2006/13/0119](#), m.w.N.).

Die Vorlage von Restaurantrechnungen und die Angabe der an den Geschäftsessen teilnehmenden Personen genügt für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen nicht. Es ist vielmehr für jeden einzelnen Aufwand nachzuweisen, dass er der Werbung im Sinn einer Produkt- oder Leistungsinformation gedient hat und dass die betriebliche bzw. berufliche Veranlassung des Aufwandes weitaus überwogen hat (vgl. zB VwGH 02.08.2000, [94/13/0259](#), m.w.N.).

Der Aufforderung des Unabhängigen Finanzsenates, entsprechende Nachweise zu erbringen, entgegnete der Bw. lediglich, aus verwaltungsökonomischen Gründen auf den Nachweis des zweifellos gegebenen Werbecharakters zu verzichten, weil der Aufwand unverhältnismäßig sei und in anderen Fällen die Benennung der Geschäftspartner laut Verwaltungspraxis genüge.

Ein Nachweis dafür, dass die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Besprechung diverser Projekte bzw. die Aufwendungen für Geschäftsessen der Werbung im Sinn einer Produkt- oder Leistungsinformation gedient haben und die betriebliche bzw. berufliche Veranlassung der Aufwendungen weitaus überwogen hat, wurde damit für keinen der für die Streitjahre geltend gemachten Aufwand erbracht, weshalb diese Aufwendungen weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten berücksichtigt werden können.

6) Rechtsschutzversicherung (Streitjahre 2003 bis 2006)

Für eine Rechtsschutzversicherung machte der Bw. Aufwendungen in Höhe von 289,59 Euro (für 2003), 289,59 Euro (für 2004), 304,73 (für 2005) und 304,73 (für 2006) als Werbungskosten geltend. Diese Aufwendungen wurden vom Finanzamt für die Jahre 2003, 2004 und 2006 nicht anerkannt. Für das Jahr 2005 wurden die Aufwendungen erst im Berufungsverfahren geltend gemacht.

Der Bw. brachte vor, die Rechtsschutzversicherung ausschließlich auf Grund seiner beruflichen Tätigkeit abgeschlossen zu haben. Im Privatbereich habe er keine erkennbaren Rechtsrisiken, für die er einen Rechtsschutz benötige.

Gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Prämien zu Rechtsschutzversicherungen können Betriebsausgaben oder Werbungskosten sein, wenn die Versicherung im Rahmen eines Betriebes oder im Zusammenhang mit der Berufstätigkeit eines Steuerpflichtigen abgeschlossen wird. Ein Abzug als Betriebsausgaben oder Werbungskosten lässt sich rechtfertigen, wenn angenommen werden kann, dass die Kosten, von denen der Versicherte durch die Rechtsschutzversicherung befreit wird, Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen würden, wenn er nicht versichert wäre (vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel, Einkommensteuer, Kommentar, § 18 Abs. 1 Z 2, Rz 4.4).

Da die Ausführungen des Bw., er habe die Rechtsschutzversicherung ausschließlich im Zusammenhang mit seiner beruflichen Tätigkeit abgeschlossen, glaubhaft sind, sind die Aufwendungen für diese Versicherung als Werbungskosten zu berücksichtigen.

7) Ermittlung der Höhe der Einkünfte aus selbständiger Arbeit:

| | 2000 (Beträge in S) | 2001 (Beträge in S) | 2002 (Beträge in Euro) | 2003 (Beträge in Euro) |
|---|----------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| Höhe der Einkünfte aus sA lt. angef. Bescheid | -29.920,00 | 8.405,00 | 610,72 | 88,53 |
| Arbeitszimmer | -31.753,80 | -31.050,00 | -2.246,00 | -1.764,00 |
| Einkünfte aus sA lt. BE | -61.673,80 | -22.645,00 | -1.635,28 | -1.675,47 |
| | 2004 (Beträge in Euro) | 2005 (Beträge in Euro) | 2006 (Beträge in Euro) | |
| Höhe der Einkünfte aus sA lt. angef. Bescheid | 70,78 | 387,78 | 303,76 | |
| Arbeitszimmer | -1.766,25 | -1.760,67 | -1.950,13 | |
| CDs, Videos, DVDs | — | 320,10 | — | |
| Einkünfte aus sA lt. BE | -1.695,47 | -1.052,79 | -1.646,37 | |

8) Ermittlung der Höhe der Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

| | 2000 (Beträge in S) | 2001 (Beträge in S) | 2002 (Beträge in Euro) | 2003 (Beträge in Euro) |
|---------------------------|-------------------------------|-------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|
| Werbungskosten lt. angef. | 6.204,00 | 59.471,00 | 4.536,01 | — |

| | | | | |
|---------------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|----------------------------------|-----------------|
| Bescheid | | | | |
| Werbungskosten lt. BVE | — | — | — | 1.724,03 |
| CDs, Videos, DVDs | — | — | — | -688,91 |
| Rechtsschutz- versicherung | — | — | — | 289,59 |
| Werbungskosten lt. BE | 6.204,00 | 59.471,00 | 4.536,01 | 1.324,71 |
| | 2004 (Beträge in Euro) | 2005 (Beträge in Euro) | 2006 (Beträge in Euro) | |
| Werbungskosten lt. angef. Bescheid | 1.619,85 | 1.197,47 | 1.056,33 | |
| CDs, Videos, DVDs | -655,34 | -640,17 | -458,25 | |
| Rechtsschutz- versicherung | 289,59 | 304,73 | 304,73 | |
| Werbungskosten lt. BE | 1.254,10 | 862,03 | 902,81 | |

Beilage: 9 Berechnungsblätter

Graz, am 31. Mai 2011