



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des KS, vom 3. November 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 7. Oktober 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

|  |             |
|--|-------------|
| Die Einkommensteuer für das Jahr 2002 beträgt: | -1.283,60 € |
| Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit        | 20.115,30 € |
| Gesamtbetrag der Einkünfte                     | 20.115,30 € |
| Sonderausgaben                                 | -1.890,70 € |
| Einkommen                                      | 18.224,60 € |
| Steuer vor Abzug der Absetzbeträge             | 4.158,23 €  |
| Steuer nach Abzug der Absetzbeträge            | 2.776,06 €  |
| Steuer sonstige Bezüge                         | 162,57 €    |
| Einkommensteuer                                | 2.938,63 €  |
| Anrechenbare Lohnsteuer                        | -4.222,23 € |
| Festgesetzte Einkommensteuer                   | -1.283,60 € |

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Musiklehrer für die Instrumente Horn und Blockflöte an einer Musikschule. Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 machte er Werbungskosten im Zusammenhang mit seiner Lehrtätigkeit geltend, und zwar für den Mitgliedsbeitrag zum Fachverband der Horngesellschaft (19 €), weiters für im Jahr 2002 angeschafftes Notenmaterial (insgesamt 477,24 €), für ein Instrument (457 €), für einen Computer (174,31 €) sowie für eine Fachzeitschrift (8 €).

Das Finanzamt anerkannte diese Werbungskosten bis auf jene für das Notenmaterial und setzte die Einkommensteuer für das Jahr 2002 mit Bescheid vom 7. Oktober 2003 ohne Berücksichtigung dieser Kosten fest.

Gegen diesen Bescheid berief der Berufungswerber mit der Begründung, als Instrumentallehrer für Horn und Blockflöte könne er ohne Notenmaterial nicht unterrichten. Er sei immer auf der Suche nach neuem Notenmaterial, um für jeden Schüler das Passende zu finden und auf dem neuesten Stand zu unterrichten. Ihm sei es wichtig, dass er sich laufend weiter bilde und dafür benötige er neues Notenmaterial. Erschwerend komme hinzu, dass das Kopieren von Noten verboten sei.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 24. November 2003 als unbegründet ab. Zur Begründung führte es zusammengefasst aus: Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkünfteerzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen und bei denen die Abgabenbehörde nicht in der Lage sei zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkünfteerzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden seien, dürften nicht schon deshalb als Werbungskosten anerkannt werden, weil die in jedem konkreten Einzelfall gegebene Veranlassung nicht objektiv feststellbar sei. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe lägen, dürfe die Veranlassung durch die Einkünfteerzielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erwiesen. Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes sei nur dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lasse. Da aber auch Menschen, die die Musik nur als Hobby betrieben, Notenmaterial benötigten, sei damit das Schicksal der Berufung bereits entschieden. Weil die Aufteilung des so genannten "gemischten Aufwandes" in einen beruflich veranlassten Teil nach objektiven Kriterien nicht möglich sei, müsse der gesamte Aufwand nach dem so genannten Aufteilungsverbot gemäß § 20 EStG 1988 zur Gänze den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung zugerechnet werden.

Mit Schriftsatz vom 16. Dezember 2003 stellte der Berufungswerber den Antrag auf Vorlage der Berufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend führte er darin aus, aus den meisten Rechnungen gehe eindeutig hervor, dass es sich beim in Rede stehenden Notenmaterial um Anfängerliteratur für Schüler handle. Da er als Musiklehrer kein privates Interesse an solcher Literatur haben könne, verstehe er die Aberkennung der Noten nicht, da er diese ausschließlich beruflich nutze.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind grundsätzlich von den Einnahmen abzuziehen. Nicht abgezogen werden dürfen aber gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Die wesentliche Aussage des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a leg. cit. ist somit die, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und einer beruflichen Veranlassung, nicht abzugsfähig sind (sog. Aufteilungsverbot). Der Zweck dieses Aufteilungsverbotes ist es, zu verhindern, dass Steuerpflichtige aufgrund der Eigenschaft ihres Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung abzugsfähig machen können (vgl. hierzu Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988, § 20, Rz 10). Aus dem Aufteilungsverbot folgt, dass Aufwendungen für typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter auch dann zur Gänze nicht abzugsfähig sind, wenn sie zum Teil auch beruflich verwendet werden. Steht allerdings fest, dass die betreffenden Wirtschaftsgüter ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich verwendet werden, besteht Abzugsfähigkeit.

Nach Meinung des Finanzamtes liegt nun hinsichtlich des vom Berufungswerber als Arbeitsmittel für den Unterricht verwendeten Notenmaterials ein gemischter Aufwand und daher ein gänzlichliches Abzugsverbot der damit verbundenen Kosten vor, weil auch Menschen, die die Musik nur als Hobby betrieben, Notenmaterial benötigten. Der unabhängige Finanzsenat teilt diese Auffassung in dieser generellen Form nicht. Die Abzugsfähigkeit derartiger Aufwendungen hängt seiner Ansicht nach vielmehr davon ab, ob im Einzelfall eine ausschließliche oder nahezu ausschließliche berufliche Verwendung unterstellt werden kann oder nicht. Dies wird jedenfalls immer dann der Fall sein, wenn das Notenmaterial schon aufgrund seines Inhalts und seiner Form auf den Unterrichtsgebrauch eingeschränkt und für die private Verwendung daher ungeeignet ist.

In diesem Sinne hat der unabhängige Finanzsenat mit Vorhalt vom 19. Jänner 2005 den Berufungswerber aufgefordert, eine genaue Auflistung (genaue Bezeichnung der Noten, Art der Verwendung, Kosten) des von ihm im Jahr 2002 verwendeten Notenmaterials vorzulegen. Dieser Aufforderung ist der Berufungswerber nachgekommen. Nach den von ihm vorgelegten und mit (glaubhaften) Vermerken versehenen Rechnungen handelt es sich beispielsweise um folgendes Notenmaterial (Rechnung vom 2. April 2004, siehe Beilage):

| Pos. | Notenmaterial  | Rechnungsbetrag |
|------|--|-----------------|
| 1.   | Da Capo Bd. 2 (Theorie im Unterricht)                | 14,40 €         |
| 2.   | Weihnachtssterne (Weihnachtslieder)                  | 7,48 €          |
| 3.   | Spielst Du mit BFL (für Flötenanfänger)              | 13,50 €         |
| 4.   | Mein erstes Solo BFL (für Flötenanfänger)            | 13,50 €         |
| 5.   | Abenteuer Musiktheorie Bd. 1                         | 10,26 €         |
| 6.   | Abenteuer Musiktheorie Bd. 2                         | 10,26 €         |
| 7.   | Ich spiele gerne Solo (für Flötenanfänger)           | 13,50 €         |
| 8.   | ABC Rhythmus   | 14,40 €         |
| 9.   | Der Trompetenfuchs (für Hornschüler im 3. + 4. Jahr) | 14,52 €         |
| 10.  | Festival (für Flötenschüler im 3. Jahr)              | 15,35 €         |
| 11.  | First Sing & Pop (für Flötenschüler im 3. Jahr)      | 15,35 €         |
| 12.  | Pop-Rock-Blues (für Flötenschüler im 3. Jahr)        | 15,30 €         |
| 13.  | Fröhliche Weihnachtslieder mit dem Horn              | 9,23 €          |
| 14.  | Fröhliche Weihnachtslieder m. d. Horn Begleit CD     | 11,59 €         |
| 15.  | Spiel und Spaß mit Blockflöte                        | 10,22 €         |
| 16.  | Da Capo Lösungsheft Bd. 1+2                          | 14,40 €         |

Schon an den einzelnen Titeln dieser Auflistung ist erkennbar, dass es sich bei dem in Rede stehenden Notenmaterial um reines Unterrichtsmaterial für die Instrumente Horn und Blockflöte handelt, das didaktisch aufbereitet und den jeweiligen Bedürfnissen der

Musikschüler angepasst ist. Dasselbe gilt, bis auf wenige Ausnahmen (siehe unten), auch für das übrige Notenmaterial. Eine private Mitverwendung kann unter diesen Umständen nach Meinung des unabhängigen Finanzsenates nicht angenommen werden. Es ist nämlich im streitgegenständlichen Fall besonders zu berücksichtigen, dass der Berufungswerber an einer Musikschule und daher Schüler unterrichtet, die mit dem Musikstudium anfangen bzw. sich in den ersten Lehrjahren befinden. Das vom Berufungswerber verwendete Material ist dementsprechend, und das ist eben schon an den angeführten Titeln erkennbar, auf die Bedürfnisse von Anfängern ausgerichtet. Nun kann aber wohl nicht unterstellt werden, dass ein ausgebildeter Musiklehrer Anfängernoten für den eigenen privaten Gebrauch verwendet. Dass auch Personen, die Musik nur als Hobby betreiben, derartiges Notenmaterial verwenden können, genügt für die Versagung der Abzugsfähigkeit der in Rede stehenden Kosten nicht, da für die Frage der Abzugsfähigkeit auf die Mischverwendung im Einzelfall und nicht auf eine mögliche private Verwendung durch andere Personen abzustellen ist.

Nur in zwei Fällen ist eine (nahezu) ausschließliche berufliche Verwendung der Noten durch den Berufungswerber nicht erkennbar. Es handelt sich hierbei um zwei Rechnungen schlicht über "Noten" ohne weitere Angaben (Rechnung vom 24.5.2002, "1 x Noten", 13,50 € sowie Rechnung vom 20.12.2002, "1 x Noten", 19,18 €). In diesen Fällen ist die Abzugsfähigkeit der damit verbundenen Ausgaben zu versagen.

Der Berufung war daher teilweise stattzugeben.

Feldkirch, am 7. Februar 2005