



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Franz Zeitlhofer und die weiteren Mitglieder HR Dr. Astrid Binder, Mag. Gerald Klug und Wolfgang Sauer im Beisein der Schriftführerin Dagmar Brus über die Berufung des Bw., vertreten durch DSG WirtschaftstreuhandgmbH, 8010 Graz, Heinrichstraße 97, gegen die Bescheide des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 4. November 2005, betreffend Berichtigung gemäß § 293b BAO der Einkommensteuer für die Jahre 2000 bis 2003, nach der am 7. Februar 2006 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber bezog in den Streitjahren lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus seiner Tätigkeit als Musiklehrer am Bundes-Oberstufenrealgymnasium in X. und als Lehrer an der dortigen Musikschule. In einer Beilage zu seinen jeweiligen Einkommensteuererklärungen beantragte er gemäß § 1 Z 5 der Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen (bis 2001:BGBl. Nr. 32/1993, ab

2002: BGBl. II Nr. 382/2001) das Werbungskostenpauschale für Musiker in Höhe von 5% der Bemessungsgrundlage, höchstens S 36.000,00 bzw. 2.628 Euro, die das Finanzamt in der Folge auch berücksichtigte.

Mit den nunmehr bekämpften Bescheiden vom 4. November 2005 berichtigte das Finanzamt die ursprünglich erlassenen Bescheide mit nachfolgender Begründung:

Als Musiker gelten ua. Angehörige von Orchestern und Kapellen, weiters Dirigenten und Kapellmeister, Solisten und Barpianisten. Nicht zur Berufsgruppe gehören ua. Musiklehrer, unabhängig davon, ob sie an allgemein bildenden Schulen oder an Musikschulen tätig sind oder im Rahmen eines anderen Dienstverhältnisses Musikunterricht für ein bestimmtes Instrument erteilen (vgl. 402 LStR).

Das von Ihnen beantragte Sonder-Werbungskostenpauschale für Musiker kann daher steuerlich nicht berücksichtigt werden.

Dagegen richtete sich der Bw. mit dem Rechtsmittel der Berufung und führte darin aus, dass die offensichtliche Unrichtigkeit, die für das Finanzamt den Grund zur Berichtigung bildete, für ihn nicht ersichtlich sei, zumal als Berufsbezeichnung Musiker angeführt sei und ein Musiklehrer zweifellos ein Musiker sei. Das in den Einkommensteuererklärungen angesetzte Werbungskostenpauschale, BGBl. II 2001/382 für Musiker betrage 5% der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.628 Euro jährlich. Dass ein Musiklehrer kein Musiker sein soll, sei dieser Verordnung nicht zu entnehmen. Es sei demnach die Rechtsansicht, dass ein Musiklehrer ein Musiker sei, vertretbar und damit die Unrichtigkeit nicht offensichtlich.

In der in der Folge ergangenen Berufungsvorentscheidung setzte sich das Finanzamt mit den Begriffen "Musiker" und "Musiklehrer" auseinander und kam letztlich zu dem Schluss, dass dem Berufsbild des Musikers schon nach der allgemeinen Verkehrsauffassung ein anderes Verständnis beizumessen sei als dem des Musiklehrers. Deshalb wäre es auch entbehrlich, dass der Gesetzgeber in der Verordnung explizit darauf hinweise, dass Musiklehrer vom Begriff des Musikers auszuklammern seien. Demnach sei aber auch einzig und allein aus dem Fehlen dieses Hinweises in der Verordnung nicht ableitbar, dass eine irrtümliche Gleichsetzung von Musiker mit Musiklehrer zu einer vertretbaren Rechtsansicht führe. Der Bw. habe sich in den Steuererklärungen bis 2001 selbst als "Musiklehrer" bezeichnet. Da in den Streitjahren der Dienstgeber unverändert blieb, gab es keine Veranlassung von der Ausübung eines anderen Berufes auszugehen.

In seinem Antrag auf Vorlage seiner Berufung brachte der Bw. nochmals die Gründe vor, die seiner Meinung nach für die Anwendung des Pauschales auch für seine Berufsgruppe sprechen. Ergänzend führte er aus:

"Hinsichtlich der Höhe der erfolgten Berichtigung ist noch festzuhalten, dass in sämtlichen Streitjahren, wie dargelegt, tatsächliche Werbungskosten angefallen sind, diese im Schätzungswege jedenfalls auch bei den berichtigten Bescheiden zu berücksichtigen wären und sich zu den ursprünglichen Bescheiden wohl nur geringfügige Änderungen ergeben würden."

In der Folge wurde der Bw. mit Vorhalt 25. Juli 2006 vom unabhängigen Finanzsenat aufgefordert die beantragten Werbungskosten aufzuschlüsseln, nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

Der Vorhaltsbeantwortung vom 22. August 2006 legte der Bw. eine Aufstellung *"Durchschnittlicher Verbrauch jährlich an Arbeitsmitteln für die Lehrtätigkeit mit Konzertgitarre, elektrischer Gitarre und E-Bass"* in Höhe von 921 Euro bei und teilte mit, dass ein Nachweis leider nicht möglich sei, da Belege im Glauben an die bisher beantragte Pauschalierung nicht gesammelt und aufbewahrt worden seien.

In einem weiteren Vorhalt wurde der Bw. ua. ersucht, das zeitliche Ausmaß seiner Lehrverpflichtung und die Aufgabenstellung aus dem Dienstverhältnis sowie die Berufsbezogenheit der von ihm beantragten Fachzeitschriften und Noten darzutun.

Mit Schreiben vom 10. November 2006 wurden diese Fragen vom Bw. beantwortet und ergänzend Aufwendungen für ein Arbeitszimmer in Höhe von 579,01 Euro als Werbungskosten geltend gemacht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 293b BAO kann die Abgabenbehörde auf Antrag einer Partei (§ 78 BAO) oder von Amts wegen einen Bescheid insoweit berichtigen, als eine Rechtswidrigkeit auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus Abgabenerklärungen beruht.

Die Bestimmung des § 293b BAO setzt voraus, dass die Abgabenbehörde den Inhalt einer Abgabenerklärung übernimmt, wobei diesem Inhalt eine offensichtliche Unrichtigkeit zu Grunde liegt. Eine Unrichtigkeit ist offensichtlich, wenn sie ohne nähere Untersuchung im Rechtsbereich und ohne Ermittlungen im Tatsachenbereich deutlich erkennbar ist (dazu Ritz, BAO³, § 293b, Tz 6).

Wie in der Berufungsvorentscheidung bereits ausgeführt wurde, beruhten die Einkommensteuererklärungen auf einer offensichtlich unrichtigen Rechtsauffassung und hätte die Abgabenbehörde bei ordnungsmäßiger Prüfung der Abgabenerklärung die Unrichtigkeit erkennen müssen. Es ergibt sich eindeutig aus den Abgabenerklärungen, dass der Bw. in den Streitjahren Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Musiklehrer und aus Vermietung und

Verpachtung erzielt hat und somit nicht in die durch die Verordnung angesprochene Berufsgruppe fallen konnte.

Da im vorliegenden Fall dem nunmehr bekämpften Bescheid durch die Verletzung genereller Normen ein Fehler von entsprechendem Gewicht im Sinne einer qualifizierten Rechtswidrigkeit anhaftet und die steuerlichen Folgen keineswegs als geringfügig anzusehen sind, war dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang gegenüber dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen, weshalb die Berichtigung durch das Finanzamt zu Recht erfolgte.

Hinsichtlich der Höhe der erfolgten Berichtigung hatte sich der unabhängige Finanzsenat in der Folge mit den Vorbringen des Bw. auseinanderzusetzen:

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

Die Abzugsfähigkeit der Werbungskosten ergibt sich einerseits aus der beruflichen Veranlassung. Sie ist dann anzunehmen, wenn objektiv ein Zusammenhang mit dem Beruf besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Berufes, nämlich zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen im Rahmen der Einkunftsart gemacht werden (vgl. BFH 28.11.19080, BStBl 1981 II 368). Andererseits dürfen Aufwendungen nicht zu den Kosten der Lebensführung des Arbeitnehmers gehören. Soweit Aufwendungen für die Lebensführung mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen in unmittelbarem Zusammenhang stehen, können sie als steuerliche Abzugspost nur Berücksichtigung finden, wenn sich der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließlich berufliche Sphäre entfällt, einwandfrei von den Ausgaben, die der privaten Lebensführung dienen, trennen lässt. Ist eine solche Trennung der Aufwendungen nicht einwandfrei durchführbar, dann gehört der Gesamtbetrag derartiger Aufwendungen zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben (vgl. VwGH 23.04.1985, 84/14/0119).

Nicht abgezogen werden dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Die wesentliche Aussage des § 20 Abs. 2 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.

Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer Handbuch, 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. Im Sinne dieser rechtlichen Vorgaben waren nun die beantragten Werbungskosten im Detail zu überprüfen:

Ad Arbeitszimmer

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 gelten Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung als 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.

Nach ständiger Rechtsprechung (ua. VwGH 20.1.1999, 98/13/0132) und Lehre (Doralt, EStG⁴, § 20, Tz 104/6) ist der *Mittelpunkt der Lehrtätigkeit* nach der Verkehrsauffassung nicht im (häuslichen) Arbeitszimmer, sondern an jenem Ort gelegen, an welchem die Vermittlung von Wissen und technischem Können erfolgt, während dem Ort der Vorbereitungshandlungen unabhängig vom Ort des Tätigwerdens keine ertragsteuerliche Relevanz zukommt.

Der Bw. unterrichtet im vorliegenden Fall an öffentlichen Einrichtungen. Eine solche Lehrtätigkeit, zu welcher auch auswärtige Aufführungen der Schüler und Teilnahme an Wettbewerben gehören, kann naturgemäß nicht in einem im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmer erfolgen. Wenn die Lehrtätigkeit des Bw., wie im vorliegende Fall durch die Schulleitungen bestätigt, sicher einer Vorbereitung, wie auch bei vielen engagierten Lehrern, zu Hause bedarf, so ändert dies nicht daran, dass der Mittelpunkt seiner Lehrtätigkeit die Schule und nicht das häusliche Arbeitszimmer ist (VwGH 26.5.1999, 98/13/0138). Die dafür geltend gemachten Aufwendungen (AfA, Betriebskosten, Heizung und Strom) können folglich nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

Ad Saiten, Klinkenkabel, Kleinmaterial (577 Euro)

Der unabhängige Finanzsenat vertritt die Auffassung, dass sich die geltend gemachten Aufwendungen für Saiten, etc. im Hinblick auf die von den Leitern beider Schulen mit Schreiben vom 27 bzw. 30. Oktober 2006 bestätigte Aufgabenstellung, im Rahmen der Erfüllung der Dienstpflichten bewegen. (ÖStZ 1983, Seite 231 und 1985 Seite 343).

Ad Tonträger (100 Euro)

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können und bei denen die Abgabenbehörden nicht in der Lage sind zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, dürfen nicht schon deshalb als

Werbungskosten anerkannt werden, weil die in jedem konkreten Einzelfall gegebene Veranlassung nicht objektiv feststellbar ist.

In seiner Vorhaltsbeantwortung führt der Bw. dazu aus, dass sich der von ihm angeführte Betrag von 100 Euro auf Rohmaterial und auf die Anschaffung von diversen Neuerscheinungen beziehe. Die Anschaffung von Neuerscheinungen diene der Demonstration stilistischer Veränderungen, denen ja auch klassische Musik unterliege ebenso, wie der Notwendigkeit, mit den Schülern entsprechende Rezensionen zu Neuerscheinungen im Popular- oder Jazzbereich durchzuführen. Bei einem Stückpreis von durchschnittlich 20 Euro pro Tonträger werden nach Abzug eines Betrages für Leermaterial gerade einmal 4 Stück Tonträger (somit 80 Euro) jährlich zu Unterrichtszwecken geltend gemacht.

Der unabhängige Finanzsenat stellt grundsätzlich nicht in Abrede, dass die geltend gemachten Tonträger dazu dienen, die Tätigkeit des Bw. als Lehrer zu fördern.

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

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

Ad Notenmaterial (100 Euro)

Aus dem Aufteilungsverbot folgt, dass Aufwendungen für typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter auch dann zur Gänze nicht abzugsfähig sind, wenn sie zum Teil beruflich verwendet werden. Steht allerdings wie eingangs bereits ausgeführt fest, dass die betreffenden Wirtschaftsgüter ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich verwendet werden, besteht Abzugsfähigkeit.

Grundsätzlich benötigen auch Menschen, die Musik nur als Hobby betreiben Notenmaterialien. Um nun überprüfen zu können, ob eine ausschließliche oder nahezu ausschließliche berufliche Verwendung unterstellt werden kann, weil das Notenmaterial schon auf Grund seines Inhaltes

und seiner Form auf den Unterrichtsgebrauch eingeschränkt und für eine private Verwendung daher ungeeignet ist, wurde der Bw. vom unabhängigen Senat aufgefordert, die Berufsbezogenheit im Einzelnen darzutun. Dieser Aufforderung kam der Bw. in seiner Vorhaltsbeantwortung vom 10. November 2006, das Notenmaterial betreffend, nicht nach und beschränkte sich diesbezüglich auf grundsätzliche Ausführungen. Der unabhängige Finanzsenat schließt sich somit der vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27.5.1999, 97/15/0142 vertretenen Auffassung, dass Aufwendungen für Musik- und Notenmaterial als unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen, da damit ein Teil des Kulturlebens wiedergegeben werde und die Anteilnahme am Kulturleben dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen sei, an.

Abo Fachzeitschriften (50 Euro)

Vom Bw. wurden im Zuge seiner Vorhaltsbeantwortung folgende Zeitschriften vorgelegt:

Gitarre & und Laute

Gitarre & Bass

Akustik Gitarre

Auch diesbezüglich stellt der unabhängige Finanzsenat nicht in Abrede, dass die Informationen aus diesen Zeitschriften den Unterricht des Bw. bereichern vermögen. Bei diesen Zeitschriften handelt es sich geradezu um eine klassische Pflichtlektüre für jeden (auch als Amateur tätigen) Gitarrespieler, weshalb eine ausschließliche berufliche Verwendung nicht angenommen werden kann.

Ad Jahresservice für eine elektrische Gitarre (60 Euro)

Da eine Aufteilung des so genannten gemischten Aufwandes in einen (als Werbungskosten abzugsfähigen) beruflich veranlassten Teil und einen der Privatsphäre zuzurechnenden (und daher nicht abzugsfähigen) Teil nach objektiven Kriterien nicht möglich ist, muss der gesamte Aufwand nach dem so genannten Aufteilungsverbot zur Gänze den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung zugerechnet werden.

Die für den Zeitraum 2000 und 2004 behaupteten Aufwendungen für ein Metronom, ein Stimmgerät und eine Transporttasche können, abgesehen der Tatsache, dass das Jahr 2004 nicht mehr Streitjahr ist, keine Berücksichtigung finden, da auch für Menschen, die die Musik nur als Hobby betreiben, eine Transporttasche, ein Metronom und ein Stimmgerät geradezu unentbehrlich sind. Eine private Mitverwendung ist nicht auszuschließen. Somit kommt auch hier die Aussage des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zum Tragen, wonach gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und einer beruflichen Veranlassung, nicht abzugsfähig sind.

Die Höhe der anzuerkennenden Werbungskosten berechnet sich wie folgt:

Beantragte Werbungskosten	921 Euro
Abzüglich Tonträger	80 Euro
Jahresservice	60 Euro
Notenmaterial	100 Euro
Zeitschriften	50 Euro
Summe	631 Euro

Beilagen: 4 Berechnungsblätter

Graz, am 8. März 2007