



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AB, geb. x, Adresse, vertreten durch C Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Adresse1, vom 2. November 2010 gegen die Bescheide des Finanzamtes D vom 7. Oktober 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 und 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz: Bw), die in den betreffenden Jahren im oberösterreichischen Landesmusikschulwerk Violoncello unterrichtete, reichte die ArbeitnehmerInnenveranlagung 2007 am 7. Jänner 2009 bei der zuständigen Abgabenbehörde ein.

Mit Ergänzungsersuchen vom 12. Jänner 2009 wurde sie aufgefordert, die gesamten beantragten Aufwendungen belegmäßig nachzuweisen sowie allfällige Ersätze und Zuschüsse bzw. Reisekostenersätze ihres Dienstgebers abzuziehen.

Nach Vorlage diverser Unterlagen wurde die Bw mit weiterem Schreiben vom 16. Februar 2009, da der Abgabenbehörde ihr Mitwirken bei der E, der F sowie bei den Operettenfestspielen in I bekannt geworden sei, ersucht mitzuteilen, seit wann und für welche Auftraggeber sie derartige Leistungen erbracht und welche Entgelte sie dafür erhalten habe, und eine entsprechende Aufstellung der Auftraggeber samt Datum und Höhe des jeweiligen Entgelts vorzulegen.

Die Bw teilte dazu am 21. Juli 2009 mit, dass sie bei der E und der F mitspiele, die Auftritte aber so selten und die damit verbundenen Gagen so gering seien, dass die Ausgaben höher als die Einnahmen seien.

Die beim J Festival erzielten Einkünfte würden nicht mehr als 730,00 € jährlich betragen und somit steuerfrei bleiben.

Im vergangenen Jahr habe die Bw Einnahmen von 3.000,00 € gehabt. Dem gegenüber seien Ausgaben für Substituten von 1.600,00 €, für ein Quartier von 400,00 €, Kilometergelder und Diäten für Fahrten zu den Proben (zehnmal) sowie zu den Auftritten (elfmal) angefallen, sodass keine Einkünfte über dem Veranlagungsfreibetrag erzielt würden. Die beantragten Werbungskosten seien der nichtselbstständigen Tätigkeit als Musikschullehrerin zuzurechnen und daher anzuerkennen.

Der Einkommensteuerbescheid 2007 erging am 27. Juli 2009, wobei zu den Abweichungen von den beantragten Werbungskosten darauf verwiesen wurde, dass es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen für Bekleidung (Schuhe) nicht um typische Berufskleidung handle und die Ausgaben daher nicht als Werbungskosten abzugsfähig seien. Hinsichtlich der Abweichungen bei der AfA, Zubehör, Reparaturen und Noten bzw. den Tagesdiäten werde auf die Begründung im Einkommensteuerbescheid 2003 verwiesen. Die berichtigte AfA für 2007 betrage 244,27 €. Von den Anschaffungskosten für Druckerpatronen sei ein Privatanteil von 40 % und für das Handy ein Privatanteil von 50 % ausgeschieden worden.

Die ArbeitnehmerInnenveranlagung 2008 langte am 19. Februar 2009 bei der Abgabenbehörde ein, der Einkommensteuerbescheid 2008 erging ebenfalls am 27. Juli 2009.

Im Hinblick auf die nicht als Werbungskosten anerkannten Aufwendungen wurde zur Bekleidung (Schuhe) wiederum auf das Nichtvorliegen von typischer Berufsbekleidung sowie hinsichtlich der AfA, des Zubehörs, der Reparaturen und Noten bzw. der Tagesdiäten abermals auf die Begründung im Einkommensteuerbescheid 2003 verwiesen. Die berichtigte AfA für 2008 betrage 211,13 €. Von den Ausgaben für Druckerpatronen sei ein Anteil von 40 % als privat veranlasst ausgeschieden worden. Die geltend gemachte Literatur sei keine

Fachliteratur. Das beantragte Pendlerpauschale sei berichtigt worden (Erhöhung ab 1. Juli 2008).

Mit Bescheiden vom 7. Oktober 2010 wurde hinsichtlich der Einkommensteuer 2007 und 2008 die Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO verfügt und in den mit gleichem Datum ergangenen neuen Sachbescheiden zur Begründung gleich lautend ausgeführt, dass die Bw während des Jahres gleichzeitig von mehreren auszahlenden Stellen Bezüge erhalten habe.

Am 5. Oktober 2010 hatte der Verein J Festival I dem Finanzamt sowohl für 2007 als auch 2008 einen Lohnzettel übermittelt, wonach die Bw von 3. Juli bis 2. September 2007 Bruttobezüge von 2.880,00 € und von 1. Juli bis 31. August 2008 Bruttobezüge von 2.960,00 € erhalten hatte.

In der Berufung gegen die im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen Einkommensteuerbescheide wandte die Bw ein, dass ein wesentlicher Teil der beantragten Werbungskosten nicht berücksichtigt worden sei.

Für die im Zuge der Wiederaufnahme angesetzten Einkünfte des Vereins J Festival I seien bisher keine Werbungskosten berücksichtigt worden. Von diesen Einkünften seien Ausgaben für Substituten von jeweils 1.600,00 € und für Quartiere von rund 400,00 € sowie Kilometergelder bzw. Diäten für die Fahrten zu den Proben (zehnmal) und zu den Auftritten (elfmal) abzuziehen.

Die Kilometergelder würden $158 \text{ km} \times 42 = 6.636 \text{ km} \times 0,42 = 2.787,12 \text{ €}$ betragen, und an Diäten seien maximal $15 \times 26,40 = 396,00 \text{ €}$ pro Jahr anzusetzen. Bei den Einkünften vom Verein J Festival I ergebe sich ein Werbungskostenüberschuss; diese seien dem entsprechend mit Null anzusetzen. Den Einnahmen von rund 3.000,00 € jährlich würden Werbungskosten von mehr als 5.000,00 € pro Jahr gegenüber stehen.

Zu den Werbungskosten als Musikschullehrerin brachte die Bw vor, dass diese teilweise stark gekürzt worden seien. So sei bei den Musikinstrumenten ein Privatanteil von 25 % angesetzt und die Nutzungsdauer der Streichinstrumente auf 15 Jahre erhöht, das Notenmaterial sei der privaten Lebensführung zugerechnet und die Tagesdiäten seien gestrichen worden.

Die Bw sei jedoch hauptberuflich ausschließlich im musikalischen Bereich tätig und nutze daher die Musikinstrumente ausschließlich zu beruflichen Zwecken. Die Musikschulen stellten der Bw kein Unterrichtsinstrument zur Verfügung. In jeder Schule seien Instrumente vorhanden, die ausschließlich für den Unterricht gebraucht würden und demzufolge als Arbeitsmittel gelten würden, die zur Gänze abzugsfähig seien. Die Bw benötige diese

Instrumente für die Unterrichtsvorbereitung. Eine mögliche private Nutzung der Instrumente sei von untergeordneter Bedeutung, da sie als Musiklehrerin keinen Privatunterricht gebe. Das Cello, auf dem die Bw zu Hause übe bzw. musiziere, werde überhaupt nicht als Werbungskosten abgesetzt.

Das Musik- und Notenmaterial werde ebenfalls ausschließlich beruflich verwendet, da es schon auf Grund seines Inhaltes und seiner Form auf den Unterrichtsgebrauch eingeschränkt und für eine private Verwendung daher ungeeignet sei. Beim Notenmaterial handle es sich um reines Unterrichtsmaterial für die Instrumente, das didaktisch aufbereitet und den jeweiligen Bedürfnissen der Musikschüler angepasst sei. Eine private Mitverwendung könne nicht angenommen werden.

Bei den Tonträgern handle es sich um speziell für den Musikunterricht konzipierte Lernbehelfe; eine private Nutzung sei auszuschließen.

Für die Musikinstrumente sei infolge der stärkeren Abnutzung eine durchschnittliche Nutzungsdauer von zehn Jahren ausreichend.

Die Konzertkleidung für die Konzerte sei speziell für diesen Zweck angeschafft worden und müsse gemäß dem abgeschlossenen Vertrag ausschließlich für diesen Zweck getragen werden.

Die Tagesdiäten nach G seien ebenfalls anzusetzen, da die Anfangsphase nicht überschritten werde.

Mit Schreiben vom 8. Februar 2011 wies das Finanzamt die Bw im Zusammenhang mit ihren Werbungskosten als Musikschullehrerin im Wesentlichen darauf hin, dass ein Instrument auch der außerberuflichen Bedürfnisbefriedigung bzw. Tätigkeit diene. Dies sei auch in ihrer Tätigkeitsbeschreibung auf der Homepage der Landesmusikschule H nachzulesen. Die Bw erziele außerdem nebenberufliche Einnahmen bei der E und der F sowie bei diversen Auftritten und Konzerten im In- und Ausland. Von den Kosten für ihre Instrumente (AfA, Zubehör und Reparaturen) sei daher ein Anteil für eine private bzw. nebenberufliche Tätigkeit auszuscheiden. Dieser sei mit 25 % geschätzt worden. Sollte ein geringerer Anteil ausgeschieden werden, sei der Nachweis aller aus ihrer selbständigen Tätigkeit erzielten Einnahmen erforderlich.

Ein Nachweis (Rechnungsbeleg) über das Zweitinstrument sei zu erbringen. Es erscheine nicht glaubhaft, dass eine erfolgreiche Cellistin zu Hause auf einem anderen Cello übe, als sie bei der beruflichen Tätigkeit verwende. Um Stellungnahme werde gebeten.

Bei Streichinstrumenten sei nach allgemeinen Erfahrungen von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 15 Jahren auszugehen. Einer stärkeren Abnutzung würden lediglich die Saiten unterliegen. Die Erneuerung der Saiten und diverse Reparaturen könnten aber ohnehin zusätzlich zur AfA geltend gemacht werden. Es werde daher beabsichtigt, die Nutzungsdauer bei 15 Jahren zu belassen. Eine kürzere Nutzungsdauer (außerordentliche Abnutzung, Schätzungsgutachten, etc.) sei glaubhaft zu machen.

Aufwendungen für Notenmaterial und CDs seien als Aufwendungen der Lebensführung nicht abzugsfähig und unterlägen dem Aufteilungsverbot, es sei denn, dass aus Art und Beschaffenheit die eindeutige berufliche Veranlassung (zB reines Unterrichtsmaterial) hervorgehe. Die Ausgaben für Notenschulen seien als Werbungskosten anerkannt worden. Bei den übrigen Ausgaben für Noten wäre im Einzelnen nachzuweisen, dass es sich um reines Unterrichtsmaterial handle. Gleiches gelte für die angeschafften CDs.

Bei den Aufwendungen für Kleidung handle es sich nicht um typische Berufskleidung. Daran ändere auch nichts, dass diese Kleidung ausschließlich zu Konzerten getragen werde.

Für die Anerkennung von Tagesdiäten seien das Vorliegen einer beruflich veranlassten Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 und eines Verpflegungsmehraufwandes dem Grunde nach erforderlich. Da keine ordnungsgemäßen Aufzeichnungen geführt worden seien und nicht glaubhaft erscheine, dass für Fahrten zum YX mehr als elf Stunden benötigt würden, könnten für die Fahrten nach G keine Tagesdiäten gewährt werden. Außerdem könne angenommen werden, dass die günstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in G bekannt seien, weshalb ein Verpflegungsmehraufwand überhaupt ausgeschlossen werden könne.

Die steuerliche Vertreterin gab dazu an, dass aus dem beiliegenden freien Dienstvertrag des Vereins J Festival I, Punkt 5 "Leistungshonorar", ersichtlich sei, dass der Bw im Falle einer Nichtteilnahme jeweils 100,00 € in Abzug gebracht würden. 2007 hätten 120,00 € plus 50,00 € an Substitute bezahlt werden müssen, 2008 seien dies insgesamt 1.054,76 € (904,76 € plus 150,00 €) gewesen. Diese Zahlungen seien aus den beiliegenden Abrechnungen und dem Dienstplan ersichtlich.

An Diäten seien für 2007 793,00 € (411,00 € plus 382,00 €) und für 2008 510,40 € (261,80 € plus 248,60 €) angefallen.

Die Kilometergelder würden 2007 2.125,20 € (1.016,40 € plus 1.108,80 €) und 2008 1.179,36 € (720,72 € plus 458,64 €) betragen. Die entsprechenden Reise- und Kilometergeldabrechnungen würden beiliegen.

Die Kosten für das Quartier hätten im Kalenderjahr 2008 800,00 € betragen, der Beleg liege bei. Somit ergebe sich für die beiden Kalenderjahre 2007 und 2008 jeweils ein Verlust aus I.

Zu den Werbungskosten als Musikschullehrerin wurde die Ansicht vertreten, dass maximal ein Privatanteil von 5 % angesetzt werden könne. Für die diversen Auftritte gebe es keine Gage, nach einem Konzert seien lediglich das Essen und die Nächtigung gratis.

Die E bestehe aus dem Vater und vier Geschwistern. Da diese in Oberösterreich verstreut lebten, bedeute es einen enormen Aufwand, um überhaupt proben zu können. Die Fahrtkosten seien enorm, sodass nur wenige Auftritte zu Stande kämen. Mit der F gebe es überhaupt nur einen Auftritt pro Jahr.

Da die Bw sich in Babypause befinde, habe sie in den letzten Jahren überhaupt keinen Auftritt gehabt.

Als Nachweis für das Zweitinstrument werde der Beleg vom 22. November 2002 beigelegt. Dieses Unterrichtscello sei bei der Firma M gekauft worden. Die Bw müsse auf mehreren Instrumenten spielen, da sie gesundheitlich nicht in der Lage sei, ständig ein Instrument mit mehr als 15 Kilogramm herumzuschleppen. Für das teure Privatcello sei es außerdem schädlich, dieses einem kalten und warmen Temperaturwechsel sowie fünfjährigen Musikschülern auszuliefern. Die Bw übe zu Hause auf einem anderen Cello, als bei der beruflichen Tätigkeit verwendet werde.

Nach den allgemeinen Erfahrungen könne nicht davon ausgegangen werden, dass die Nutzungsdauer 15 Jahre betrage. Bei einer Musikschullehrerin liege eine wesentlich höhere Abnutzung vor, der Bogen sei jährlich neu zu bespannen, Leimstellen gingen auf, der Steg verbiege sich durch die Feuchtigkeit/Trockenheit/Spannung, das Griffbrett müsse abgerichtet werden, der Lack poliert oder mit Farbe retuschiert werden, damit das Holz nicht so rasch Risse bekomme, etc. Die allgemeine Erfahrung von einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 15 Jahren stamme aus einem Märchenbuch und sei für eine Musikschullehrerin bzw. Profimusikerin nicht anwendbar.

Das Notenmaterial diene ausschließlich dem Musikunterricht, da die Bw nicht konzertierte. Darum könnten nicht nur die Cellonoten abgeschrieben werden, sondern auch Konzerte, Sonaten oder Filmmusik, die jeweils ausschließlich für den Musikunterricht verwendet würden. Die privaten Noten der Bw würden nicht abgeschrieben und stammten aus dem Studium, da der Schwierigkeitsgrad für die Schüler viel zu hoch sei.

Die Tagesgelder seien bereits an Hand der Rechnungen der Firma K, etc. nachgewiesen bzw. dokumentiert, da dort meist ein Celloservice gemacht werde und die Bw den ganzen Tag

unterwegs sei. Die beantragten Diäten seien daher anzuerkennen (maximal 15-mal jährlich bei unregelmäßigen Fahrten).

Mit weiterem Schreiben vom 11. Mai 2011 legte die Abgabenbehörde dar, dass es sich im Zusammenhang mit dem J Festival I laut übermittelten Lohnzetteln um ein Dienstverhältnis handle.

Im Jahr 2007 sei die Bw jeweils von L nach I gefahren. Für diese Fahrten könne das große Pendlerpauschale gewährt werden. Die Zahlungen an den Ersatzmusiker seien belegmäßig nachzuweisen.

Im Jahr 2008 habe die Bw eine Ferienwohnung gemietet und sei nur neunmal zwischen ihrem Familienwohnsitz in N und I hin und retour gefahren. Kilometergelder seien in Höhe von 1.179,36 € und die Miete in Höhe von 400,00 € Werbungskosten. Die Zahlungen an den Ersatzmusiker seien belegmäßig nachzuweisen.

Für die Anerkennung von Notenmaterial sei die eindeutige berufliche Veranlassung jedes einzelnen Stückes nachzuweisen, weil Aufwendungen für Notenmaterial grundsätzlich Aufwendungen der Lebensführung seien und dem Aufteilungsverbot unterliegen würden (UFS 10.4.2003, RV/0341-W/03; UFS 13.2.2003, RV/0067-G/02).

Im VwGH-Erkenntnis vom 27.5.1999, 97/15/0142, sei ausgeführt, dass zwar der Gebrauch im Unterricht und die Vorbereitung für den Unterricht als berufliche Verwendung anzusehen seien, nicht jedoch das Üben zur Erhaltung der eigenen Fertigkeit. Die in der Berufung eingewendete ausschließliche berufliche Verwendung sei daher auszuschließen. Zudem sei bekannt, dass die Bw auch in verschiedenen Ensembles (E, F) auftrete und dafür auch übe. Der angenommene Privatanteil erscheine daher angemessen.

Laut AfA-Verzeichnis seien drei Celli angeschafft worden (2001 Cello Set Ü, 2002 Cello YX M, 2003 Cello Set Ideale). Die bereits angeforderten Nachweise für eine kürzere Nutzungsdauer als 15 Jahre seien nicht erbracht worden.

Die Anschaffung von Kleidung, die auch privat getragen werden könne, sei auch dann nicht abzugsfähig, wenn diese Kleidung tatsächlich nur zur Berufsausübung getragen werde (VwGH 26.9.2000, 94/13/0171; VwGH 21.12.1999, 99/14/0262).

Die steuerliche Vertreterin der Bw führte dazu aus, dass es sich bei den Einkünften des Vereins J Festival I nicht um ein Dienstverhältnis handle, sodass die Bw mit dem Pendlerpauschale nicht einverstanden sei. Für 2007 und 2008 würden Diäten und Kilometergelder in der nachgewiesenen Höhe beansprucht. Die Ferienwohnung sei für die Nächtigung an aufeinander folgenden Tagen angemietet worden. Der Substitut XY habe den

Erhalt von 904,76 € bestätigt. Der aus W stammende Cellist O sei derzeit nicht erreichbar, doch handle es sich dabei nur um 170,00 €, wofür die Bw auf Wunsch einen Eigenbeleg ausstellen könne.

Hinsichtlich des Notenmaterials könne die Bw an Hand der Klassenkataloge für die Schüler die berufliche Veranlassung jedes einzelnen Stückes nachweisen, doch sei dies für den geringen Betrag ein unverhältnismäßig hoher Aufwand. Die Bw habe die privaten Noten nicht abgeschrieben.

Ein Privatanteil von 25 % sei zu hoch, weil die Bw fast ausschließlich als Musikschullehrerin tätig sei und den Rest für das Festival I, etc. tätig gewesen sei. Mit der F habe es nur einen Auftritt pro Jahr gegeben, der Rest sei fast zu vernachlässigen. Als Nachweis für die kürzere Nutzungsdauer liege eine Bestätigung von MN vor, der die Nutzungsdauer für ein Instrument einer Musikschullehrerin mit fünf Jahren festsetze, falls das Instrument nicht regelmäßig gewartet werde.

Hinsichtlich der Konzertkleidung verzichte die Bw auf die steuerliche Anerkennung.

Eine schriftliche Anfrage der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates beantwortete die Bw im Wesentlichen wie folgt:

Sie habe im Schuljahr 2006/2007 im Musikschulwerk OÖ 21 Wochenstunden gehabt: elf Unterrichtseinheiten in H, fünf Unterrichtseinheiten in N und fünf Unterrichtseinheiten in P.

Im Schuljahr 2007/2008 habe sie 23 Einheiten unterrichtet: 13 in H, fünf in N und fünf in P.

Im Schuljahr 2008/2009 habe sie im Musikschulwerk OÖ 24 Wochenstunden unterrichtet: 13 in H, sechs in R und fünf in P.

Das private Cello habe ihr Vater 1997 für ihr Studium gekauft. Auf diesem Cello habe sie tausende Stunden geübt, Orchester gespielt und unterrichtet. Erst später habe sie sich billigere Celli geleistet, die sie fix an den Musikschulen gelassen habe, um neben den vielen Notentaschen und Cellitransporten (Reparaturen der Schul-Leihinstrumente) vom YX in die Musikschulen und umgekehrt nicht auch noch ihr privates Cello schleppen zu müssen.

Die Celli, auf denen sie unterrichtet habe, hätten in den Musikschulen die Standorte gewechselt. Da der Klang und die Spielfähigkeit verschieden seien, habe sie sich immer den Schülern oder den Lehrerkonzerten angepasst. Im Schuljahr 2008/2009 habe sie zB in R eine sehr gute Schülerin gehabt und mitunter sogar ihr privates Cello mitgenommen, ebenso für Proben mit Lehrerkollegen. In I und bei den Vorbereitungen für das Festival habe sie immer auf ihrem privaten Cello gespielt.

Die Unterrichtsvorbereitung sei sowohl zu Hause als auch in der Schule erfolgt. Die Unterrichtsvorbereitung in ihrer Wohnung sei auf dem privaten Moinier-Cello erfolgt, die Unterrichtsvorbereitung in der Schule jeweils auf dem Cello, das in der betreffenden Musikschule gelagert gewesen sei.

Die günstigeren Celli seien ausschließlich in der Musikschule verwendet worden. Das regelmäßige Üben zu Hause bedeute kein Privatvergnügen, weil Technik, Motorik, etc. aufrechterhalten werden müssten. Die Art der Vorbereitung für die Schule sei weniger zur Perfektionierung der eigenen Technik, sondern vielmehr Zeitaufwand für Arrangements, Fingersätze, Stimmenaufteilungen, Stückauswahl, Ensemblearbeit. Sie schätze, dass ihre Vorbereitungszeit am Instrument nicht mehr als 5 % des Gesamtzeitaufwandes betrage.

Weitere Neuanschaffungen von Instrumenten seien nicht erfolgt. Eine Nutzungsdauer von 15 Jahren werde jeder YX und Musiker abstreiten, da Celli bei guter Pflege Jahrhunderte halten würden, ohne an Geldwert zu verlieren. Es bedürfe aber eines ständigen Einstellens der Wirbel, die Saiten und Bogenhaare seien abgespielt, Leimstellen würden aufgehen und der Steg sich verbiegen. Ein Cellokoffer sei etwa alle zehn Jahre auszuwechseln.

Die Instrumentenversicherung sei für das teure Moinier-Cello abgeschlossen worden.

Laut dem Schreiben beigelegter Rechnung war das Moinier-Cello am 1. Oktober 1997 um 105.000,00 S erworben worden.

Die Abgabenbehörde als Amtspartei äußerte zu der ihr zur Stellungnahme übermittelten rechtlichen Würdigung der Berufungspunkte keine Einwendungen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen.

Demgegenüber fallen Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen, für den Unterhalt seiner Familienangehörigen sowie Aufwendungen 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, unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2a EStG 1988.

Aufwendungen für typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter sind auch dann zur Gänze nicht abzugsfähig, wenn sie zum Teil beruflich verwendet werden (Aufteilungsverbot).

Im Zusammenhang mit Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Erzielung von Einkünften wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, ist es erforderlich, dass im Einzelfall eine (nahezu) ausschließlich berufliche Verwendung nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden kann.

Nutzungsdauer der Celli

Aufwendungen für Musikinstrumente sind grundsätzlich der privaten Lebensführung zuzuordnen, es sei denn, sie stellen Arbeitsmittel im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 dar (zB bei Berufsmusikern oder Lehrern für Musikerziehung).

Bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen (§ 7 Abs. 1 EStG 1988).

Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer (und damit die Höhe des AfA-Satzes) kann nicht mathematisch genau ermittelt, sondern regelmäßig nur geschätzt werden. Maßgebend ist die Dauer der normalen technischen und wirtschaftlichen Nutzbarkeit eines Wirtschaftsgutes, somit die objektive Möglichkeit dessen Nutzung.

Die Schätzung obliegt grundsätzlich dem Abgabepflichtigen, der in aller Regel über einen besseren Einblick als die Abgabenbehörde verfügt, wie lange sich das von ihm angeschaffte oder hergestellte Wirtschaftsgut nach seinen Verhältnissen nutzen lässt. Die Abgabenbehörde ist allerdings befugt, die Schätzung des Abgabepflichtigen zu überprüfen und von ihr abzuweichen, wenn sie sich als unzutreffend erweist.

Wie das Finanzamt zutreffend feststellte, verwendete die Bw in den berufsgegenständlichen Jahren laut vorliegendem AfA-Verzeichnis drei Celli, die 2001 (Cello Set Ü), 2002 (Cello 4/4 M) und 2003 (Cello Set 1/2 Ideale) erworben worden waren. Darüber hinaus verfügt sie über ein im Jahr 1997 angeschafftes Moinier-Cello.

Die jährliche AfA berechnete die Bw unter Ansatz einer fünfjährigen Nutzungsdauer, die jedoch im Zuge der Erstveranlagung (für das Kalenderjahr 2003) seitens des Finanzamtes auf 15 Jahre abgeändert wurde.

Dass die Einschätzung einer Nutzungsdauer von fünf Jahren nicht realistisch gewesen ist, zeigt sich schon daran, dass die Bw diese drei Celli in den Jahren 2007 und 2008 nach wie vor verwendet hat und somit das im Jahr 2001 erworbene Cello im berufsgegenständlichen Jahr 2008 bereits das achte Jahr in Verwendung stand.

Einer der Abgabenbehörde vorgelegten E-Mail des Meisters MN vom 27. Mai 2011 mit dem Betreff "Feststellung zu Kosten für Instrumentenpflege" ist zu entnehmen, dass für einen Profimusiker wichtig und notwendig sei, sein Instrument regelmäßig servicieren zu lassen. Nur auf diese Weise bleibe das Instrument gut spielbar, klanglich in Ordnung, und auch der Wert des Instruments bleibe erhalten. Die Nutzungsdauer eines Instruments hänge stark von Pflege und Service ab. Sogar wenn ein Instrument eine Zeit lang nicht gespielt werde, könne es durch Temperatur- bzw. Luftfeuchtigkeitsänderungen zu Schäden (zB Rissen oder offenen Leimstellen) kommen. Es folge eine Zusammenstellung von Servicearbeiten, die in einem Zeitraum von ca. fünf Jahren nötig seien, ohne dass das Instrument durch Unfälle oder Ähnliches beschädigt werde. Würden die Servicearbeiten nicht durchgeführt, sei die Wahrscheinlichkeit sehr groß, dass das Instrument unspielbar werde.

Steg: 250,00 €; Lackpflege (reinigen, retuschieren, polieren): 450,00 €; Griffbrett abrichten: 150,00 €; zwei Sätze Saiten: 500,00 €; zwei Bogenbehaarungen: 160,00 €; in Summe daher 1.510,00 € (inkl. 20 % USt).

Die Zusammenstellung beinhalte übliche nötige Reparaturen ohne Anspruch auf Vollständigkeit. Pro Jahr und Instrument könne daher von Servicekosten von 300,00 € ausgegangen werden.

Entgegen der Ansicht der Bw kann diese E-Mail, die, wie bereits aus dem "Betreff" erkennbar ist, im Wesentlichen die Kosten für erforderliche Wartungsarbeiten zur Erreichung einer längeren Nutzungsdauer auflistet, nicht als Nachweis bzw. zumindest Glaubhaftmachung einer kürzeren als der von der Abgabenbehörde angenommenen Nutzungsdauer angesehen werden.

Die Bw machte in den Vorjahren wie auch in den berufsgegenständlichen Jahren stets (auch) Ausgaben für die Instandhaltung ihrer Instrumente geltend, die dem infolge des Gebrauchs eintretenden Verschleiß entgegen wirken, weshalb mangelnde Pflege und Wartung der Instrumente zur Begründung einer kürzeren Nutzungsdauer im vorliegenden Fall gerade nicht eingewendet werden können.

Auch für die in der Berufung geltend gemachte "stärkere Abnutzung" zur Rechtfertigung einer Nutzungsdauer von zehn Jahren wurden keine Argumente vorgebracht. Insbesondere wurde trotz Aufforderung der Referentin (Schreiben vom 7. Juni 2013) keine wesentliche Änderung der Verhältnisse aufgezeigt, die geeignet wäre, die in den Vorjahren (ab 2003) akzeptierte Abschreibungsdauer zu reduzieren.

Das Vorbringen (E-Mail vom 10. Juli 2013) der Bw, dass Celli bei guter Pflege Jahrhunderte halten, ohne an Geldwert zu verlieren, ließe vielmehr auf eine längere als die von der Abgabenbehörde angenommene Nutzungsdauer schließen.

Die Berufung war in diesem Punkt daher abzuweisen.

Berufliche Nutzung und Privatanteil

Als berufliche Verwendung eines Instrumentes gilt der Gebrauch im Unterricht bzw. die Vorbereitung für den Unterricht, nicht jedoch das Üben zur Erhaltung der eigenen Fertigkeit. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens dient ein Instrument auch der außerberuflichen Bedürfnisbefriedigung (VwGH 27.5.1999, 97/15/0142).

Das Vorbringen der Bw (E-Mail vom 10. Juli 2013), die drei billigeren Celli an jeweils einer der drei Musikschulen gelassen zu haben, wurde nicht zuletzt deshalb als für glaubwürdig erachtet, weil sie ein teures Moinier-Cello sowohl privat als auch für das Festival in I und die Vorbereitungen dafür verwendet hat.

Die ausschließliche berufliche Verwendung der drei in den Jahren 2001, 2002 und 2003 erworbenen Celli in den Musikschulen wird als glaubhaft gemacht angesehen, sodass die AfA zur Gänze als Werbungskosten anerkannt wurde.

Der Berufung der Bw war somit in diesem Punkt Folge zu geben.

Die Bw verwendete aber ihren nicht anzuzweifelnden Angaben zufolge auch das Moinier-Cello teilweise beruflich (Unterrichtsvorbereitung zu Hause, vereinzelte Nutzung für besonders gute Schüler in der Musikschule, Vorbereitung für das J Festival sowie Auftritte im Rahmen dieses Festivals).

Unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Proben für das Festival und die Aufführungen in den beiden berufsgegenständlichen Jahren die Monate Juli und August in Anspruch nahmen und darüber hinaus dieses Cello zum Teil auch für Unterrichtsvorbereitungen verwendet wurde, wurde im Schätzungswege eine berufliche Verwendung des Moinier-Cellos von 25 % ermittelt.

Die für dieses Cello abgeschlossene Instrumentenversicherung war daher nur zu 25 % als Werbungskosten abzugsfähig.

Im Zusammenhang mit den Instandhaltungsaufwendungen für die Instrumente war mangels genauer Zuordenbarkeit der einzelnen Beträge zu einem bestimmten Instrument davon auszugehen, dass 75 % der beantragten Kosten (nämlich die gesamten Kosten der drei ausschließlich in den Musikschulen verwendeten Celli) und zusätzlich 25 % (entsprechend der

beruflichen Verwendung des Moinier-Cello) von den verbleibenden 25 %, insgesamt daher rund 80 % der beantragten Instandhaltungsaufwendungen, als beruflich veranlasst anzusehen sind.

Diäten:

Die Rechtfertigung für die Annahme von Werbungskosten bei Reisebewegungen liegt in dem in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen üblichen Verpflegungsaufwendungen.

Mehraufwendungen für Gasthausverpflegung gehören grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen darauf angewiesen ist, Mahlzeiten in öffentlichen Speiselokalen einzunehmen.

Der Verwaltungsgerichtshof vertrat erstmals im Erkenntnis vom 28.1.1997, 95/14/0156, die Auffassung, dass eine berufliche Tätigkeit, die an einem neuen Tätigkeitsort aufgenommen wird, zu keinem steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwand führt, wenn sich der Berufstätige nur während des Tages am Tätigkeitsort aufhält.

Mit Erkenntnis vom 30.10.2001, 95/14/0013, folgte der Verwaltungsgerichtshof bei eintägigen Reisen dieser Rechtsprechung. Darin wird ua. ausgeführt:

"Einem Steuerpflichtigen stehen nämlich keine Verpflegungsmehraufwendungen zu, wenn er sich nur während des Tages an einer neuen Arbeitsstätte aufhält. Allfällige aus der anfänglichen Unkenntnis über die lokale Gastronomie resultierende Verpflegungsmehraufwendungen können in solchen Fällen durch die entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten bzw. die Mitnahme von Lebensmitteln abgefangen werden. Nur wenn eine Nächtigung erforderlich ist, sind für den ersten Zeitraum von rund einer Woche Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen."

Erst durch eine Nächtigung wird der Steuerpflichtige dazu verhalten, auch das Frühstück und das Abendessen außerhalb seines Haushaltes einzunehmen.

Auch im Erkenntnis vom 7.10.2003, 2000/15/0151, wurde diese Judikatur bestätigt.

In Übereinstimmung mit dieser Judikatur geht der Unabhängige Finanzsenat davon aus, dass der Bw für die eintägigen Fahrten kein unter den Werbungskostenbegriff fallender Verpflegungsmehraufwand erwachsen ist.

Soweit eine Nächtigung erforderlich ist, sind – für die Anfangsphase von rund einer Woche – Verpflegungsmehraufwendungen zu berücksichtigen (Jakom/Lenneis, EStG, 2013, § 16 Tz 45). Das volle Tagesgeld für beruflich veranlasste Reisen (§ 16 Abs. 1 Z 9 iVm § 26 Z 4

ESTG) steht für 24 Stunden (und nicht für Kalendertage) zu; dauert eine Reise weniger als zwölf Stunden, kann das Tagesgeld nur anteilig in Anspruch genommen werden.

Für den Zeitraum von 7. bis 12. Juli 2008 konnten daher Tagesdiäten in Höhe von 132,00 € (26,40 € x 5) als Werbungskosten anerkannt werden.

Pendlerpauschale, Kilometergelder

Im Zuge einer gemeinsamen Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben (GPLA) beim Verein J Festival I wurde festgestellt, dass die Bw als Arbeitnehmerin dieses Vereins zu qualifizieren ist.

Laut den im Zuge dieser Prüfung ausgestellten Lohnzetteln war die Bw dort von 3. Juli bis 2. September 2007 und von 1. Juli bis 31. August 2008 beschäftigt.

Nach § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988 in der für den berufsgegenständlichen Zeitraum gültigen Fassung (BGBl. I 24/2007) stand einem Arbeitnehmer, wenn diesem im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar war, bei einer einfachen Fahrtstrecke von 40 km bis 60 km ein Pauschbetrag von 2.052,00 € jährlich (171,00 € monatlich) zu.

Laut Angaben der Bw legte sie in den Monaten Juli und August 2007 überwiegend die Strecke L – I – L (110 km) zurück, sodass für diese Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht, wie beantragt, das Kilometergeld als Werbungskosten berücksichtigt werden konnte, sondern ein monatlicher Pauschbetrag von 171,00 €.

Nach § 77 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG 1988 ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendermonat, wenn der Arbeitnehmer bei einem Arbeitgeber im Kalendermonat durchgehend beschäftigt ist. Beginnt oder endet die Beschäftigung während eines Kalendermonats, so ist der Lohnzahlungszeitraum der Kalendertag.

Das Dienstverhältnis der Bw endete am 2. September 2007, sodass am 1. und 2. September 2007 der Kalendertag der Lohnzahlungszeitraum war. Für diese beiden Tage bestand daher noch ein Anspruch auf ein Pendlerpauschale von 11,40 € (171,00 € : 30 Tage x 2 Tage).

Im Kalenderjahr 2008 dagegen mieteten die Bw und CD laut vorgelegter Rechnung in I von 1. Juli bis 31. August eine Ferienwohnung um 800,00 €.

Die Strecke zwischen der Wohnung in N und der Arbeitsstätte in I (einfache Fahrtstrecke: 156 km) wurde in diesen beiden Monaten laut Aufstellung der Bw insgesamt neunmal und somit nicht überwiegend im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 zurückgelegt. Die Bw konnte

daher neben den Mietaufwendungen von 400,00 € Kilometergelder in Höhe von 1.179,36 € (312 km x 9 x 0,42) als Werbungskosten geltend machen.

Zahlungen an Substitute

Die Zahlungen an die Ersatzmusiker im Ausmaß von 170,00 € (2007) und 1.054,76 € (2008) wurden als Werbungskosten berücksichtigt und der Berufung daher insoweit antragsgemäß stattgegeben.

Hinsichtlich des Notenmaterials wurde kein Nachweis für die (nahezu) ausschließliche berufliche Veranlassung erbracht, sodass der Berufung in diesem Punkt der Erfolg zu versagen war.

Zusammengefasst wurden daher nachstehende Werbungskosten anerkannt:

1) Werbungskosten für das Jahr 2007

KZ 718 (Pendlerpauschale): 873,90 € [520,50 € (wie bisher) + 353,40 € (171,00 € x 2 Monate + 11,40 € für 2 Tage I)]

KZ 719 (Arbeitsmittel): 871,04 € [325,70 € (AfA zu 100 %) + 73,10 € (Noten und Zubehör, wie bisher) + 429,20 € (80 % der Instandhaltung von 536,50 €) + 15,00 € (50 % Handy, wie bisher) + 28,04 € (40 % Tinte, wie bisher)]

KZ 721 (Reisekosten): 573,60 € (wie bisher)

KZ 724 (sonstige Werbungskosten): 200,00 € [30,00 € (25 % der Instrumentenversicherung von 120,00 €) + 170,00 € (Substitute)]

2) Werbungskosten für das Jahr 2008

KZ 718 (Pendlerpauschale): 588,00 € (wie bisher)

KZ 719 (Arbeitsmittel): 408,06 € [281,51 € (AfA zu 100 %) + 33,90 € (Noten und Zubehör, wie bisher) + 63,04 € (80 % der Instandhaltung von 78,80 €) + 29,61 € (40 % Tinte, wie bisher)]

KZ 721 (Reisekosten): 1.889,20 € [177,84 € (wie bisher) + 132,00 € (Diäten für I, 5 x 26,40 €) + 1.179,36 € (Kilometergeld I, 9 x N – I – N = 9 x 312 km x 0,42) + 400,00 € (Miete I)]

KZ 724 (sonstige Werbungskosten): 1.084,76 € [30,00 € (25 % der Instrumentenversicherung von 120,00 €) + 1.054,76 € (Substitute)]

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 20. August 2013