



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat (Wien) 2

GZ. RV/1283-W/05

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch R.B.G. Revisions- und Betriebsberatungsgesellschaft m.b.H., 1010 Wien, Operngasse 23/19, vom 4. Juli 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien X., vom 30. März 2005 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2003 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Statt gegeben.

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1999 bis 2003 werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte in den streitgegenständlichen Jahren Einkünfte aus nichtselbständiger und selbständiger Arbeit als Orchestermitglied und freischaffender Künstler.

Im Zuge amtswegiger Wiederaufnahmeverfahren gem. § 303 Abs. 4 BAO, die im gegenständlichen Rechtsmittelverfahren jedoch nicht strittig sind, wurden Bescheide betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2002 und erstmalig für das Jahr 2003 erlassen. In der Bescheidbegründung betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1999 bis 2001 führte das Finanzamt aus, dass Musikinstrumente, die den Charakter einer Antiquität

bzw. eines Kunstwerkes besitzen würden, nicht abnutzbare Wirtschaftsgüter darstellten und daher nicht abschreibbar seien. Hinsichtlich des Bescheides betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 ergänzte das Finanzamt die Bescheidbegründung insoweit, dass es die Aufwendungen für das Arbeitszimmer, die in den Vorjahren nicht anerkannt worden seien, auch für das Jahr 2002 nicht anerkannte und die geltend gemachten Aufwendungen für Absetzungen (AfA) für Musikinstrumente um S 28.400,00 kürzte.

Hinsichtlich des Bescheides betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 wurden - wie in den Vorjahren - die Aufwendungen für das im Wohnungsverband befindliche häusliche Arbeitszimmer und die AfA betreffend Musikinstrument dementsprechend gekürzt sowie eine fehlerhafte Kennzahl bei den Sonderausgaben korrigiert.

In der rechtzeitig eingebrachten **Berufung** brachte der Bw. vor, dass die Aufwandsposition Musikinstrumente nicht zutreffe, da er, wie aus den Erhaltungskosten ersichtlich sei, das Werkzeug Musikinstrument täglich benutze. Auf Grund der täglichen Benützung bestehe eine Abnutzung, sodass Teile des Musikinstrumentes auch stets eines Wechsels bedürften. Reparaturen an Violinen würden sich nicht nur auf das Auswechseln von Saiten und das Einschmieren des Bogens beschränken, sondern es bedürfe steter regelmäßiger Wartungsarbeiten, wie das Wechseln des Steges, des Griffbretts u.ä. Eine Abnutzbarkeit liege daher vor.

Der Einwand des Finanzamtes, es handle sich hiebei um ein Kunstwerk, welches im üblichen Sprachgebrauch normalerweise Ausstellungen zugeführt werde, sei nicht zutreffend. Gegenständliches Musikinstrument sei täglich bearbeitet und benutzt worden, im Gegensatz zu einem Bild oder einem Möbel.

Die steuerliche Absetzbarkeit habe zudem die Steuerhaltigkeit zur Folge; dies bedeute, würde die Geige verkauft werden, wie derzeit geplant, wäre eine Realisation von stillen Reserven ebenso steuerpflichtig.

Hinsichtlich der Nichtanerkennung der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer handle es sich um ein Arbeitszimmer zur Einübung diversester Musikstücke, wobei die Räumlichkeiten des Dienstgebers nicht benutzt werden könnten. Der Bw. sei als Geigenvirtuose, der sowohl Einzel- als auch Orchesterauftritte absolviere, darauf angewiesen, in den eigenen Räumlichkeiten zu üben, da der Dienstgeber hiefür keine Räumlichkeiten zur Verfügung stelle. Bei dem Arbeitszimmer handle es sich um einen ausschließlich beruflich genutzten Raum und verbringe der Bw. die überwiegende Zeit zwecks Einübung beruflich darin. Konzerte seien in der Regel kürzer als die Einübungszeit.

Im **Ermittlungsverfahren** durch die **Amtspartei** legte der Bw. eine Bestätigung des Verkäufers über den Erhalt des Kaufpreises betreffend die Geige in Höhe von S 250.000,00 und den Bogen in Höhe von S 30.000,00 vor und führte hiezu aus, dass der Steg der Violine sowie die Rossbehaarung des Violinbogens erneuert worden seien. Somit sei es zu einer erhöhten Anlagenbewertung gekommen und der Bogen im Anlageverzeichnis mit einem Anschaffungswert in Höhe von S 34.000,00 angesetzt worden.

Weiters wurde ein Plan des Obergeschoßes des Objektes Kleingartenverein (KGV) G. übermittelt und angegeben, dass das gesamte Obergeschoß als Proberaum zur Verfügung stehe. Die einzeln angeführten Kosten (Pacht, Strom, Wasser, AfA) seien pauschaliert geltend gemacht und entsprächen den Jahreswerten.

Das Objekt sei ein mehrstöckiges Gebäude, und der Bw. benutze das Obergeschoß ausschließlich für berufliche Zwecke.

Im weiteren **Ermittlungsverfahren** durch den **UFS** führte der Bw. aus, dass er im streitgegenständlichen Zeitraum ausschließlich ein Instrument, nämlich die Violine von „Claude Pierry“ besitze und auf Grund eines Schätzgutachtens per 1. April 1998 in das Anlageverzeichnis aufgenommen habe.

Anhand der vorgelegten Versicherungspolizze sei aus den Werten der Folgepolizzen eine Abwertung der Violine und des Bogens ersichtlich.

Hinsichtlich der Nichtanerkennung der Absetzung für Abnutzung des Musikinstrumentes verwies der Bw. auf die Einkommensteuerrichtlinien (EStR) Rz 4797 und regte eine Prüfung der Angemessenheit dem Grunde und der Höhe nach an. Eine Violine und ein Bogen eines Berufsmusikers seien beruflich/betrieblich genutztes Vermögen, sodass es sich hiebei um eine angemessene Antiquität handle. Die regelmäßig notwendigen Servisierungen ergäben demnach die Abnutzbarkeit. Eine Angemessenheit der Höhe nach sei nur bei Violinen gleicher Art und Güte gegeben, was bei handgefertigten Instrumenten, welche nicht mehr austauschbar seien und auf Grund ihres Alters und der Tatsache, dass alle antiken Instrumente für sich Unikate darstellten, nicht möglich sei. Demnach sei eine Angemessenheitsprüfung der Höhe nach mit einem „zweckentsprechenden“ neuen Instrument nicht durchführbar.

Hinsichtlich des häuslichen Arbeitszimmers würden sich die Aufwendungen mit einem Anteil in Höhe von 18,98 % auf die Wohnung in W. beziehen, die eine Gesamtnutzfläche in Höhe von 42,44 m² aufweise. Die Wohnung bestehe aus einem Einzelwohnraum (Wohn- und Schlafzimmer) mit Kochgelegenheit und Nebenräumen. Das Wohnzimmer sei durch einen Paravent und Blumenampeln geteilt und werde dieser abgetrennte Teil beruflich genutzt.

Betreffend die anteiligen Kosten des Proberaumes in G. wurde ausgeführt, dass das gesamte Obergeschoss als Proberaum verwendet und somit beide Objekte, ein Teil des Wohnzimmers in W. und das Obergeschoß in G. , zu Übungszwecken beruflich benötigt werde.

Weiters wurden im Rechtsmittelverfahren Aufwendungen betreffend den Proberaum in G. im Jahre 2001 AfA in Höhe von € 654,06 und Aufwendungen für Pacht/Strom/Wasser in Höhe von € 763,07 zusätzlich geltend gemacht. In den Jahren 2002 und 2003 beliefen sich die Aufwendungen für den Proberaum G. (AfA und Pacht/Strom/Wasser) in Höhe von jeweils € 1.417,13.

Im Verlaufe eines Erörterungsgesprächs gab der Bw. noch an, dass er zwar nicht ganzjährig in G. wohne, jedoch hauptsächlich darin übe.

Hinsichtlich des Dachausbaues, der im Jahre 2001 durchgeführt worden sei, nahm die Amtspartei Einsicht in die vorgelegten Rechnungen und Belege und stellte grundsätzlich außer Streit, dass der Bw. einen Proberaum benötige. Hinsichtlich des Jahres 2001 habe eine betriebliche Nutzung des Proberaumes jedoch erst in der zweiten Hälfte des Jahres stattgefunden, sodass die geltend gemachte AfA für den Proberaum auch nur zur Hälfte - und zwar in Höhe von € 327,03 - Berücksichtigung finde.

Der Bw. brachte schließlich vor, dass das gegenständliche Musikinstrument (Violine) ein Original und ca. im Jahr 1720 erbaut worden sei; der Violinbogen „En Voirin“ sei um 1902 erzeugt worden.

Betreffend die Nichtanerkennung der AfA für die Violine und den Bogen verwies das Finanzamt abschließend auf die Lohnsteuerrichtlinien (LStR) Rz 383 und die EStR Rz 4797.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Arbeitszimmer

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2. lit. d Einkommensteuergesetz (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 abzugfähig.

Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und

Ausgaben auch nur dann abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig ist, und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird.

In der Berufung bringt der Bw. vor, dass er das Arbeitszimmer ausschließlich beruflich nutze. Soweit der Bw. das häusliche Arbeitszimmer im Gebäude in G. meint, erscheint dieses Vorbringen durchaus glaubwürdig. Der Ansicht, dass eine ausschließlich berufliche Nutzung des Raumes in der Wohnung W. vorliege, kann sich der Unabhängige Finanzsenat (UFS) jedoch nicht anschließen. Diese Wohnung besitzt nämlich nur einen Wohn- und Schlafraum und eben dieser Raum ist lt. Bw. durch einen Paravent und Blumenampeln getrennt. Der Verwaltungsgerichtshof hat in seinem Erkenntnis vom 25. Februar 2004 zur ZI. 2003/13/0124 ausgesprochen, dass die Unterteilung eines gemischt genutzten Raumes durch eine bloße Regalwand in einen Raumteil mit privater oder gemischter Nutzung und einen anderen Raumteil mit ausschließlich beruflicher Nutzung keine Beseitigung der gemischten Nutzung des mit der Regalwand unterteilten Raumes bewirkt. Im vorliegenden Fall ist zwar der einzige Raum der Wohnung in W. mit einem Paravent und Blumenampeln geteilt, eine ausschließliche bzw. nahezu ausschließlich berufliche Nutzung dieses Wohn-/Schlafzimmers ist jedoch nicht feststellbar.

Wenn der Bw. ausführt, er sei angewiesen in eigenen Räumlichkeiten zu üben, da die Räumlichkeiten des Dienstgebers für Übungszwecke nicht benutzt werden könnten, ist darauf hinzuweisen, dass die Amtspartei – ebenso wie der UFS – eine berufliche Notwendigkeit eines häuslichen Arbeitszimmers außer Streit stellt, und dass auch sämtliche Voraussetzungen für die Anerkennung der Aufwendungen betreffend das häusliche Arbeitszimmer in G. ab Juli 2001 vorliegen. Für die Jahre 1999, 2000 und 2001 sind jedoch die geltend gemachten Kosten des Arbeitszimmers in W. mangels Vorliegens der Voraussetzung der ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich beruflichen Nutzung auszuscheiden. Die Aufwendungen für das Arbeitszimmer in G. sind demnach antragsgemäß anzuerkennen.

2. Absetzungen für Abnutzungen (AfA) betreffend eine Geige, einen Bogen, einen Steg und eine neue Rossbehaarung

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

Strittig ist im gegenständlichen Fall die Verteilung der Anschaffungskosten für eine Violine in Höhe von S 250.000,00, einen Bogen in Höhe von S 30.000, einen neuen Steg und eine neue Rossbehaarung in Höhe von S 4.000,00 auf eine Nutzungsdauer von zehn Jahren.

Wie sich aus § 7 Abs. 1 EStG 1988 ergibt, kommt eine Verteilung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer nur für abnutzbare Wirtschaftsgüter in Betracht.

Wenn der Bw. vorbringt, auf Grund der täglichen Benützung des Musikinstrumentes bestehe ein Abnutzung, sodass Teile des Musikinstrumentes auch stets einen Wechsel bedürften, ist darauf hinzuweisen, dass die regelmäßigen Wartungsarbeiten ohnehin in den jeweiligen Einnahmen/Ausgabenrechnungen berücksichtigt werden.

Soweit der Bw. auf die vorgelegte Versicherungspolizze und den Werten der Folgepolizzzen hinweist und vermeint, darin sei eine Abwertung der Violine und des Bogens ersichtlich, ist entgegenzuhalten, dass diese Abwertung zwar aus versicherungstechnischer Sicht zutreffen mag, für eine Bewertung eines Wirtschaftsgutes aus steuerrechtlicher Sicht sind Werte aus Versicherungspolizzzen jedoch nicht heranzuziehen.

Der Hinweis auf die EStR Rz 4797, die eine Angemessenheitsprüfung der Aufwendungen dem Grunde und der Höhe nach empfehlen, verhilft der Berufung im Punkt Anerkennung der AfA für die Violine und den Bogen nicht zum Erfolg. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes begründen nämlich Erlässe der Finanzverwaltung keine Rechte und Pflichten der Steuerpflichtigen. Bei den zitierten Einkommensteuerrichtlinien handelt es sich mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt um keine für den UFS beachtliche Rechtsquelle.

Abgesehen davon, dass auch die vom Finanzamt zitierte Rz 383 der LStR – wie oben erwähnt – für den UFS keine beachtliche Rechtsquelle darstellt, gelangt dieser zur Ansicht, dass die berufungsgegenständliche Geige und der Bogen keine Wirtschaftsgüter darstellen, deren Wert durch Benutzung bzw. Zeitablauf allmählich aufgezehrt wird. Sowohl in der Literatur wird die Ansicht vertreten, dass Antiquitäten Gegenstände sind, denen ein besonderer Altertumswert zukommt, und dass Gegenstände, die älter sind als 150 Jahre, stets als Antiquitäten gelten (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 20, Tz 67; Hofstätter/Reichl, Die Einkommensteuer-Kommentar, § 20 EStG 1988, Pkt. 4.6), als auch der Bw. selbst beurteilt seine Geige als angemessene Antiquität. Der Verwaltungsgerichtshof hat in einem ähnlich gelagerten Fall ausgesprochen, dass Antiquitäten zwar grundsätzlich einer technischen (physikalischen) Abnutzung unterliegen, jedoch diese Abnutzung unter Bedachtnahme auf den historischen Wert und der damit verbundenen Bereitschaft zur werterhaltenden Pflege sich in so großen Zeiträumen vollzieht, dass die Abnutzung so gering und demnach steuerlich zu

vernachlässigen ist (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 24. September 1996, ZI. 94/13/0240). Diese Ansicht vertritt der UFS auch hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Geige und des Bogens und sind demnach die diesbezüglichen Aufwendungen für Abnutzungen so minimal, dass sie steuerlich außer Acht gelassen werden können. Somit ist eine Aufteilung der Anschaffungskosten in Höhe von S 280.000,00 auf eine zehnjährige Nutzungsdauer nicht durchzuführen, während die Anschaffungskosten des neuen Steges und der neuen Rossbehaarung in Höhe von S 4.000,00 auf die vom Bw. geltend gemachte Nutzungsdauer zu verteilen sind.

Wenn die Amtspartei vermeint, ein neuer Steg und eine neue Rossbehaarung seien ebenfalls als Antiquitäten anzusehen und einer AfA nicht zugänglich, ist darauf hinzuweisen, dass dieser Sachverhalt aus den vorgelegten Unterlagen jedenfalls nicht erkennbar ist.

Der vom Bw. beantragte Aufteilungsschlüssel der betrieblichen Ausgaben (BA) und Werbungskosten (WK) betreffend die Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit wird sowohl bei den Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer als auch für die Abnutzungen der Musikinstrumente angewendet.

Ermittlung der Absetzungen für Abnutzungen

	1999	2000	2001	2002	2003
Auft.d.Aufwendungen	70:30 WK:BA	50:50 WK:BA	20:80 WK:BA	60:40 WK:BA	70:30 WK:BA
beantragte AfA	S 33.131,50	S 34.717,50	S 36.703,00	€ 2.667,09	€ 2.323,42
-Geige u.Bogen	- S 28.000,00	- S 28.000,00	- S 28.000,00	- € 2.034,84	- € 2.034,84
AfA neu	S 5.131,50	S 6.717,50	S 8.703,00	€ 632,25	€ 288,58
WK	S 3.592,05	S 3.358,75	S 1.740,60	€ 379,35	€ 202,01
BA	S 1.539,45	S 3.358,75	S 6.962,40	€ 252,90	€ 86,57

In den nachfolgenden Tabellen werden die Ermittlung der Betriebsausgaben, Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Werbungskosten dargestellt.

Ermittlung der Betriebsausgaben und Einkünfte aus selbständiger Arbeit

	1999	2000	2001	2002	2003
Auft.d.Aufwendungen	70:30 WK:BA	50:50 WK:BA	20:80 WK:BA	60:40 WK:BA	70:30 WK:BA
beantragte BA	S 71.876,81	S 61.384,38	S 127.304,83	€ 5.217,59	€ 5.251,11

- Miete 1200	- S 2.244,57	- S 3.740,96	- S 7.481,92	- € 543,73	- € 543,73
- Strom 1200	- S 235,73	- S 392,89	- S 785,77	- € 57,10	- € 57,10
- Zinsen 1200	- S 1.134,29	- S 1.931,61	- S 3.863,22	- € 292,10	- € 292,10
- öffentl.V.(unstrittig)		- S 5.309,00			
- AZ Pacht 1190					- € 76,31
- AZ Strom 1190					- € 38,15
- AZ Wasser 1190					
- AZ AfA 1190					
+ AZ Pacht 1190			+ S 5.600,00	+ € 203,48	+ € 152,61
+ AZ Strom 1190			+ S 1.200,00	+ € 43,60	+ € 32,70
+ AZ Wasser 1190			+ S 1.600,00	+ € 58,14	+ € 43,61
+ AZ AfA 1190			+ S 3.600,00	+ € 261,62	+ € 196,22
- geltend gem.AfA (normal)	- S 9.939,45	- S 17.358,75	- S 29.362,40	- € 1.066,84	- € 697,03
+ AfA neu	+ S 1.539,45	+ S 3.358,75	+ S 6.962,40	+ € 252,90	+ € 86,57
BA neu	S 59.862,22	S 36.009,92	S 104.773,92	€ 4.077,56	€ 4.058,40
Betriebseinn.lt.Erkl.	S 74.330,00	S 72.450,00	S 150.848,00	€ 5.833,00	€ 5.476,00
Eink.a.s.Arbeit neu	S 14.467,78	S 36.440,08	S 46.074,08	€ 1.755,44	€ 1.417,60

Ermittlung der Werbungskosten

	1999	2000	2001	2002	2003
Auft.d.Aufwendungen	70:30 WK:BA	50:50 WK:BA	20:80 WK:BA	60:40 WK:BA	70:30 WK:BA
beantragte WK	S 84.546,20	S 34.030,28	S 34.166,90	€ 5.106,57	€ 4.874,49
- Miete 1200	- S 5.237,34	- S 3.740,96			
- Strom 1200	- S 550,04	- S 392,89			
- Zinsen 1200	- S 2.646,67	- S 1.931,61			
- öffentl.V.(unstrittig)	- S 3.143,70				
- Reisesp.(unstrittig)	- S 15.631,45				

- AZ Pacht 1190			- S 3.500,00	- € 152,61	- € 178,05
- AZ Strom 1190			- S 1.750,00	- € 127,18	- € 89,02
- AZ Wasser 1190					
- AZ AfA 1190			- S 9000,00		
+ AZ Pacht 1190			+ S 1.400,00	+ € 305,23	+ € 356,10
+ AZ Strom 1190			+ S 300,00	+ € 65,40	+ € 76,30
+ AZ Wasser 1190			+ S 400,00	+ € 87,21	+ € 101,75
+ AZ AfA 1190			+ S 900,00	+ € 392,44	+ € 457,84
- geltend gem. AfA (normal)	- S 23.192,05	- S 17.358,75	- S 7.340,60	- € 1.600,26	- € 1.626,39
+ AfA neu	+ S 3.592,05	+ S 3.358,75	+ S 1.740,60	+ € 379,35	+ € 202,01
Beitr.f.Berufsverb.			+ S 2.745,00		
WK neu	S 37.737,00	S 13.964,82	S 20.061,90	€ 4.456,15	€ 4.175,03

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 8 Berechnungsblätter

Wien, am 15. November 2007