



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 24. Jänner 2002 betreffend Umsatzsteuer der Jahre 1998, 1999 und 2000 und Einkommensteuer der Jahre 1997, 1998 und 1999 sowie vom 7. März 2002 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 und den Verspätungszuschlagsbescheid betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer der Jahre 1998, 1999 und 2000 wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Den Berufungen betreffend die Einkommensteuer der Jahre 1997, 1998 und 2000 wird teilweise stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Berufung betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages an Einkommensteuer für das Jahr 1999 ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Der Berufung gegen den Verspätungszuschlagsbescheid betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2000 wird teilweise Folge gegeben.

Der Verspätungszuschlag betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2000 wird wegen Nichtabgabe der Steuererklärung in Höhe von ATS 3.428,-- / € 249,10 festgesetzt.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielte im gegenständlichen Zeitraum neben seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und jenen aus nichtselbständiger Tätigkeit als Musiker beim O soche als selbständiger Musiker bei diversen Orchestern und war weiters als Lehrbeauftragter an der Universität für Musik und Darstellende Kunst in G tätig.

Im Zuge einer die Umsatz- und Einkommensteuer jeweils der Jahre 1997, 1998 und 1999 betreffenden Betriebsprüfung sowie einer die Monate Jänner 2000 bis Juli 2000 betreffenden Umsatzsteuernachschau stellte die BP unter Tz 17 fest, dass die aus der vom Bw. als Lehrbeauftragter an der Universität für Musik und Darstellende Kunst in G entfalteten Tätigkeit resultierenden Einkünfte ab dem 1. Oktober 1997 solche aus nichtselbständiger Tätigkeit im Sinne des § 25 Abs 1 lit a EStG 1988 darstellten. Dies habe zur Folge, dass die ab dem letztgenannten Zeitpunkt als Ausgabe geltend gemachten Diäten sowie die als Ausgabe geltend gemachten Fahrtkosten nicht anzuerkennen seien.

Im Zeitraum vom 1. Jänner bis zum 30. September 1997 sei die Tätigkeit als Lehrbeauftragter im Rahmen der selbständigen Tätigkeit ausgeübt worden.

Die Betriebsprüfung stellte weiters fest, dass der Bw. im Prüfungszeitraum folgende Ausgaben in Zusammenhang mit dem Betrieb eines Pkws geltend gemacht habe:

	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>
	ATS	ATS	S
Treibstoff	20.505,70	27.271,00	20.571,40
Versicherung	16.059,60	13.610,10	7.779,20
Reparatur	11.816,20	43.983,10	27.179,00
AfA	29.464,00	47.664,00	47.664,00
ZwSu	77.845,50	132.528,20	103.193,60
Verkaufserlös		-50.000,00	
Bemessungsgrundlage	77.845,50	82.528,20	103.193,60
davon 20 % Privatanteil	-15.569,10	-16.505,60	-20.638,70

ZwSu	62.276,40	66.022,60	82.554,90
+ Zinsen für PKW-Kredit		9.020,79	8.544,47
+ sonstige Kreditkosten		4.355,00	
<b>Summe aller geltend</b>	<b>62.276,40</b>	<b>79.398,39</b>	<b>91.099,37</b>
<b>Ausgaben iZm. dem PKW</b>			

Eine Überprüfung der Anzahl der jährlich gefahrenen Kilometer anhand der Treibstoffrechnungen habe ergeben, dass sich bei einem Mittelpreis von ATS 10,-- je Liter Dieseltreibstoff und bei einem mittleren Verbrauch von sieben Litern je 100 gefahrenen Kilometern im Jahre 1997 eine jährliche Kilometerleistung von ca. 29.000 Kilometern, im Jahre 1998 eine solche von ca. 38.000 Kilometern und im Jahre 1999 eine solche von ca. 29.000 Kilometern ergebe.

Da für jene Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte in Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit sämtliche Ausgaben durch den Verkehrsabsatzbetrag abgegolten werden und somit Ausgaben lediglich in Zusammenhang mit den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit geltend gemacht werden könnten, seien die KFZ - Ausgaben entsprechend zu kürzen.

Im Prüfungszeitraum hätten die Einnahmen aus der selbständigen Tätigkeit aus folgenden Konzertaufführungen, welche größtenteils in Wien stattgefunden hätten, resultiert:

1997:	18 Konzerte JS-Kapelle(KsH)
	1 Konzert WO
1998:	1 Konzert WT
	6 Konzerte WO
	ca. 95 Konzerte JS-Kapelle
1999:	2 Konzerte WT
	2 Konzerte WO
	ca. 40 Konzerte JS-Kapelle

Aufgrund der Anzahl der o.a. Konzerte habe die ermittelte Anzahl der Kilometer in keiner Weise erreicht werden können (beispielsweise werde 1998 herangezogen, in welchem insgesamt 102 Konzerte gespielt worden seien - bei einem Ansatz von 50 km pro Konzertaufführung ergäbe sich eine Jahreskilometerleistung von 5.100 km).

Daher kürzte die BP die vom Bw. geltend gemachten und o. e. KFZ-Ausgaben wie folgt:

	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>
	ATS	ATS	ATS
Gesamtausgaben KFZ	77.845,50	82.528,20	103.193,60
+ Zinsen für PKW-Kredit		9.020,79	8.544,47
+ sonstige Kreditkosten		4.355,00	
Bemessungsgrundlage	77.845,50	95.903,99	111.738,07

davon Privatanteil	70 %	80 %	80%
Privatanteil lt. BP	54.491,85	76.723,19	89.390,46
abzügl. Privatanteil bisher	-15.569,10	-16.505,60	-20.638,70
<b>Kürzung lt. BP</b>	<b>38.922,75</b>	<b>60.217,59</b>	<b>68.751,76</b>

Die Betriebsprüfung stellte weiters fest, dass der Bw. im Jahre 1999 Ausgaben in Höhe von ATS 37.719,37 (Gesamtkosten ATS 47.149,21 abzgl. eines Privatanteiles von 20 %) für einen Übungsraum geltend gemacht habe:

Bei diesem Übungsraum handle es sich um eine Wohnung in Gasse 6, im Ausmaß von 89,19 m<sup>2</sup>, welche bis dato der Hauptwohnsitz des Bw. sei. Tatsächlich wohne der Bw. in seinem Zweitwohnsitz in P.

Eine Betriebsbesichtigung habe ergeben, dass es sich hierbei um eine herkömmlich eingerichtete Wohnung, in deren Wohnzimmer Musikinstrumente (Piano, Kontrabass, Gitarre) untergebracht seien, handle. Es sei weder ein Schallschutz errichtet worden noch könne eine private Nutzung als Wohnraum ausgeschlossen werden.

Aufgrund des oben dargestellten Sachverhaltes versagte die Betriebsprüfung den vom Bw. diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen die Anerkennung.

Außerdem nahm die Betriebsprüfung unter der Tz 17 d.) des BP-Berichtes eine Kürzung der Ausgaben für Fachliteratur, werbeähnlichen Aufwand, Berufskleidung und Konzertbesuche – 1997: insgesamt in Höhe von ATS 3.218,--, 1998: insgesamt in Höhe von ATS 7.320,22 und 1999: insgesamt in Höhe von ATS 13.515,32 - mit der Begründung, dass es sich bei diesen um nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung handle, vor.

Das Finanzamt ermittelte die Einkünfte des Bw. aus selbständiger Arbeit wie folgt:

	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>
	ATS	ATS	ATS
<b>Einkünfte aus selbständiger Arbeit bisher</b>	<b>33.945,00</b>	<b>13.457,00</b>	<b>-121.753,00</b>
Kürzung Diäten	2.700,00	9.018,18	12.109,09
Kürzung KfZ-Kosten	38.922,73	60.217,59	68.751,76
Kürzung Übungsraum			37.719,37
Sonstige Kürzungen lt. Tz 17 d	3.218,00	73.320,22	13.515,32
<b>Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. BP</b>	<b>78.785,75</b>	<b>90.012,99</b>	<b>10.343,54</b>

Weiters kürzte die Betriebsprüfung die bezughabenden Vorsteuern der genannten Jahre sowie jene betreffend die Diäten Uni G. Außerdem nahm die BP eine Kürzung der aus den vom Bw. im Jahre 2000 geltend gemachten Aufwendungen für Fachliteratur in Höhe von ATS 416,23, für Berufskleidung in Höhe von ATS 829,50 sowie für Konzertbesuche in Höhe von ATS 608,70 resultierenden Vorsteuern vor.

Das Finanzamt nahm am 24. Jänner 2002 die Verfahren betreffend Umsatzsteuer des Jahres 1998 und Einkommensteuer der Jahre 1997 und 1998 gemäß der Bestimmung des § 303 Abs 4 BAO mit der Begründung wieder auf, dass aufgrund der abgabenbehördlichen Prüfung Feststellungen getroffen worden seien, die der darüber aufgenommenen Niederschrift bzw. dem Prüfungsbericht zu entnehmen seien. Daraus sei auch die Begründung für die Abweichungen von den bisherigen Bescheiden zu ersehen. Mit gleichem Datum erließ das Finanzamt die Bescheide betreffend Umsatzsteuer der Jahre 1998, 1999 und 2000 sowie betreffend Einkommensteuer der Jahre 1997, 1998 und 1999 den Prüfungsfeststellungen folgend. Vom UFS wird diesbezüglich angemerkt, dass in den genannten Einkommensteuerbescheiden als Werbungskosten neben dem Werbungskostenpauschale von ATS 1.800,-- lediglich solche ohne Anrechnung auf den vorgenannten Betrag in Höhe von ATS 2.664,-- (1997), von ATS 2700,-- (1998) und ATS 2.772,-- (1999) – Beiträge zu Berufsverbänden und Interessensvereinigungen – aufscheinen.

Mit Schreiben vom 22. Februar 2002 erhob der Bw. gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer der Jahre 1998, 1999 und 2000 sowie betreffend Einkommensteuer der Jahre 1997, 1998 und 1999 Berufung und verwies darauf, dass der die Begründung nachreichen werde.

Das Finanzamt erließ am 8. März 2002 mit Bescheid einen Mängelbehebungsauftrag und führte in diesem aus, dass die Berufung des Bw. gegen die Festsetzung der Umsatzsteuer der Jahre 1998 bis 2000 sowie die Einkommensteuer der Jahre 1997 bis 1999 vom 24. Jänner 2002 hinsichtlich des Inhaltes (§ 250 BAO) folgende Mängel aufwies:

- a) eine Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden,
- b) eine Erklärung, welche Änderungen beantragt werden,
- c) eine Begründung.

Unter Setzung einer Frist bis zum 10. April 2002 wurde der Bw. unter Hinweis darauf, dass dessen Berufung bei Versäumnis dieser Frist als zurückgenommen gelte, gemäß der Bestimmung des § 275 BAO aufgefordert, die angeführten Mängel zu beheben.

In der mit Schreiben vom 9. April 2002 erstellten Berufungsergänzung führte der Bw. aus, dass er die Umsatzsteuerbescheide der Jahre 1998, 1999 und 2000 in nachfolgenden Punkten anfechte und zwar

soweit im Bescheid betreffend die Umsatzsteuer 1998 folgende Vorsteuerkürzungen erfolgt seien, da die entsprechenden Ausgaben nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden seien:

aus Diäten UNI G

S            901,82

aus Fachliteratur	S	303,45
aus Berufskleidung	S	<u>879,51</u>
gesamt	S	2.084,78

soweit im Bescheid betreffend die Umsatzsteuer 1999 folgende Vorsteuerkürzungen erfolgt seien, da die entsprechenden Ausgaben nicht als Betriebsausgabe anerkannt worden seien:

aus Diäten UNI G	S	1.210,91
aus Fachliteratur	S	672,03
aus werbeähnlichen Aufwand	S	78,35
aus Berufskleidung	S	865,26
aus Konzertbesuche	S	<u>453,64</u>
gesamt	S	3.280,19

soweit im Bescheid betreffend die Umsatzsteuer 2000 folgende Vorsteuerkürzungen erfolgt seien, da die entsprechenden Ausgaben nicht als Betriebsausgaben anerkannt worden seien:

aus Fachliteratur	S	416,23
aus Berufskleidung	S	829,50
aus Konzertbesuche	S	<u>608,70</u>
gesamt	S	1.854,43

Weiters führte der Bw. aus, dass er die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1997, 1998 und 1999 in nachfolgenden Punkten anfechte und zwar

soweit im Bescheid betreffend die Einkommensteuer 1997 folgende Ausgaben nicht anerkannt worden seien:

KFZ-Kosten	S	38.923,00
Diäten	S	2.700,00
Kosten Übungsraum	S	37.719,37
Kürzung Fachliteratur	S	<u>3.218,00</u>
gesamt	S	44.841,00

soweit im Bescheid betreffend die Einkommensteuer 1998 folgende Ausgaben nicht anerkannt worden seien:

KFZ-Kosten	S	60.378,00
Diäten	S	9.018,18
Kürzung Fachliteratur	S	2.922,73
Kürzung Berufskleidung	S	<u>4.397,49</u>
gesamt	S	76.716,40

soweit im Bescheid betreffend die Einkommensteuer 1999 folgende Ausgaben nicht anerkannt worden seien:

Kfz-Kosten	S	68.752,00
Diäten	S	12.109,09
Kosten Übungsraum	S	37.719,37
Kürzung Fachliteratur	S	3.777,15
Kürzung werbeähnlicher Aufwand	S	875,33
Kürzung Berufskleidung	S	4.326,24
Kürzung Konzertbesuche	S	<u>4.536,60</u>

gesamt

S 132.095,78

Begründend führte der Bw. diesbezüglich aus, dass die ungerechtfertigten Vorsteuerkürzungen und die ungerechtfertigte Nichtanerkennung der bezeichneten Ausgaben damit begründet worden sei, dass die Bezüge als Lehrbeauftragter ab dem 1. Oktober 1997 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne des § 25 Abs. 1 lit.a EStG 1988 darstellten.

Nach Ansicht des Bw. sei diese Beurteilung unrichtig bzw. führe die Anwendung der Verordnung vom 30. September 1997 zu einem unsachlichen und gleichheitswidrigen Ergebnis.

Die Wertung der Tätigkeit des Bw. als Lehrbeauftragter an der Universität für Musik und Darstellende Kunst in G führe im Ergebnis dazu, dass - und zwar allein beruflich bedingt - dessen Aufwendungen bzw. Ausgaben im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit und Steuer die Einnahmen überschritten, wenn deren Absetzbarkeit nicht zugelassen werden würde, sodass eine Ausübung dieser Tätigkeit sinnlos würde.

Auch die Änderung des § 25 EStG 1988 in der Form, dass mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2001 gemäß Abs 1, Z. 5 der genannten Bestimmung Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe (-Versorgungs) Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien, Lehr- und Stundenplanes ausübten, und zwar auch dann, wenn mehrere Wochen oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammen gefasst werden würden, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellten, führe zu diesem Ergebnis.

Der Bw. sei von der Universität G ersucht worden, an dieser zu unterrichten. Daher stehe dieses Ersuchen bzw. dessen Entsprechung durch den Bw. in einem öffentlichen Interesse, nämlich dem der Bildung und Wissenschaft, und somit des Staates. Wenn der Bw. als anerkannter Musiker eines renommierten Orchesters diesem Ersuchen nachkomme und sich zur Verfügung stelle, könne dies nicht zu dessen Lasten gehen. Die Behandlung dessen Tätigkeit als unselbständige Erwerbstätigkeit führe allerdings dazu, dass die gesamten Aufwendungen (Anfahrt extra nach G, erforderliche Übungen, Weiterbildung, Vorbereitungen etc., Ausgaben etc.) nur belastet seien.

Vorgelegt werde ein Schreiben der Universität für Musik und Darstellende Kunst G vom 30. Oktober 2001. Darin werde bestätigt, dass mit dem Bw. kein Dienstverhältnis begründet werde und die Lehrauftragsremuneration jeweils in sechs Monatsraten auszuzahlen sei. Auch dies spreche eindeutig gegen die Qualifikation als unselbständige Erwerbstätigkeit.

Die Tätigkeit des Bw. bei der Universität für Musik und Darstellende Kunst in G sei daher richtigerweise als selbständige Tätigkeit zu qualifizieren.

Diesbezüglich wird vom UFS angemerkt, dass im genannten Schreiben der Universität für Musik und Darstellende Kunst G, das an den Bw. adressiert war, wörtlich wie folgt, ausgeführt wurde:

*„Die Zentrale Verwaltung der Universität teilt mit, dass die Lehrauftragsremuneration gem. § 7 des Bundesgesetzes über die Abgeltung von wissenschaftlichen und künstlerischen Tätigkeiten an Universitäten und Universitäten der Künste in jeweils sechs Monatsraten pro Semester ausbezahlt ist und dass durch diese Lehrtätigkeit kein Dienstverhältnis begründet wird (sh. § 31 Abs 1 Kunstuniversitäts-Organisationsgesetz, BGBl. I Nr. 130/1998 i.d.g.F. iVm § 2 Abs 3 Bundesgesetz über die Abgeltung von wissenschaftlichen und künstlerischen Tätigkeiten an Universitäten und Universitäten der Künste BGBl. I Nr. 87/2001).“*

Zu den ungerechtfertigt nicht berücksichtigten Ausgaben, die nach Ansicht des Bw. jedenfalls als Betriebsausgabe bzw. Werbungskosten zu berücksichtigen seien, sei im Einzelnen auszuführen:

#### *Fahrtkosten:*

Der Bw. fahre extra nach G. Dies führe nicht zu einer ungeheuren körperlichen Mehrbelastung, sondern auch zu einer enormen Mehrbelastung an Aufwendungen für den PKW. Es sei daher nicht nachvollziehbar, warum diese Ausgaben lediglich mit einem Verkehrsabsatzbetrag abgegolten werden würden.

#### *Übungsraum:*

Nach Ansicht der Behörde seien die Ausgaben für den Übungsraum nicht anzuerkennen, da weder ein Schallschutz errichtet worden sei, noch eine private Nutzung ausgeschlossen werden könne.

Tatsächlich werde der Übungsraum als solcher benutzt und hindere auch ein fehlender Schallschutz diese Benutzung nicht. Durch die Übungen fühle sich kein Wohnungsnachbar in irgendeine Weise gestört, sodass keinesfalls ein Schallschutz notwendig sei. Warum daher ein fehlender, jedoch überhaupt nicht notwendiger, Schallschutz die Qualität eines Übungsraumes in Frage stellen solle, sei nicht nachvollziehbar. Es liege auf der Hand, dass der Bw. gezwungen sei, regelmäßig zu üben, Konzerte für seine Aufführungen einzustudieren, sich fortzubilden, sich vorzubereiten, etc. und dass dazu ein Übungsraum erforderlich sei. Dass in einem solchen Übungsraum Piano, Kontrabass und Gitarre untergebracht seien, unterstreiche wohl nur, dass es sich um einen Übungsraum handle, da der Bw. diese Instrumente beim Üben benötige und diese zweckmäßigerweise auch dort untergebracht seien. Die –



theoretische - Annahme der Behörde, dass eine private Nutzung nicht ausgeschlossen werden könne, ändere an der Qualität des Übungsraumes nichts.

Aufgrund der beruflichen Tätigkeit des Bw. bestehe eine absolute Notwendigkeit für einen solchen Übungsraum. Schließlich werde auch durch die vorgelegte Bestätigung des Orchesters vom 26. Februar 1999 bestätigt, dass jeder Musiker grundsätzlich zu Hause einen Übungsraum benötige, da im Haus die dazu benötigten Räumlichkeiten nicht vorhanden seien, jedoch jedes Orchestermitglied eines derartig renommierten Klangkörpers verpflichtet sei, durch regelmäßiges Üben dessen hohen musikalischen Standard zu erhalten. Vom UFS wird diesbezüglich angemerkt, dass diese Bestätigung in den Akten des Finanzamtes nicht aufgefunden werden konnte.

*Fachliteratur, werbeähnlicher Aufwand, Berufskleidung und Konzertbesuche:*

Auch diese Kürzung bzw. Nichtanrechnung sei ungerechtfertigt. Es sei nicht richtig, dass es sich bei diesen Ausgaben um Kosten der Lebensführung handle.

Der Bw. sei aus beruflichen Gründen gezwungen, regelmäßig entsprechende Konzerte zu besuchen um sich weiterzubilden. Die Kosten hierfür seien daher rein beruflich bedingt. Es sei wohl als lebensnah und selbstverständlich anzusehen, dass auch für die Konzertbesuche eine entsprechende Kleidung notwendig sei. Daher seien auch die diesbezüglichen Ausgaben beruflich bedingt. Aufwendungen für das äußere Erscheinungsbild eines Musikers, der als Angehöriger eines renommierten Orchesters wie des Orchesters im öffentlichen Lebens stehe, daher auch für Kleidung für Auftritte oder auch Konzertbesuche benötige, seien daher absetzbar.

Die Kürzung der Fachliteratur sei ebenfalls unrichtig. Der Bw. sei gezwungen, sich sowohl für seine Tätigkeit als Musiker beim Orchester als auch für jene bei der Universität G entsprechend weiterzubilden. Für diese Zwecke sei die Anschaffung von Fachliteratur notwendig und ausschließlich beruflich bedingt.

Da der Bw. die Abgabe der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 unterließ, sah sich das Finanzamt zur Schätzung der diesbezüglichen Besteuerungsgrundlagen gezwungen und setzte die Einkünfte des Bw. aus selbständiger Arbeit im Einkommensteuerbescheid für das genannte Jahr in Höhe von ATS 80.000,-- gemäß der Bestimmung des § 184 BAO mit Einkommensteuerbescheid vom 7. März 2002, mit der Begründung, dass die Besteuerungsgrundlagen wegen der Nichtabgabe der Steuererklärungen gemäß der genannten Bestimmung im Schätzungswege hätten ermittelt werden müssen, fest. Unter Ansatz der übrigen Einkünfte – aus nichtselbständiger Arbeit sowie aus Vermietung und

Verpachtung – des Bw. setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2000 in diesem Bescheid in Höhe von ATS 101.333,-- (€ 7.364,16) fest.

Das Finanzamt erließ am 7. März 2002 außerdem einen Verspätungszuschlagsbescheid betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2000 wegen verspäteter Abgabe der Steuererklärung im Ausmaß von 5,9 % von € 7.364,16, somit in Höhe von € 434,44 (ATS 5.978,--) und führte diesbezüglich aus, dass die Festsetzung des Verspätungszuschlages auf Grund der Bestimmungen des § 135 BAO erfolgt sei.

Mit Schreiben vom 11. April 2002 erhob der Bw. gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2000 vom 7. März 2002 sowie gegen den Verspätungszuschlagsbescheid vom 7. März 2002 Berufung und führte aus, dass er die Berufungsbegründung mit separater Eingabe binnen vier Wochen nachreichen werde.

Das Finanzamt erließ am 24. April 2002 mit Bescheid einen Mängelbehebungsauftrag und führte in diesem aus, dass die Berufung des Bw. vom 11. April 2002 gegen den Einkommensteuerbescheid 2000 sowie gegen die Festsetzung des Verspätungszuschlages für das Jahr 2000 hinsichtlich des Inhaltes (§ 250 BAO) folgende Mängel aufwies:

- a) eine Erklärung, in welchen Punkten die Bescheide angefochten werden,
- b) eine Erklärung, welche Änderungen beantragt werden,
- c) eine Begründung.

Unter Setzung einer Frist bis zum 13. Mai 2002 wurde der Bw. unter Hinweis darauf, dass dessen Berufung bei Versäumnis dieser Frist als zurückgenommen gelte, gemäß der Bestimmung des § 275 BAO aufgefordert, die angeführten Mängel zu beheben.

Mit Schreiben vom 7. Mai 2002 – eingelangt beim Finanzamt mittels Telefax am 13. Mai 2002 - ergänzte der Bw. seine Berufung vom 11. April 2002 betreffend den Bescheid vom 7. März 2002 über die Festsetzung der Einkommensteuer 2000 sowie gegen den Bescheid vom 7. März 2000 (gemeint wohl 2002) über die Festsetzung eines Verspätungszuschlages wie folgt:

Der Bescheid vom 7. März 2000 (gemeint wohl 2002) über die Festsetzung eines Verspätungszuschlages betreffend die Einkommensteuer 2000 werde zur Gänze angefochten.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 werde insoweit angefochten, als bei der Berechnung der Einkommensteuer Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von ATS 80.000,00 anstatt von ATS 19.387,40 zugrunde gelegt und die in der Einnahmen-Ausgabenrechnung 12/2000 enthaltenen Betriebsausgaben von insgesamt ATS 74.568,95

(€ 5.419,14) nicht berücksichtigt worden seien, sodass daher die Einkommensteuer mit insgesamt € 7.364,16 und die Einkommensteuernachzahlung mit € 4.413,64 festgesetzt worden sei.

Vorgelegt werde unter einem eine Einnahmen- Ausgabenrechnung per Dezember 2000 woraus hervorgehe, dass die Einkünfte des Bw. aus selbständiger Tätigkeit im Jahre 2000 ATS -19.387,40 (Verlust) betrage.

Zu den Betriebsausgaben werde vorerst auf die bereits in den Berufungen zu den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 1997- 1999 getätigten Äußerungen verwiesen. Der Bw. sei als Lehrbeauftragter an der Universität für Musik und Darstellende Kunst in G tätig. Die Bewertung dieser Tätigkeit als unselbständige Tätigkeit führe im Ergebnis dazu, dass - und zwar allein beruflich bedingt - dessen Aufwendungen bzw. Ausgaben in Zusammenhang mit dieser Tätigkeit und Steuer die Einnahmen überschritten, wenn die Absetzbarkeit nicht gegeben sei, so dass eine Ausübung dieser Tätigkeit sinnlos werden würde.

Die ungerechtfertigte Nichtanerkennung der bezeichneten Ausgaben sei bereits in den Einkommensteuerbescheiden 1997-1999 damit begründet worden, dass die Bezüge als Lehrbeauftragter ab dem 1. Oktober 1997 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit im Sinne des § 25 Abs. 1 lit.a EStG 1988 darstellten.

Nach Ansicht des Bw. sei diese Beurteilung unrichtig bzw. führe die Anwendung der Verordnung vom 30. September 1997 zu einem unsachlichen und gleichheitswidrigen Ergebnis.

Die Wertung der Tätigkeit des Bw. als Lehrbeauftragter an der Universität für Musik und Darstellende Kunst in G führe im Ergebnis dazu, dass - und zwar allein beruflich bedingt - dessen Aufwendungen bzw. Ausgaben in Zusammenhang mit dieser Tätigkeit und Steuer die Einnahmen überschritten, wenn die Absetzbarkeit nicht gegeben sei, so dass eine Ausübung dieser Tätigkeit sinnlos werden würde.

Auch die Änderung des § 25 EStG in der Form, dass mit Wirksamkeit ab 1. Oktober 2001 gemäß § 25 (1) Z. 5 EStG 1988 Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe (-Versorgungs) Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien, Lehr- und Stundenplanes ausübten, und zwar auch dann, wenn mehrere Wochen oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst werden würden, führe zu diesem Ergebnis.

Der Bw. sei von der Universität G ersucht worden, an dieser zu unterrichten. Daher stehe dieses Ersuchen bzw. dessen Entsprechung durch den Bw. in einem öffentlichen Interesse,

nämlich jenem der Bildung und Wissenschaft und somit des Staates. Wenn der Bw. als anerkannter Musiker eines renommierten Orchesters diesem Ersuchen nachkomme und sich zur Verfügung stelle, könne dies nicht zu seinen Lasten gehen. Die Behandlung der Tätigkeit als unselbständige Erwerbstätigkeit führe allerdings dazu, dass die gesamten Aufwendungen (Anfahrt extra nach G!, erforderliche Übungen, Weiterbildung, Vorbereitungen etc., Ausgaben etc.) nur belastet seien.

Auf das bereits mit den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997-1999 vorgelegte Schreiben der Universität für Musik und Darstellende Kunst G vom 30. Oktober 2001 werde verwiesen. Darin werde bestätigt, dass mit dem Bw. kein Dienstverhältnis begründet werde und dass die Lehrauftragsremuneration jeweils in sechs Monatsraten auszuzahlen sei. Auch dies spreche eindeutig gegen die Qualifikation als unselbständige Erwerbstätigkeit.

Die Tätigkeit des Bw. bei der Universität für Musik und Darstellende Kunst in G sei daher richtigerweise als selbständige Tätigkeit zu qualifizieren und daher die geltend gemachten Ausgaben als solche zu berücksichtigen.

Weiters seien nach Ansicht des Bw. jedenfalls folgende Aufwendungen als Betriebsausgabe zu berücksichtigen:

*Fahrtkosten (Kosten für PKW) / Aufwand Fuhrpark/Reisespesen:*

Der Bw. fahre extra nach G. Dies führe nicht zu einer ungeheuren körperlichen Mehrbelastung, sondern auch zu einer enormen Mehrbelastung an Aufwendungen für den PKW. Es sei daher nicht nachvollziehbar, wenn diese Ausgaben nur mit einem Verkehrsabsatzbetrag abgegolten werden sollten.

*Ausgaben für Fachliteratur, werbeähnlicher Aufwand, Berufskleidung und Konzertbesuche:*

Der Bw. sei aus beruflichen Gründen gezwungen, regelmäßig entsprechende Konzerte zu besuchen um sich weiterzubilden. Die Kosten hierfür, seien daher rein beruflich bedingt. Es sei wohl lebensnah und selbstverständlich, dass auch für die Konzertbesuche eine entsprechende Kleidung notwendig sei. Daher seien auch die Ausgaben hierfür beruflich bedingt.

Aufwendungen für das äußeren Erscheinungsbild eines Musikers (der als Angehöriger eines renommierten Orchesters wie des Orchesters im öffentlichen Lebens stehe), daher auch für Kleidung, sei es für Auftritte oder auch Konzertbesuche, seien daher absetzbar. Es handle sich daher um keine Ausgaben der Lebensführung.

Auch die Ausgaben für Fachliteratur seien zur Gänze zu berücksichtigen. Der Bw. sei gezwungen, sich sowohl für seine Tätigkeit als Musiker beim Orchester als auch bei der

Universität G entsprechend weiterzubilden. Daher sei die Anschaffung von Fachliteratur notwendig und ausschließlich beruflich bedingt.

Die in der Einnahmen- und Ausgabenrechnung per 12/2000 enthaltenen Ausgaben seien daher zur Gänze zu berücksichtigen.

Da die Vorschreibung der Einkommensteuer mit gesamt € 7.364,16 und somit die Nachzahlung von € 4.413,64 nicht gerechtfertigt sei, sei auch der Verspätungszuschlag von € 434,44 zu unrecht festgesetzt worden.

Weiters stellte der Bw. in diesem Berufungsergänzungsschreiben den Antrag den angefochtenen Bescheid über die Festsetzung ersatzlos zu beheben, bzw in eventu dahingehend abzuändern, dass der Verspätungszuschlag in gesetzlicher entsprechend reduzierter Höhe festgesetzt werde.

Ebenfalls am 13. Mai 2002 übermittelte der Bw. dem Finanzamt die Einnahmen-Ausgabenrechnung für das Jahr 2000. In dieser ermittelte der Bw. einen Verlust in Höhe von ATS 19.387,40.

Am 7. März 2003 legte der Bw. dem Finanzamt die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 vor. In dieser erklärte der Bw. Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von ATS 16.370,--. Weiters sind in dieser u. a. Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, in Höhe von ATS 123.834,-- verzeichnet. Im dieser Erklärung angeschlossenen, diesbezüglichen Verzeichnis scheinen PKW-Kosten in Höhe von insgesamt ATS 75.295,10 – davon für Treibstoffe ATS 24.230,70, für Versicherungen ATS 12.673,90, für Instandhaltung und Reparaturen ATS 9.550,30, für normale Abschreibung ATS 47.664,-- abzüglich eines Privatanteiles von 20 % in Höhe von ATS 18.823,80 -, Kosten für den Übungsraum in Höhe von ATS 37.738,60 sowie Tagesdiäten G in Höhe von ATS 10.800,-- auf.

Die Vorlage der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 erfolgte auf Basis einer korrigierten Einnahmen-Ausgabenrechnung. In dieser scheinen u. a. Diäten für Tagesgelder Konzerte in Höhe von ATS 1.272,--, Aufwendungen für Fachliteratur, Noten und Tonträger in Höhe von ATS 8.324,50, solche für Berufskleidung in Höhe von ATS 4.896,66, solche für Reinigungskosten Konzerbekleidung in Höhe von ATS 369,99 und solche für Fortbildung und Konzertbesuche in Höhe von ATS 6.087,-- auf. Die Summe der aus Konzerten bei den oben genannten Orchestern resultierenden Einnahmen beträgt ATS 25.909,11.

An dieser Stelle wird vom UFS hinsichtlich der Einnahmen-Ausgabenrechnung für das Jahr 1997 angemerkt, dass in dieser u. a. Aufwendungen für Reinigungskosten Konzerbekleidung

in Höhe von ATS 731,-- verzeichnet sind. Die Summe der aus Konzerten bei den oben genannten Orchestern resultierenden Einnahmen beträgt ATS 25.227,28.

Hinsichtlich der das Jahr 1998 betreffenden Einnahmen-Ausgabenrechnung ist anzumerken, dass in dieser u. a. Aufwendungen für Reinigungskosten Konzerbekleidung in Höhe von ATS 898,33 verzeichnet sind und dass die Summe der aus Konzerten bei den oben genannten Orchestern resultierenden Einnahmen ATS 129.372,74 beträgt.

Hinsichtlich der das Jahr 1999 betreffenden Einnahmen-Ausgabenrechnung ist anzumerken, dass in dieser u. a. Aufwendungen für Reinigungskosten Konzerbekleidung in Höhe von ATS 1.019,58 verzeichnet sind und dass die Summe der aus Konzerten bei den oben genannten Orchestern resultierenden Einnahmen ATS 54.113,64 beträgt.

In ihrer Stellungnahme zu den Berufungen des Bw. führte die Betriebsprüfung u. a. aus, dass dieser seine Berufungsschriften gegen sämtliche Feststellungen der BP richte und die seiner Meinung nach ungerechtfertigten Vorsteuerkürzungen und ungerechtfertigte Nichtanerkennung der bezeichneten Ausgaben damit begründe, dass diese Vorsteuerkürzungen bzw. Aberkennung der Beträge als Betriebsausgabe einzig und allein deshalb durch die Behörde vorgenommen worden seien, da die ab dem 1. Oktober 1997 dem Bw. zugeflossenen Bezüge als Lehrbeauftragter im Rahmen der Betriebsprüfung als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit im Sinne des § 25 Abs. 1 lit.a EStG 1988 behandelt worden seien.

Nach Ansicht des Bw. sei diese Beurteilung unrichtig bzw. führe die Anwendung der Verordnung vom 30. September 1997 zu einem unsachlichen und gleichheitswidrigen Ergebnis.

Im Konkreten habe die Betriebsprüfung folgende Kürzungen von Ausgaben bzw. Vorsteuern vorgenommen:

*a) Kürzung der Ausgaben in Zusammenhang mit der Tätigkeit an der Uni G :*

In Zusammenhang mit der Tätigkeit als Lehrbeauftragter an der Uni G sei die Nichtanerkennung der als Ausgaben geltend gemachten Diäten und der entsprechenden KFZ-Kosten (Siehe Tz 17 a und b des BP-Berichtes) ab November 1997 infolge der Anwendung der Verordnung über die Zuordnung der Bezüge von Lehrbeauftragten zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Bundesgesetzblatt für die Republik Österreich Jahrgang 1997 - ausgegeben am 30. September 1997 - BGBl. II 287/1997) vorgenommen worden. Dem Bw. sei auch eine Kopie des oben erwähnten Bundesgesetzblattes zur Verfügung gestellt worden.

Die nunmehr der Berufung beigelegte Bestätigung der Universität G vom 30. Oktober 2001 ändere nichts an der steuerlichen Würdigung von Seiten der Betriebsprüfung. In diesem Zusammenhang werde auf den beiliegenden Artikel von MR Mag. Heinrich Treer sowie auf den beiliegenden Artikel aus der Steuer- und Wirtschaftskartei 1998 Heft 1, Seite 17 verwiesen.

Demnach stellten diese Einkünfte des Bw. solche aus nichtselbständiger Tätigkeit dar. Daher seien die Kürzungen der geltend gemachten Diäten (sowie die daraus resultierenden Vorsteuerkürzungen) sowie die Kürzungen der KFZ-Ausgaben für die Fahrten zwischen dem Wohnort des Bw. und der Universität G zu Recht erfolgt.

*b) Kürzung der Ausgaben für den Übungsraum im Jahr 1999:*

In diesem Zusammenhang werde auf den detailliert dargestellten Sachverhalt in Tz 17 c des BP-Berichtes verwiesen.

Hierbei handle es sich um eine Wohnung im Ausmaß von 89,19 m<sup>2</sup>, wobei sich bei einer Betriebsbesichtigung herausgestellt habe, dass es sich um eine herkömmlich eingerichtete Wohnung handle, in deren Wohnzimmer diverse Musikinstrumente untergebracht seien.

Von den Gesamtkosten sei lediglich ein 20 %iger Privatanteil in Abzug gebracht und 80% als Ausgaben geltend gemacht worden. Schon alleine aufgrund des vorgenannten prozentualen Verhältnisses sei eine ausschließliche berufliche Nutzung dezidiert ausgeschlossen.

Des weiteren werde im Hinblick auf die private Nutzung auf die Entscheidung des VwGH verwiesen (siehe dessen Erkenntnis vom 16. September 1992, Zl. 90/13/0291).

Da eine private Nutzung absolut nicht ausgeschlossen werden habe können, sei auch aus diesem Titel die Abzugsfähigkeit der vorgeschriebenen Mieten und Betriebskosten zu versagen.

*c) Kürzung der Fachliteratur, werbeähnlicher Aufwand, Berufskleidung und Konzertbesuche:*

Bei den nicht anerkannten Ausgaben für Fachliteratur handle es sich um keine Fachliteratur die in Zusammenhang mit der beruflichen Sphäre des Bw. stehe, sondern um allgemein bildende Werke wie z.B. *"Literaturgeschichte Österreichs"*, diverse Zeitungen und Zeitschriften bzw. sei auf den entsprechenden Belegen keine Warenbezeichnung angeführt (z.B. *"Fachbuch"*, *"div. Bücher"* etc.) worden. Hingegen seien jene Ausgaben, bei welchen ein beruflicher Zusammenhang erkennbar gewesen sei, sehr wohl als Betriebsausgabe anerkannt worden. Im Rahmen der Schlussbesprechung sei gemeinsam mit dem Bw. die Besprechung jeder einzelner Buchung auf dem Konto *"Fachliteratur und Tonträger"* erfolgt.

Hinsichtlich der Kürzungen betreffend Berufskleidung und Konzertbesuche werde auf den Artikel von Dr. Manfred Wieser (im FJ 1999, 98) *„Musiker im Steuer- und Sozialversicherungsrecht“* verwiesen. Auszugsweise würden die entsprechenden Positionen in Zusammenhang mit der steuerlichen Behandlung von Bekleidungskosten und Konzertbesuchen in Kopie beigelegt.

Zusammenfassend werde festgestellt, dass in der Berufung keinerlei Argumente dargelegt worden seien, die zu einer anderen als der im BP-Bericht festgeschriebenen Beurteilung führen könnten. Aus diesem Grund seien die getroffenen Feststellungen in vollem Umfang aufrecht zu erhalten.

Diese Stellungnahme der Betriebsprüfung zu seiner Berufung wurde dem Bw. vom Finanzamt mit Schreiben vom 11. September 2003 mit dem Ersuchen, eine diesbezügliche Gegenäußerung zu erstellen, übermittelt. Diesem Ersuchen kam der Bw. nicht nach.

Der Bw. wurde vom UFS mittels Vorhaltes vom 20. Dezember 2007 um Vorlage eines detaillierten Wohnungsplanes der sich an der Adresse in Gasse 6 befindlichen Wohnung unter Angabe der Größe der einzelnen Räumlichkeiten sowie des sich in diesen befindlichen Inventars ersucht.

Diesem Ersuchen des UFS kam der Bw. mittels Schreibens vom 14. Jänner 2008 nach. In diesem führte er aus, dass diese Wohnung ausschließlich für Übungszwecke *„gehalten“* werde und dass er seit über 30 Jahren mit seiner Familie in seinem Haus in P, E, wohne und sich nur zu Übungszwecken in dieser Wohnung aufhalte.

Der Bw. brachte mit gleichem Schreiben einen Plan der o. a. Wohnung bei. Aus diesem geht hervor, dass der Raum in dem sich das Piano – vom Bw. als Klavier bezeichnet – befindet, ein Ausmaß von 9,75 m<sup>2</sup> (3 m x 3,25 m) aufweist. In einem weiteren Raum ist das Wort *„Kontrabass“* vermerkt. Weitere Angaben hinsichtlich der Einrichtung dieser Wohnung scheinen in diesem Plan nicht auf.

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

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob die Einkünfte des Bw., die aus dessen Tätigkeit als Lehrbeauftragter an der Universität für Musik und Darstellende Kunst in G resultieren, ab dem 1. Oktober 1997 solche aus selbständiger Arbeit oder Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit darstellen und damit in Zusammenhang, ob die vom Bw. diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen für KFZ-Kosten und Diäten steuermindernd anzuerkennen sind oder nicht. Die Betriebsprüfung geht dabei davon aus, dass diese Einkünfte als solche aus nichtselbständiger



Arbeit zu beurteilen sind. Der Bw. vertritt demgegenüber die Auffassung, dass die von ihm nach dem genannten Datum als Lehrbeauftragter an der genannten Universität erzielten Einkünfte als solche aus selbständiger Arbeit zu werten sind. In Streit steht weiters, ob die vom Bw. als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen für einen Übungsraum, für Fachliteratur, für Berufsbekleidung und für Konzertbesuche steuerlich anzuerkennen sind, oder nicht sowie die Festsetzung des Verspätungszuschlages betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 2000.

## **1.) Einkommensteuer**

### **a.) Ausgaben im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Bw. an der Universität für Musik und Darstellende Kunst in G:**

#### *Fahrtkosten:*

Der Bw. war im gegenständlichen Zeitraum für die Universität für Musik und Darstellende Kunst in G als Lehrbeauftragter im Sinne eines remunerierten Lehrauftrages tätig.

Nach der Bestimmung des § 25 Abs. 1 lit a EStG 1988 stellen Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit dar.

§ 1 der ab 1. Oktober 1997 anzuwendenden Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Zuordnung der Bezüge von Lehrbeauftragten zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit, BGBl II 1997/287, bestimmt, dass die Bezüge aus der Tätigkeit als Lehrbeauftragte(r) an Universitäten, Hochschulen, Fachhochschulen, Pädagogischen Akademien oder ähnlichen Bildungseinrichtungen unabhängig vom zeitlichen Ausmaß des Lehrauftrages als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit im Sinne des § 25 Abs. 1 lit. a EStG 1988 zu beurteilen sind. Nach § 2 leg. cit. ist diese (Verordnung) erstmalig für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 30. September 1997 enden, anzuwenden.

Nach § 1 der genannten Verordnung ist der Umfang des Lehrauftrages nicht mehr zu prüfen, es liegen stets Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vor. Somit stellen die vom Bw. aus dessen Tätigkeit bei Universität für Musik und Darstellende Kunst in G resultierenden Einkünfte in dem im letzten Satz genannten Zeitraum solche aus nichtselbstständiger Tätigkeit dar.

Daran vermag die unter Hinweis auf die Bestimmungen des § 31 Abs 1 Kunstuniversitäts-Organisationsgesetz, BGBl. I Nr. 130/1998 i.d.g.F. iVm § 2 Abs 3 Bundesgesetz über die Abgeltung von wissenschaftlichen und künstlerischen Tätigkeiten an Universitäten und Universitäten der Künste BGBl. I Nr. 87/2001 von der Universität für Musik und Darstellende

Kunst in G erstellte Bestätigung, dass durch die Lehrtätigkeit des Bw. kein Dienstverhältnis begründet worden sei, nichts zu ändern.

Dies deshalb, da aus hochschulorganisationsrechtlichen Vorschriften für sich allein nicht abgeleitet werden kann, ob abgabenrechtlich eine Tätigkeit als selbstständige oder unselbstständige anzusehen ist. Ob selbstständige oder nichtselbstständige Einkünfte vorliegen, ist ausschließlich nach abgabenrechtlichen Gesichtspunkten zu überprüfen, sodass steuerrechtlich auch dann Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit vorliegen können, wenn auf Grund (anderer) gesetzlicher Vorschriften ein Dienstverhältnis ausdrücklich ausgeschlossen wird.

Was das Vorbringen des Bw., wonach die Anwendung der in Rede stehenden Verordnung zu einem unsachlichen und gleichheitswidrigen Ergebnis führe, anbelangt, so ist auszuführen, dass der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 14. März 2007, V 82/06, die Worte *"Universitäten, Hochschulen"* in § 1 der Verordnung des Bundesministers für Finanzen über die Zuordnung der Bezüge von Lehrbeauftragten zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit sowohl in der Stammfassung, BGBl. II Nr. 287/1997, als auch in der Fassung BGBl. II Nr. 278/2000 als gesetzwidrig aufgehoben.

Die Aufhebung dieser Worte wurde am 4. Mai 2007 im BGBl. II 102/2007 veröffentlicht. Nach Art. 139 Abs. 5 B-VG tritt die Aufhebung mit Ablauf des Tages der Kundmachung in Kraft, wenn nicht der Verfassungsgerichtshof für das Außerkrafttreten eine Frist bestimmt hat. Eine Fristsetzung durch den Verfassungsgerichtshof erfolgte im gegenständlichen Fall nicht, weshalb die Aufhebung der in Rede stehenden Worte mit Ablauf des 4. Mai 2007 in Kraft getreten ist.

Nach Art. 139 Abs. 6 B-VG ist die Verordnung jedoch auf (mit Ausnahme des Anlassfalles) alle vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände weiterhin anzuwenden, sofern der Verfassungsgerichtshof nicht in seinem Erkenntnis anderes ausspricht. Ein Ausspruch betreffend eine rückwirkende Nichtanwendbarkeit der gesetzwidrigen Worte in der Verordnung BGBl. II 1997/287 ist im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes jedoch nicht erfolgt.

Hieraus ergibt sich für den vorliegenden Berufungsfall, dass die Verordnung BGBl. II 1997/287 nur dann nicht anwendbar wäre, wenn der vorliegende Fall als Anlassfall anzusehen wäre. Dies ist jedoch nicht der Fall. Da kein Anlassfall vorliegt, ist die in Rede stehende Verordnung weiterhin anzuwenden.

Dem die Bestimmung des § 25 EStG 1988 in der ab dem 1. Jänner 2001 geltenden Fassung betreffenden Vorbringen ist zu entgegnen, dass der berufungsgegenständliche Zeitraum bereits vor dem Inkrafttreten dieser Gesetzesbestimmung endete.

Auf Grund der obigen Ausführungen geht auch das übrige, die Zuordnung der aus der Tätigkeit des Bw. an der Universität für Musik und Darstellende Kunst in G resultierenden Einkünfte zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit betreffende, Vorbringen ins Leere.

Infolge der Zurechnung der im letzten Absatz erwähnten Einkünfte des Bw. zu jenen aus nichtselbständiger Arbeit, stellen dessen Ausgaben für Fahrten zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte Werbungskosten dar. Anders als bei den betrieblichen Einkünften sind diese jedoch pauschaliert.

Gemäß der Bestimmung des § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 Kilometer grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Dieser wurde in den angefochtenen Bescheiden bereits zum Abzug gebracht. Somit, sowie auf Grund des Umstandes, dass die Gewährung des Pendlerpauschales voraussetzt, dass die Fahrten im Lohnzahlungszeitraum überwiegend, d. h., an mehr als zehn Arbeitstagen pro Kalendermonat, was auf Grund der Aktenlage – eine Rückrechnung der vom Bw. im berufungsgegenständlichen Zeitraum geltend gemachten Tagesgelder ergibt, dass der Bw. in diesem jährlich zwischen 30 und 40 Fahrten nach G unternommen hat - zu verneinen ist, anfallen, waren die vom Bw. in Zusammenhang mit dessen Tätigkeit an der Universität für Musik und Darstellende Kunst in G geltend gemachten Aufwendungen für Fahrtkosten nicht zu berücksichtigen. Dem Berufungsbegehren war daher insoweit der Erfolg zu versagen.

#### *Tagesgelder:*

Hinsichtlich der vom Bw. geltend gemachten Tagesgelder ist auszuführen, dass Reisekosten gemäß § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen sind, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 leg. cit. ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen. Vergütungen des Dienstgebers sind von diesen Höchstbeträgen abzuziehen.

Gemäß § 26 Z 4 lit. b EStG 1988 darf das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu ATS 360,-- pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu, ausgenommen eine lohngestaltende Vorschrift im Sinn des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 leg. cit. sieht eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen vor; in diesem Fall steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

Eine Reise liegt laut Lehre (vgl. *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 16 Tz 173) und Rechtsprechung dann vor, wenn

- sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder sonstigem beruflichen Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt aufgegeben wird (siehe das Erkenntnis des VwGH vom 16. März 1988, ZI. 85/13/0154); dabei muss es sich um eine größere Entfernung handeln; die LStR 2002 Rz 278 setzen mindestens 25 km voraus; bei 30 km ist die Grenze jedenfalls überschritten (siehe das Erkenntnis des VwGH vom 3. Juli 1990, ZI. 90/14/0069) und
- eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegt und
- kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Erstreckt sich die Tätigkeit eines Steuerpflichtigen auf mehrere Orte in der Weise, dass jeder Ort – für sich betrachtet – Mittelpunkt der Tätigkeit sein könnte, dann ist jeder dieser Orte als Mittelpunkt der Tätigkeit zu beurteilen und der Aufenthalt an diesen Orten keine Reise (vgl. beispielsweise das Erkenntnis des VwGH vom 14. Juni 1988, ZI. 87/14/0109); daher kann es auch mehrere Mittelpunkte der Tätigkeit nebeneinander geben (siehe das Erkenntnis des VwGH vom 27. Juni 1989, ZI. 88/14/0197).

Allerdings macht nicht jeder Aufenthalt an einem Ort diesen zum Mittelpunkt einer Tätigkeit; zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit wird ein Ort nur

- aufgrund längeren durchgehenden Aufenthaltes des Stpfl. oder
- aufgrund wiederkehrenden Einsatzes über einen längeren Zeitraum (siehe das Erkenntnis des VwGH vom 22. November 1991, ZI. 90/13/0101).

Von einem längeren Zeitraum ist auszugehen, wenn sich aus dem Sachverhalt eine tägliche Dienstverrichtung an einem Einsatzort, eine Dienstverrichtung an mehreren aufeinander folgenden Tagen an einem Einsatzort oder eine regelmäßig wiederkehrende Tätigkeit an

einem Einsatzort oder eine unregelmäßig wiederkehrende Tätigkeit an einem Einsatzort ergibt.

Der Verwaltungsgerichtshof hat diesbezüglich mit Erkenntnis vom 28. Mai 1997, Zl. 96/13/0132, ausgesprochen, dass der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen werden müsse, keine Reise darstelle, wobei zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit ein Ort auf Grund längeren Aufenthaltes des Steuerpflichtigen werde. Die Rechtfertigung der Annahme von Werbungskosten nach § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 liege bei kurzfristigen Aufenthalten überhaupt nur in dem bei derartigen Reisebewegungen in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nichtabzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen. Bei längeren Aufenthalten sei in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Möglichkeit der Inanspruchnahme solcher Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen, deren Aufwendungen als Teil der Kosten der Lebensführung grundsätzlich nicht abzugsfähig seien. Auch die mit Unterbrechungen ausgeübte Beschäftigung an einem Ort begründe dessen Eignung zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit, sofern die Dauer einer solchen wiederkehrenden Beschäftigung am selben Ort insgesamt ein Ausmaß erreiche, welches zum Wegfall der Voraussetzungen des in typisierender Betrachtungsweise unterstellten Verpflegungsmehraufwandes aus den gleichen Überlegungen zu führen habe, wie sie bei einer nicht unterbrochenen Aufenthaltsdauer an einem Beschäftigungsort nach Verstreichen eines typisiert als angemessen zu beurteilenden Zeitraumes Platz zu greifen hätten.

Der VwGH nimmt bei einer Tätigkeit an einem Ort von zumindest einer Woche einen weiteren Mittelpunkt (einer Tätigkeit an) Der Aufenthalt an einem Ort während eines Teiles der Woche begründet dann einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit, wenn diese über einen längeren Zeitraum erfolgt. Die Begrenzung der „Reise“ mit rund einer Woche ist im Verpflegungsmehraufwand begründet.

Den Verpflegungsaufwand sieht der VwGH darin gerechtfertigt, dass der Steuerpflichtige die Gastronomie an seinem neuen Tätigkeitsort kennen lernen muss und sieht dafür eine Woche als angemessenen Zeitraum an (siehe Erkenntnis des VwGH vom 28. Jänner 1997, Zl. 95/14/0156).

Da der Bw. im gegenständlichen Zeitraum regelmäßig an der Universität für Musik und Darstellende Kunst in G tätig war, hat dieser im Sinne der obenstehenden Ausführungen an diesem Ort einen weiteren Mittelpunkt seiner Tätigkeit begründet. Das hat zur Folge, dass die vom Bw- für Tagesgelder geltend gemachten Aufwendungen keine Mehraufwendungen im

Sinne der Bestimmung des § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 darstellen und gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit c EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen. Dem Berufungsbegehren war daher insoweit der Erfolg zu versagen.

**b.) Ausgaben im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Bw. beim Orchester**

*Übungsraum:*

Strittig ist, ob bzw. in welcher Höhe dem Bw. Aufwendungen für den Übungsraum erwachsen sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. d EStG 1988 in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände in der Wohnung nicht bei den einzelnen Einkünften 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.

In seinem unter anderem die Tätigkeit einer Konzertpianistin betreffenden Erkenntnis vom 24. Juni 2004, Zl. 2001/15/0052, brachte der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck, dass die damals belangte Behörde insofern die Rechtslage verkannt habe, als sie im Üben und im Proben (der damaligen Beschwerdeführerin) lediglich Hilfsleistungen gesehen habe, während die Darbietung vor Publikum die *"Basis"* des Berufes der Beschwerdeführerin darstelle, die berufliche Tätigkeit einer Konzertpianistin allerdings ein musikalisches Niveau erfordere, welches durch regelmäßige Arbeit am Instrument zu erreichen und zu halten sei. Dergestalt erschöpft sich die Tätigkeit des *"Übens und Probens"* eines Künstlers nicht im Einstudieren eines bestimmten Stückes oder Programmes für ein konkretes Konzert, sondern erfordert eben ein regelmäßiges und dauerhaft ausgeübtes Spielen des Instrumentes, um die künstlerischen Fertigkeiten zu erhalten und zu steigern. Solcherart ist der Mittelpunkt der Tätigkeit einer Konzertpianistin nach der Verkehrsauffassung an dem Ort anzunehmen, an dem sie die überwiegende Zeit an ihrem Instrument verbringt, im damaligen Beschwerdefall in dem in Rede stehenden Arbeitszimmer.

Auch im vorliegenden Fall ist keine andere Beurteilung geboten. Dass ein Berufsmusiker, der einem Orchester vom Rang des oben genannten angehört, die Voraussetzungen der Zugehörigkeit zu diesem Klangkörper und der daraus erfließenden Möglichkeit zur Erzielung von Einkünften nur durch tägliche intensive und ausdauernde Arbeit an seinem Instrument

erhalten kann, ist ein Sachverhalt, der als offenkundig anzusehen ist. Außerdem hat sich der Bw. auf ein Schreiben - dessen Existenz wird vom UFS trotz des o. e. Umstandes, dass dieses im Akt des Finanzamtes nicht auffindbar war, nicht bezweifelt - des in Rede stehenden Orchesters, wonach jeder (dort tätige) Musiker grundsätzlich zu Hause einen Übungsraum benötige, da im Haus die dazu benötigten Räumlichkeiten nicht vorhanden seien, berufen.

Daher sind dem Bw. Aufwendungen für einen Proberaum erwachsen. Daran ändert auch die Tatsache, dass in den sich in der Wohnung in Gasse 6 befindlichen Räumlichkeiten kein Schallschutz errichtet wurde, nichts.

Somit stellt sich die Frage, in welcher Höhe die diesbezüglichen Aufwendungen entstanden sind. W. o. ausgeführt, ergab eine von der BP vorgenommene Betriebsbesichtigung, dass es sich bei den im letzten Absatz erwähnten Räumlichkeiten um eine herkömmlich eingerichtete Wohnung (im Ausmaß von 89,19 m<sup>2</sup>), in deren Wohnzimmer Musikinstrumente (Piano, Contrabass, Gitarre) untergebracht sind, handelt. Aus dem der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Jänner 2008 beigelegten Plan dieser Wohnung geht hervor, dass der Raum in dem sich das Piano – vom Bw. als Klavier bezeichnet - befindet, ein Ausmaß von 9,75 m<sup>2</sup> (3 m x 3,25 m) aufweist.

In freier Beweiswürdigung ist unter Beachtung der ständigen Rechtsprechung, wonach es genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des VwGH vom 25. April 1996, ZI. 95/16/0244, vom 19. Februar 2002, ZI. 98/14/0213 und vom 9. September 2004, ZI. 99/15/0250) auf Grund des sich aus den Verhältnissen des vorliegenden Falles ergebenden Gesamteindrucks – es handelt sich bei den sich an der o. a. Adresse befindlichen Räumlichkeiten um eine herkömmlich eingerichtete Wohnung, der Bw. brachte bei der Geltendmachung der Aufwendungen für den Übungsraum, w. o. erwähnt, einen Privatanteil im Ausmaß von 20 % in Abzug - davon auszugehen, dass lediglich das im letzten Absatz erwähnte Zimmer als Übungsraum diene und die übrigen Räume für Wohnzwecke des Bw. benutzt wurden.

Jedenfalls erscheint nach Auffassung des UFS diese Variante, wonach lediglich der Raum, in welchem sich das Piano des Bw. befindet, von diesem als Übungsraum genutzt wurde, bei weitem wahrscheinlicher als die Behauptung des Bw., dass er sich in der in Rede stehenden Wohnung lediglich zu Übungszwecken aufhalte. Daran ändert auch der Umstand, dass der Bw. im o. e. Wohnungsplan in einem weiteren Raum das Wort „Kontrabass“ vermerkte, nichts. Diesbezüglich ist auszuführen, dass das Zimmer, in dem sich das Piano befindet,

ausreichend Platz bietet, um auch auf dem im letzten Satz erwähnten Instrument, bzw. auch auf anderen Instrumenten zu proben oder zu üben.

Hinsichtlich der Ausführungen in der Vorhaltsbeantwortung, wonach der Bw. seit über 30 Jahren mit seiner Familie in seinem Haus in P,E , wohne, ist darauf zu verweisen, dass eine weitere Wohnung des Steuerpflichtigen grundsätzlich einen weiteren Wohnungsverband darstellt (vgl. *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 20 Tz 104/2).

Schlussendlich wird darauf hingewiesen, dass ein wohnliches Ambiente in der Regel eine Anerkennung als Arbeitszimmer ausschließt (vgl. *Doralt*, EStG<sup>4</sup>, § 20 Tz 104/9).

Somit stellen lediglich die auf das Zimmer, in welchem sich das Piano des Bw. befindet, entfallenden, anteiligen Aufwendungen für die sich an der Adresse in Gasse6 befindlichen Räumlichkeiten, Werbungskosten dar.

Der UFS geht in freier Beweiswürdigung unter Beachtung der diesbezüglich oben ausgeführten Grundsätze zu Gunsten des Bw. davon aus, dass diesem auch in den Jahren 1997 und 1998 – in diesen wurden vom Bw., w. o. erwähnt, lediglich Beiträge zu Berufsverbänden und Interessensvereinigungen als Werbungskosten geltend gemacht – Aufwendungen für den Übungsraum im Ausmaß der für diesen im Jahre 1999 entstandenen Ausgaben erwachsen.

Gemäß § 289 Abs. 2 BAO ist der UFS berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung seine Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Somit ist der UFS nicht darauf beschränkt, die in der Berufung angeführten Punkte zu behandeln, sondern die inhaltliche Richtigkeit des Bescheides zu gewährleisten.

Die Werbungskosten für den Übungsraum des Bw. sind wie folgt zu berechnen:

*Jahre 1997 bis 1999:*  $ATS\ 47.149,21 \times 10,93\ \%$  (Wohnfläche des Übungsraumes geteilt durch die Gesamtfläche der in Rede stehenden Räumlichkeiten) ergibt: (jeweils) ATS 5.153,40

*Jahr 2000:*  $ATS\ 47.173,25 \times 10,93\ \%$  (Wohnfläche des Übungsraumes geteilt durch die Gesamtfläche der in Rede stehenden Räumlichkeiten) ergibt: ATS 5.156,03.

Dem Berufsbegehren betreffend die Jahre 1999 und 2000 war daher insoweit Folge zu geben.



Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997 und 1998 waren unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 289 Abs. 2 BAO - insofern zum Vorteil des Bw. abzuändern.

### **c.) Ausgaben im Zusammenhang mit der selbständigen Tätigkeit des Bw.**

#### *Fahrtkosten:*

Im Hinblick auf die obigen diesbezüglichen Ausführungen der Betriebsprüfung sowie auf den Umstand, dass die an der Universität für Musik und Darstellende Kunst in G erzielten Einkünfte bis zum 30. September 1997 als solche aus selbständiger Tätigkeit zu beurteilen waren, hält der UFS den von der BP betreffend der Jahre 1997 und 1998 ermittelten Ansatz des Privatanteiles – 70 % bzw. 80 % - der KFZ-Ausgaben, für vertretbar. Hinsichtlich des Jahres 1999 kommt der UFS auf Grund der Tatsache, dass sich die Anzahl der vom Bw. in diesem Jahr gegebenen Konzerte gegenüber jenen des Jahres 1998 deutlich – siehe die obige Darstellung der diesbezüglichen Einnahmen - verringerte, auf Grund der Erfahrungen des täglichen Lebens zum Schluss, dass der Privatanteil der KFZ-Ausgaben des Bw. im letztgenannten Jahr im Ausmaß von 85 % festzusetzen ist. Da aus einem Vergleich der Einnahmen-Ausgabenrechnungen der Jahre 1999 und 2000, hervorgeht, dass die aus den Konzerten resultierenden Einnahmen des Bw. des Jahres 2000 gegenüber jenen des Jahres 1999 wiederum deutlich vermindert waren, geht der UFS auf Grund der Erfahrungen des täglichen Lebens davon aus, dass sich die Anzahl der vom Bw. im Jahre 2000 gegebenen Konzerte ebenfalls (wiederum) deutlich verringerte und dass daher der Privatanteil dessen KFZ-Ausgaben in diesem Jahr im Ausmaß von 90 % festzusetzen ist. Anzumerken ist, dass von der erkennenden Behörde bei der soeben dargestellten Ermittlung der jeweiligen Privatanteile der KFZ-Ausgaben der Umstand, dass der Bw. neben den Einnahmen aus Konzerten im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit weitere Einnahmen erzielte, ebenfalls berücksichtigt wurde.

Hinsichtlich der Ermittlung der das Jahr 1999 betreffenden Fahrtkosten wird auf die obigen, die Bestimmung des § 289 Abs. 2 BAO betreffenden, Ausführungen verwiesen.

Die Aufwendungen für Fahrtkosten sind daher wie folgt zu berechnen:

*Jahr 1997:* ATS 23.353,65 (30 % von ATS 77.845,50)

*Jahr 1998:* ATS 19.180,80 (20 % von ATS 95.903,99)

*Jahr 1999:* ATS 16.760,71 (15 % von ATS 111.738,07)

*Jahr 2000:* ATS 9.411,89 (10 % von ATS 94.118,90)

Für das Jahr 1999 ergibt sich gegenüber dem diesbezüglichen Einkommensteuerbescheid somit eine Erhöhung des Privatanteiles der KFZ-Kosten in Höhe von ATS 5.586,90.

*Fachliteratur, Berufskleidung, Konzertbesuche und werbeähnlicher Aufwand:*

Gemäß der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung selbst dann nicht abgezogen werden, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Nach der Verwaltungspraxis sowie der höchstgerichtlichen Rechtsprechung (vgl. beispielsweise die Erkenntnisse des VwGH vom 6. November 1990, ZI. 90/14/0176 und vom 10. September 1998, ZI. 96/15/0198) ergibt sich aus § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 das sogenannte Aufteilungsverbot, welches darin besteht, dass Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung (gemischt veranlasste Aufwendungen) nicht abzugsfähig sind. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig gestalten kann. Dies wäre ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht und die derartige Aufwendungen aus ihrem versteuerten Einkommen tragen müssen.

Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung ist nach der Judikatur 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 hält der VwGH in ständiger Rechtsprechung daran fest, dass die Anschaffung von Werken der Literatur, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsstand bestimmt ist, nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung begründet. Unabhängig davon, ob es sich um Werke der klassischen Literatur, um Belletristik, um Zeitschriftenmagazine etc. handelt, bewirkt der Umstand, dass aus der Literatur Anregungen und Ideen für eigene künstlerische Schöpfungen und die Berufstätigkeit gewonnen werden können, nicht eine hinreichende Zurückdrängung der privaten Mitveranlassung (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 10. September 1998, ZI. 96/15/0198, vom 27. Mai 1999, ZI. 97/15/0142, vom VwGH 24. November 1999, ZI 99/13/0202 und vom 19. Juli 2000, ZI. 94/13/0145).

Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt nur dann, wenn die Aufwendungen für Literatur eindeutig und ausschließlich im Zusammenhang mit der beruflichen Sphäre stehen. Im gegenständlichen Fall handelt es sich bei den von der Betriebsprüfung nicht anerkannten diesbezüglichen Aufwendungen um keine in erster Linie für Musiker bestimmte fachspezifische Literatur, sondern um solche, welche einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsstand anspricht. Auf die o. e. Ausführungen in der Stellungnahme der Betriebsprüfung zur Berufung des Bw. – insbesondere auf jene, wonach jene Ausgaben für Fachliteratur, bei welchen ein beruflicher Zusammenhang erkennbar gewesen sei, als Betriebsausgaben anerkannt worden seien - wird verwiesen. Das diesbezügliche Berufungsvorbringen des Bw. geht somit ins Leere.

Die vom Bw. für Fachliteratur geltend gemachten Aufwendungen sind daher, soweit diese nicht in beruflichem Zusammenhang mit der Tätigkeit des Bw. stehen, nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Aufwendungen für bürgerliche Bekleidung gehören regelmäßig zu den Aufwendungen der Lebensführung. Dies gilt selbst dann, wenn die Kleidungsstücke tatsächlich nur bei der Berufsausübung getragen werden (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 17. September 1990, Zl. 89/14/0277). Die Aufwendungen sind auch dann nicht abzugsfähig, wenn ein beruflich bedingter erhöhter Bekleidungsaufwand vorliegt (siehe *Doralt*, EStG<sup>8</sup>, § 4, Tz 330 unter „Kleidung“).

Mit Erkenntnis vom 20. Februar 1996, Zl. 92/13/0287, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass besonders festliche Bekleidung keine typische Berufskleidung, sondern bürgerliche Bekleidung darstellt. Auch wenn wegen der Berufsausübung das Tragen bestimmter bürgerlicher Bekleidung (in ordentlichem Zustand) notwendig sei und die bürgerliche Kleidung nur bei der Berufsausübung getragen werde und überlicherweise in der Freizeit andere Kleidung getragen werde, stellten die Aufwendungen für diese bürgerliche Kleidung einkommensteuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung dar.

Ein als Betriebsausgabe abzugsfähiges Arbeitsmittel liegt nur dann vor, wenn es sich um typische Arbeitsschutzkleidung (zB Schutzhelm, Asbestanzug, spezielle Kleidung für Bedienstete des Straßendienstes) oder typische Berufskleidung (zB Uniform, Arbeitsmantel, Kochmütze, Talar eines Geistlichen bzw. Richters oder Staatsanwaltes) handelt. In seinem Erkenntnis vom 26. September 2000, Zl. 94/13/0171, hat der Verwaltungsgerichtshof diesbezüglich ausgeführt, dass lediglich Aufwendungen für Berufskleidung mit allgemein erkennbarem, eine private Nutzung praktisch ausschließenden Uniformcharakter als Werbungskosten anerkannt werden können.

Bei den im gegenständlichen Fall geltend gemachten Kleidungsstücken handelt es sich jedoch um bürgerliche Kleidung, die unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 fällt. Daher geht das diesbezügliche Berufungsvorbringen des Bw. ins Leere.

Nach der Verwaltungspraxis und der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ist der Besuch von Kulturveranstaltungen auch der privaten Lebensführung zuzurechnen (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 30. Jänner 1991, Zl. 90/13/0030 und vom 10. September 1998, Zl. 96/15/0198 sowie Hofstätter/Reichel, Tz 5 zu § 20 EStG). Es entspricht nämlich den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass neben der beruflich notwendigen Auseinandersetzung mit Musik auch ein privates Interesse an Musik besteht. Die entsprechenden Aufwendungen des Bw. zählen daher in vollem Umfang zu den gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 nicht abzugsfähigen Aufwendungen. Das diesbezügliche Berufungsvorbringen des Bw. geht daher ins Leere.

Was den werbeähnlichen Aufwand betrifft, so ist darauf hinzuweisen, dass von der Betriebsprüfung lediglich im Jahre 1999 eine Kürzung der diesbezüglichen Aufwendungen in Höhe von ATS 875,33 vorgenommen wurde. Da im oben dargestellten Berufungsschreiben bzw. Berufungsergänzungsschreiben keinerlei Einwendungen gegen die diese von der Betriebsprüfung vorgenommene Kürzung vorgebracht wurden, war deren diesbezüglicher Feststellung zu folgen.

Somit war dem Berufungsbegehren, soweit dieses die Fachliteratur, die Berufskleidung, die Konzertbesuche und den werbeähnlichen Aufwand betrifft, in dem von der Betriebsprüfung festgestellten Ausmaß betreffend die Jahre 1997, 1998 und 1999 bzw. betreffend das Jahr 2000 in Höhe der zu den von der BP vorgenommenen Vorsteuerkürzungen bezughabenden Nettobeträgen der Erfolg zu versagen.

Nach Durchsicht der Einnahmen-Ausgabenrechnungen des Bw. waren im Hinblick auf die obigen, die Bestimmung des § 289 Abs. 2 BAO betreffenden, Ausführungen folgende Feststellungen zu treffen:

Der Bw. machte im gesamten berufsgegenständlichen Zeitraum die oben dargestellten Aufwendungen für „*Reinigungskosten Konzertkleidung*“ geltend.

Reinigungskosten von bürgerlichen Kleidern sind nicht abzugsfähig. Dies auch dann nicht, wenn die Verunreinigung betriebsbedingt ist (siehe *Doralt*, EStG<sup>8</sup>, § 4, Tz 330 unter „*Kleidung*“). Diesbezüglich ist auf das Erkenntnis des VwGH vom 26. September 2000, Zl. 94/13/0171, in welchem dieser hinsichtlich von Reinigungskosten von verschmutzter bürgerlicher Kleidung auf dessen ständige Rechtsprechung wonach Aufwendungen für

Arbeitskleidung, soweit es sich nicht um typische Berufskleidung, sondern um so genannte bürgerliche Kleidung handle, die von Arbeitnehmern überdies privat benützt werden könne, selbst dann nicht zu Werbungskosten führten, wenn diese Kleidung ausschließlich bei der Berufsausübung getragen werde, verwies, hinzuweisen.

Den diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen war daher die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben zu versagen.

Das Gleiche gilt für die vom Bw. im Jahre 2000 für Diäten für Tagesgelder Konzerte in Höhe von ATS 1.272,-- geltend gemachten Aufwendungen. Dies deshalb, da die bezug habenden Konzerte an dem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen anzusehen ist, stattfanden. Auf die obigen umfangreichen, die Tagesgelder betreffenden, Ausführungen wird verwiesen.

Die Einkünfte des Bw. aus selbständiger Arbeit betreffend die Jahre 1997, 1998 und 1999 sind daher (in ATS) wie folgt zu berechnen:

	<b>1997</b>	<b>1998</b>	<b>1999</b>
<b>Einkünfte aus selbst. Arbeit lt. Bescheid</b>	78.786,00	90.173,40	10.343,78
Erhöhung des Privatanteiles KFZ-Kosten			+5.586,90
Erhöhung Reinigungskosten Konzert-bekleidung	+731,00	+898,33	+1.019,58
<b>Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. Berufungsentscheidung</b>	<b>79.517,00</b>	<b>91.071,73</b>	<b>16.950,26</b>

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1997, 1998 und 1999 waren unter Bedachtnahme auf die Bestimmung des § 289 Abs. 2 BAO zum Nachteil des Bw. insoferne abzuändern, als die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in diesen Jahren um die für die Reinigungskosten Konzertbekleidung geltend gemachten Aufwendungen sowie im Jahre 1999 zusätzlich um die Erhöhung des Privatanteiles der KFZ-Kosten zu erhöhen waren.

Betreffend der Einkünfte des Bw. aus selbständiger Arbeit des Jahres 2000 ergibt sich (in ATS) folgende Berechnung:

<b>Einkünfte aus selbst. Arbeit lt. Einnahmen-Ausgabenrechnung</b>	16.370,44
Verminderung Fahrtkosten (bisher nicht im Rahmen der Eink. aus selbst. Arbeit geltend gemacht)	-9.411,89
Erhöhung Fachliteratur	+4.162,30
Erhöhung Berufskleidung	+4.896,66
Erhöhung Konzertbesuche	+6.087,00
Erhöhung Reinigungskosten Konzert-bekleidung	+369,99
Erhöhung Diäten Tagesgelder Konzerte	+1.272,00
<b>Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt.</b>	

<b>Berufungsentscheidung</b>	<b>23.746,50</b>
------------------------------	------------------

Der Berufung betreffend den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2000 war daher insoweit Folge zu geben.

## **2.) Umsatzsteuer**

Gemäß § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 gelten Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einfuhren nicht als für das Unternehmen ausgeführt, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988 sind.

Da die vom Bw. in den Jahren 1998, 1999 und 2000 getätigten Ausgaben für die Fachliteratur, die Berufskleidung, die Konzertbesuche und den werbeähnlichen Aufwand im Ausmaß der diesbezüglichen Feststellungen der Betriebsprüfung, w. o. ausgeführt, als Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zu beurteilen sind, ist die in den bezughabenden Rechnungsbeträgen enthaltene Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abzugsfähig.

Die vom Bw. für Tagesgelder geltend gemachten Aufwendungen stellten, w. o. ausgeführt, keine Mehraufwendungen im Sinne der Bestimmung des § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 dar und dürfen daher gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit c EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Somit versagte die Betriebsprüfung den diesbezüglich vom Bw. in den Jahren 1998 und 1999 geltend gemachten Vorsteuern die Anerkennung zu Recht.

Dem Berufungsbegehren war daher, soweit dieses die Umsatzsteuer der Jahre 1998 bis 2000 betrifft, der Erfolg zu versagen.

## **3.) Verspätungszuschlag**

Gemäß § 135 BAO kann die Abgabenbehörde Abgabepflichtigen, die die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht wahren, einen Zuschlag bis zu 10 Prozent der festgesetzten Abgabe (Verspätungszuschlag) auferlegen, wenn die Verspätung nicht entschuldbar ist.

Die dem Grunde und der Höhe nach im Ermessen liegende Festsetzung von Verspätungszuschlägen setzt voraus, dass ein Abgabepflichtiger die Frist bzw. Nachfrist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht einhält und dass dies nicht entschuldbar ist.

Da der Bw. die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000, w. o. ausgeführt, erst am 7. März 2003 beim Finanzamt und somit außerhalb der im gegenständlichen Fall geltenden, in § 134 Abs. 1 BAO in der Fassung des Bundesgesetzblattes 1972/224 diesbezüglich festgeschriebenen, Frist einbrachte, ist das erste Tatbestandsmerkmal des § 135 BAO erfüllt.

Hinsichtlich des zweiten Tatbestandsmerkmals ist auszuführen, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes eine Verspätung dann entschuldbar im Sinne des § 135 BAO ist, wenn dem Abgabepflichtigen ein Verschulden nicht zugerechnet werden kann, das heißt, wenn er die Versäumnis der Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung weder vorsätzlich noch fahrlässig herbeigeführt hat. Unter Fahrlässigkeit ist hier auch leichte Fahrlässigkeit zu verstehen. Auch ein ganz geringfügiges Verschulden (*culpa levissima*) rechtfertigt die Verhängung eines Verspätungszuschlags.

Jeder Abgabepflichtige hat bei der Wahrnehmung seiner Aufgaben jenes Maß an Sorgfalt anzuwenden, das von ihm objektiv nach den Umständen des Einzelfalls gefordert werden kann. Verletzt er nach diesen Maßstäben beurteilt die Verpflichtung, die Abgabenerklärungen rechtzeitig einzureichen, gilt die Säumnis als verschuldet. Erforderlichenfalls ist durch entsprechende organisatorische Maßnahmen für die rechtzeitige Erstellung der Abgabenerklärungen zu sorgen. Wenn dies nicht geschieht, liegt ein Mangel vor, der es ausschließt, derartige Unterlassungen als entschuldbar zu beurteilen.

Bezüglich der Entschuldbarkeit der Verspätung bleibt der Bw. sowohl in der Berufung als auch im Vorlageantrag nähere Ausführungen schuldig. Aber auch aus der Aktenlage sind Umstände, die für eine Entschuldbarkeit sprechen würden, nicht erkennbar.

Des Weiteren bildet auch die Höhe der Abgabe, bezüglich der die Pflichten zur Einreichung der Abgabenerklärung verletzt wurden, ein Kriterium für die Festlegung des Prozentsatzes für die Bemessung des Verspätungszuschlages (vgl. Stoll, BAO-Kommentar, 1534). Da diese im gegenständlichen Fall ATS 58.097,-- / € 4.222,07 beträgt und damit absolut gesehen keinen Bagatellbetrag, sondern eine wirtschaftlich und budgetär relevante Größe darstellt, erweist sich die Ausmessung des Prozentsatzes mit 5,9 % auch unter diesem Gesichtspunkt als gesetzmäßig.

Der Berufung gegen den o. a. Verspätungszuschlagsbescheid konnte nur insofern Erfolg zukommen, als durch die Verminderung des dem Verspätungszuschlag betreffend die Einkommensteuer 2000 zu Grunde liegenden Abgabenbetrages im Rahmen der Berufungsentscheidung eine Anpassung zu erfolgen hatte.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 8 Berechnungsblätter

Wien, am 4. März 2008