

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dkfm. Sigrid Sellitsch, gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Pölten betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erteilt als Musikschullehrer Trompeten- und Hornunterricht und bezieht aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit von mehreren Arbeitgebern.

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2002 machte der Bw. unter der KZ 724 Werbungskosten (Telefon, Notenmaterial, CD's, EDV Zubehör, Fachliteratur, Geringwertige Wirtschaftsgüter, Reparatur Trompete, Notenschrank, Reisespesen, AfA) in Höhe von 5.468,00 € geltend.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 15. September 2003 übermittelte der Bw. sämtliche Belege betreffend die o.a. Werbungskosten und teilte weiters auf Anfrage des Finanzamtes mit, dass der im Flur der Wohnung aufgestellte Notenschrank, in dem ausschließlich berufliches Material aufbewahrt werde, zweiteilig sei und aus Metallfachböden bestehe, die dem Gewicht von Noten, Unterrichtsmaterialien, Notenständern und Instrumenten standhielten.

Das Finanzamt wich insoweit von der Erklärung ab, als es u.a. die Aufwendungen für Notenmaterial, CD's, Fachliteratur, geringwertige Wirtschaftsgüter und den Notenschrank nicht anerkannte und im Einkommensteuerbescheid lediglich 2.563,01 € als Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, in Ansatz brachte. Begründend wurde diesbezüglich ausgeführt:

.....Musiknoten, CD's stellen auch bei einem Musiklehrer typischerweise Aufwendungen der Lebensführung dar, die unter das Abzugsverbot des § 20 EStG fallen. Damit wird jedenfalls ein Teil des Kulturlebens wiedergegeben. Die Anteilnahme am Kulturleben ist aber dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen. Literatur, die auch bei nicht in der Berufssparte tätigen Personen von allgemeinem Interesse oder zumindest für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist, stellt keine Werbungskosten dar.

Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände fallen unter das Abzugsverbot des § 20 EStG, selbst wenn sie beruflich genutzt werden. Einrichtungsgegenstände sind Gegenstände, die nach der Verkehrsauffassung entsprechend ihrer Zweckwidmung in erster Linie der Bewohnbarkeit von Räumen dienen. Als Einrichtungsgegenstände sind zB Stühle, Tische, Schränke, Wandverbauten, Bücherregale und Kommoden anzusehen. Diese Gegenstände sind auch dann nicht absetzbar, wenn sie als Arbeitsmittel im Sinne des § 16 EStG anzusehen wären.

In der gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2002 eingebrachten Berufung wendet der Bw. unter Hinweis auf § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 im Wesentlichen ein, alle von ihm abgegebenen Rechnungen beinhalteten Materialien (Noten, Fachliteratur, CD's usw.), die ausschließlich zum Unterrichten verwendet würden. Musikschullehrer erteilten Einzelunterricht und müssten Schüler individuell betreuen. Aus diesem Grund müsse man sich mit

Unterrichtsmaterial gut auskennen. Die Musikliteratur sei groß und es würden immer wieder neue Trompetenschulen, Ensemblesnoten, Musikbearbeitungen erscheinen. Der Lehrer müsse zu jedem Schüler das passende Material aussuchen. Wenn man diese Hefte nicht kenne, könne man den Beruf nicht effizient ausüben.

Unter Hinweis auf das auszugsweise wiedergegebene "Statut niederösterreichischer Musikschulen" bringt der Bw. abschließend vor, ohne Anschaffung von Lehrmittel, geeigneter Musiknoten, Musikbeispiele und didaktischer Lehrbücher, nicht seinen Pflichten nachgehen zu können.

Die Vorbereitungen für den Unterricht fänden zu Hause statt. Das im Laufe der letzten Jahre angesammelte Unterrichtsmaterial werde in dem zu diesem Zweck angeschafften Notenschrank untergebracht.

Das Finanzamt erließ unter Hinweis auf § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 eine abweisende Berufungsvorentscheidung. Im dagegen eingebrachten Vorlageantrag wendete der Bw. ein, das Dienstrecht schreibe Musikschullehrern vor, sich auf dem neuesten Stand der (Musik)Pädagogik zu halten. Ein Nichteinhalten der Vorschriften habe die Möglichkeit einer Kündigung zur Folge, mit der Begründung, der Beruf könne nicht effizient ausgeübt werden. Es sei ein Widerspruch darin zu sehen, wenn einerseits der Arbeitgeber die Anschaffung der Arbeitsmittel fordere und andererseits das Finanzamt von „Aufwendungen für die private Lebensführung“ ausgehe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob nachstehend angeführte vom Bw., der als Musikschullehrer Trompeten- und Hornunterricht erteilt und aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit erzielt, geltend gemachten Aufwendungen gemäß § 16 EStG 1988 Werbungskosten oder nicht abzugängige Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 darstellen:

Pos.	Noten:	€
1.	Brandt: Etüden für Orchestertrompeter	16,10
2.	Scheidt: Galliard Battaglia f. 2 B-Picc. +3 Trp	8,50
3.	Leistungsabz.-Trompete/-neu	10,90
4.	Notenchampion Bronze	9,45

5.	Notenchampion Silber	9,45
6.	Popular Collection bd. 3 Trompete Solo	8,95
7.	Hören, lesen & spielen Schule 1 f. Trp.	17,00
8.	Hören, lesen Schule 2 f. Horn	17,00
9.	Hören, lesen & spielen Schule 2 f. Trp	17,00
	Summe	114,35
	CD:	
10.	CD Pro Brass	18,00
11.	Mendelssohn/Weber/Schubert: Wo Guido Schießen	7,23
12.	Rapp: Trompete lernen mit Spaß	10,50
	Summe	35,73
	Fachliteratur:	
13.	Heilkraft der Musik. Klänge für Körper und Seele (Campbell, Don)	10,18
14.	Die heilende Kraft der klassischen Musik. Eine Entdeckungsreise zu mehr Kreativität und Lebensenergie (Merrit, Stephanie)	22,10
15.	Bewußtheit durch Bewegung. Der aufrechte Gang. (Feldenkrais, Moshe)	9,77
16.	Kinder sind anders (Montessori, Maria)	20,56
17.	Erleben durch die Sinne (Brooks, Charles V. W.)	16,96
	Summe	79,57
	Geringwertige Wirtschaftsgüter	
18.	Die Musik in Geschichte und Gegenwart CD-ROM, Allgemeine Enzyklopädie	263,69
	Notenschrank	
19.	Schrank	1.124,69

Der unabhängige Finanzsenat vertritt hiezu folgende Auffassung:

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

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 leg. cit. sind Werbungskosten auch Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung). Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Z 8 anzuwenden. Diesfalls gelten die allgemeinen Regeln des § 7 EStG 1988 (Absetzung für Abnutzung – „AfA“).

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

Zu Pos. 1.-9. (Notenmaterial):

Nach der Rechtsprechung des VwGH ist für die Anerkennung von Aufwendungen als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben wesentlich, dass sie eindeutig und ausschließlich im Zusammenhang mit der Erzielung der jeweiligen Einnahmen stehen.

Im Erkenntnis vom 27.5.1999, 97/15/0142 hat der VwGH Aufwendungen eines Musik und Klavier unterrichtenden Lehrers für „Musik- und Notenmaterial“ als unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallend behandelt und begründend ausgeführt, „damit wird jedenfalls ein Teil des Kulturlebens wiedergegeben. Die Anteilnahme am Kulturleben ist aber dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen...“.

Dem vorzitierten Erkenntnis ist sachverhaltsmäßig allerdings nicht zu entnehmen, welche konkreten Aufwendungen der Beschwerdeführer unter dem Titel „Musik- und Notenmaterial“ geltend gemacht hat. Die die in Beschwerde gezogene Berufungsentscheidung wiedergebenden Ausführungen des Gerichtshofes erwähnen lediglich „die Qualität der angeschafften Gegenstände (...Stereoanlage mit ORF- bzw. Tonstudioqualität), die Menge der angeschafften Tonträger (umfangreiche Sammlung von Schallplatten und CD 's) und nicht zuletzt die Anschaffungskosten selbst (...Stereoanlage gesamt: S 250.000,--....Sammlung: S 191.000,--)“. Dass bzw. in welchem Umfang sich unter den im Beschwerdeverfahren strittigen Aufwendungen auch solche für Notenmaterial befunden haben, lässt sich dem zitierten Erkenntnis jedenfalls nicht entnehmen.

Der unabhängige Finanzsenat vermag sich der generalisierenden Begründung des VwGH, wonach Notenmaterial in jedem Fall dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen ist,

nicht anzuschließen. Vielmehr wird die Abzugsfähigkeit im Einzelfall davon abhängen, ob der Aufwand seiner Art nach eine berufliche Veranlassung und damit Berufsbezogenheit erkennen lässt.

Bei den Pos. 3., 4. und 5. handelt es sich um Werke betreffend Musiktheorie - Rhythmik - Gehörbildung für die 1./2. Übertrittsprüfung bzw. das Jungmusiker-Leistungsabzeichen in Bronze/Silber. Ebenso kann schon allein aus den Titeln der Pos. 7., 8., und 9. (wie beispielsweise *"Hören, lesen & spielen Schule 1 f. Trp"*, etc.) eindeutig auf die Verwendung im Unterricht und damit auf die berufliche Veranlassung geschlossen werden.

Lediglich bei den Pos. 1., 2. und 6. lassen nicht allein bereits die auf den Rechnungen angeführten Titel auf die Unterrichtstätigkeit des Bw. schließen. Dessen ungeachtet handelt es sich jedoch um Notenmaterial für die Sparte "Trompete", sohin für jenes Instrument, das der Bw. unterrichtet. Der unabhängige Finanzsenat geht daher davon aus, dass einerseits auch bei diesen Werken ein enger berufspezifischer Zusammenhang erkennbar ist und andererseits keine Anhaltspunkte für eine private Mitveranlassung vorliegen.

Nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates stellen die vorgenannten Pos. 1. bis 9. auf die speziellen beruflichen Bedürfnisse des Bw. ab, zumal für jeden Schüler je nach Ausbildungsstand und Begabung individuelles Notenmaterial benötigt wird und andererseits auch davon auszugehen ist, dass der Bw. bestrebt ist, sich in seinem Unterrichtsfach auf dem Laufenden zu halten und entsprechend weiterzuentwickeln.

Die vorgenannten Aufwendungen stellen somit abzugsfähige Werbungskosten dar.

Zu Pos. 10.-18. (CD, Fachliteratur, geringwertige Wirtschaftsgüter):

Mit Tonträgern (CD's, Schallplatten, etc) wird ein Teil des Kulturlebens wiedergegeben. Daraus wird deutlich, dass diese Tonträger auch - und zwar nicht nur in völlig untergeordnetem Ausmaß - die private Lebensführung betreffen. Derartige Aufwendungen sind daher gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht zum Abzug zuzulassen, da die Anteilnahme am Kulturleben dem Bereich der Lebensführung zuzuordnen ist. In diesem Zusammenhang wird auf die Ausführungen des VwGH im bereits vorzitierten Erkenntnis vom 27.5.1999 verwiesen.

Das Vorgesagte trifft auf die vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen (Pos. 10. und 11.) für die CD mit Werken von Weber, Schubert, Mendelssohn für Flöte, Cello und Klavier sowie für die CD eines Blechbläserensembles zu und ist aus diesem Grund die Abzugsfähigkeit zu versagen.

Hingegen kann bei der Anschaffung der CD „*Rapp: Trompete lernen mit Spaß*“ (Pos. 12.) durch einen Musiklehrer, der Trompetenunterricht erteilt, ein Zusammenhang mit der privaten Lebensführung nicht hergestellt werden. Die gegenständliche CD spricht mit ihrem Inhalt wohl kaum einen nicht abgegrenzten Teil der Allgemeinheit an, sondern ist vielmehr für Personen bestimmt, die dieses Instrument lernen oder lehren, und steht damit im gegenständlichen Fall eindeutig die berufliche Veranlassung im Vordergrund.

Dass die Anschaffung der in Rede stehenden Literaturwerke (Pos. 13. bis 17.) geeignet ist, die Tätigkeit eines Lehrers in seinem Beruf zu fördern, wird nicht in Abrede gestellt. Zu abzugsfähigen Werbungskosten werden die getätigten Aufwendungen nach dem insoweit klaren Wortlaut des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 aber trotzdem nicht, wenn sie - ungeachtet ihrer Leistung zur Förderung der beruflichen Tätigkeit - als Aufwendungen "für die Lebensführung" beurteilt werden mussten.

Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung ist eine typisierende Betrachtungsweise derart anzuwenden, dass nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung als allein erheblich angesehen werden muss (vgl. etwa das Erkenntnis vom 28.2.1995, 91/14/0231, und zur typisierenden Betrachtungsweise bei der Abgrenzung beruflichen Aufwandes von privatem Aufwand im anderen Zusammenhang etwa auch das Erkenntnis vom 20.9.1995, 94/13/0253, 0254). Als Ergebnis dieser gebotenen typisierenden Betrachtungsweise hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung daran festgehalten, 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 (vgl. für viele die Erkenntnisse vom 9.10.1991, 88/13/0121, vom 25.10.1994, 94/14/0014, vom 10.9. 1998, 96/15/0198, vom 27.5.1999, 97/15/0142, und die bei Doralt, EStG⁴, § 20 Tz 163 Stichwort: Literatur, wiedergegebene Judikatur).

Zu der in typisierender Betrachtungsweise der Lebensführung zuzuordnenden Literatur sind nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates auch die unter den Pos. 13. bis 17. angeführten Werke zu zählen, zumal es sich bei diesen um solche handelt, die für einen nicht abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsstand, bestimmt sind. Die unter den Pos. 13. und 14. angeführten Bücher beschäftigen sich mit dem Einsatz klassischer Musik in ihrer Funktion als Heilmethode und sprechend daher einen nicht abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit, insbesondere Musikinteressierte, an. Gleches gilt für die Pos. 15. bis 17. Auch diese Bücher – „*Bewußtheit durch Bewegung. Der aufrechte Gang.*“, „*Kinder sind anders*“ und

"Erleben durch die Sinne" – sind von allgemeinem Interesse und begründen nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung.

Was die unter dem Titel "geringwertige Wirtschaftsgüter" geltend gemachte CD-ROM *"Die Musik in Geschichte und Gegenwart"* betrifft, so handelt es sich um eine allgemeine Enzyklopädie, die auch bei einem Musikschullehrer nicht den Charakter eines allgemeinbildenden "Nachschlagewerkes", das dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen ist, verliert.

Mit Ausnahme der unter Pos. 12 angeführten CD stellen die vorgenannten Aufwendungen nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung dar.

Zu Pos. 19. (Notenschrank):

Aus dem im gegenständlichen Verfahren vorgelegten Beleg (Bl. 20) geht hervor, dass es sich um einen in einem Bürofachgeschäft (Schäfer-Shop „Erlebniswelt Büro“, siehe www.schaefer-shop.at) um 1.124,69 € erworbenen Schrank handelt. Der Bw. hat im Verwaltungsverfahren glaubhaft ausgeführt, diesen im Flur seiner Wohnung aufgestellt zu haben und als "Notenschrank" ausschließlich für die Unterbringung der Musikinstrumente, Notenständer und des Notenmaterials zu verwenden.

Einrichtungsgegenstände der Wohnung fallen (seit dem Strukturanpassungsgesetz 1996) auch dann unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988, wenn sie beruflich genutzt werden.

Aus den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des Strukturanpassungsgesetzes 1996 (ÖStZ 1996, 173) – dort ist nämlich von "als Einrichtungsgegenstände anzusehenden Schreibtischen" die Rede - lässt sich aber der Schluss ziehen, dass nur solche Einrichtungsgegenstände vom Abzugsverbot erfasst sind, die auch als Einrichtungsgegenstände einer Wohnung in Betracht kommen, sohin entsprechend ihrer Zweckwidmung in erster Linie der Bewohnbarkeit von Räumen dienen.

Nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates stellt hingegen ein in einem **Bürofachgeschäft** erworbener **Büroschrank** (mit entsprechend büromäßiger Ausgestaltung, wie etwa Metallfächern) keinen typischen **Wohnungseinrichtungsgegenstand** dar, wie dies bei den vom Finanzamt ins Treffen geführten Einrichtungsgegenständen (Stühle, Tische,..Schränke,...) der Fall ist. Es handelt sich auf Grund der bürotypischen Zweckwidmung im gegenständlichen Fall um keinen als Einrichtungsgegenstand im Sinne des

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 anzusehenden Schrank, der vom generellen Abzugsverbot erfasst ist.

Nachvollziehbar ist das Berufungsvorbringen, wonach sich im Laufe der Zeit Unterrichtsmaterial ansammelt, welches entsprechend untergebracht werden muss, ebenso erscheint es auch erforderlich, die Musikinstrumente aufzubewahren, sodass an der beruflichen Verwendung des streitgegenständlichen Schrankes keine Zweifel bestehen.

Entgegen der Auffassung des Finanzamtes wird unter Bedachtnahme auf vorstehende Ausführungen sowie im Hinblick auf das glaubwürdige Vorbringen des Bw. die Abzugsfähigkeit des Notenschrankes dem Grunde nach als zulässig erachtet.

Da sich die Verwendung des Notenschrankes allerdings erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt und auch die Betragsgrenze des § 13 EStG 1988 (400 € bei geringwertigen Wirtschaftsgütern) überschritten wird, sind die Anschaffungskosten nicht zur Gänze im Jahr der Anschaffung abzugsfähig, sondern auf die Dauer der Nutzung zu verteilen.

In Anlehnung an die "Deutsche amtliche AfA-Tabelle für die allgemein verwendbaren Anlagegüter" (vgl. Doralt, EStG⁴, § 7 Tz 66, Stichwort: Büromöbel) wird die Nutzungsdauer des Notenschrankes mit 13 Jahren angenommen, was einen AfA-Betrag von jährlich 86,51 € ergibt.

Der Berufung war daher teilweise stattzugeben.

Die Werbungskosten sind wie folgt neu zu berechnen:

	€
vom Finanzamt bisher anerkannte Werbungskosten	2.563,01
Zusätzlich anerkannte Werbungskosten lt. UFS:	
Noten (Pos. 1-9)	114,35
CD (Pos. 12)	10,50
AfA Notenschrank (Pos. 19)	86,51
Summe Werbungskosten lt. UFS	2.774,37

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 3. August 2004