



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse, vertreten durch Steuerberater, vom 27. Februar 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes X vom 25. November 2003 betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2002 entschieden:

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Umsatzsteuer für das Jahr 2002 wird abgeändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2002 wird abgeändert.

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

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge mit Bw. abgekürzt) bezog im Jahr 2001 aus seiner beruflichen Tätigkeit als Sänger sowohl Einkünfte aus nichtselbständiger als auch aus selbständiger Arbeit.

Mit Einkommensteuerbescheid für 2001 vom 14. März 2003 wurden unter anderem Aufwendungen für den vom Bw. als zu 41,7 % betrieblich genutzt deklarierten Wohnraum in der A-

Gasse nicht als Betriebsausgaben anerkannt. In der Bescheidbegründung führte das Finanzamt diesbezüglich folgendes aus:

„Ausgaben für ein Arbeitszimmer sind nur dann abzugsfähig, wenn der als Arbeitszimmer gewidmete Wohnraum nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig ist und tatsächlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird. Das Notwendigkeits-erfordern kann nicht anerkannt werden, da der Mittelpunkt Ihrer Tätigkeit nicht das Arbeits-zimmer ist, da sich Ihre Tätigkeit (Sänger) nicht in den eigenen vier Wänden, sondern in den dafür vorgesehenen öffentlichen Räumen abzuspielen hat. Es wurden daher die mit dem Arbeitszimmer zusammenhängenden Ausgaben nicht anerkannt.“

Die gegen den Einkommensteuerbescheid 2001 erhobene Berufung vom 30. April 2003 wies das Finanzamt hinsichtlich des vorgenannten Punktes mit Berufungsentscheidung vom 15. Mai 2003 mit folgender Begründung ab:

„Zum Mittelpunkt der gesamten und beruflichen Tätigkeit wird das Arbeitszimmer, wenn der weitaus überwiegende Teil der Erwerbstätigkeit im Hinblick auf die erzielten Einkünfte und in zeitlicher Hinsicht im Arbeitszimmer ausgeübt wird. Dies ist jedoch bei Sängern, bei denen die Auftritte den Schwerpunkt ihrer Tätigkeiten bilden, nicht der Fall, da Sänger für die Auftritte (das Singen) entlohnt werden.“

In der Einkommensteuererklärung für das Berufungsjahr 2002 erklärte der Bw. neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 2.817,54 € auch Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 817,47 €. Im dazugehörigen Jahresabschluss wurde die vom Bw. im Jahr 2002 ausgeübte Tätigkeit mit „Sänger, Gesangslehrer“ angegeben. In der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für den Zeitraum 1.1.2002 bis 31.12.2002 gliederte der Bw. die Betriebseinnahmen wie folgt auf:

<b>Betriebseinnahmen</b>	<b>2002</b>
Honorare Auftritte 10 %	39,516,68 €
Erlöse Puppentheater 10 %	509,00,€
Honorare Gesangsunterricht 10 %	1.023,00 €
<b>Summe Einnahmen</b>	<b>41,048,68 €</b>

Unter dem Posten „sonstige Ausgaben“ der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung findet sich auch die nachstehende Auflistung der geltend gemachten Betriebsausgaben:

<b>Sonstige Ausgaben</b>	<b>2002</b>
Bühnen- und Konzertkleidung	1.160,00 €
Diäten	4.841,90 €

MieteA-Gasse. (41,7 % betr.)	2.707,71 €
EnergieA-Gasse. (41,7 % betr.)	418,73 €

Mit Bescheid vom 25. November 2003 versagte das Finanzamt den geltend gemachten Aufwendungen für Bekleidung, Miete und Energie im Betrag von insgesamt 4.286,44 € die Anerkennung als Betriebsausgaben und setzte auf Basis der ermittelten Einkünfte aus selbständiger Arbeit von 5.103,91 € die Einkommensteuer mit einem Betrag von – 523,65 € fest. In der Bescheidbegründung führte das Finanzamt folgendes aus:

“Betreffend Arbeitszimmer wird auf die Begründung der Berufungsvorentscheidung verwiesen. Die Ausgaben für die Arbeitskleidung betreffen gem. § 20 EStG Kosten der privaten Lebensführung. Dementsprechend wurde auch die Vorsteuer gekürzt.”

Mit Umsatzsteuerbescheid vom 25. November 2003 nahm das Finanzamt eine Kürzung der in der Umsatzsteuererklärung 2002 in Höhe von 2.478,70 € beantragten Vorsteuern um insgesamt 509,28 € vor und verwies erläuternd auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides.

Innerhalb der verlängerten Rechtsmittelfrist erhob der Bw. mit Schriftsatz vom 27. Februar 2004 Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für das Jahr 2002 und richtete seine Einwendungen gegen die Nichtanerkennung der Betriebsausgaben betreffend Arbeitskleidung und Arbeitsraum sowie gegen die Versagung des damit zusammenhängenden Vorsteuerabzuges. Begründend gab der Bw. unter Punkt „Konzert- und Bühnenkleidung“ an, dass es sich dabei durchwegs um Bühnenkleidung gehandelt habe, und gliederte die geltend gemachten Kosten wie folgt auf:

	Betriebsausgabe in Euro	Vorsteuer in Euro
„Seidenjaket für Konzertauftritte“	399,92	79,98
„Halsbinde für Konzertauftritte“	91,67	18,33
„Bühnenschuhe“	70,83	14,17
„Bühnenunterwäsche“	115,08	23,02
„Bühnencape“	482,50	96,50
Summe	1.160,00	232,00

Wie der Bw. weiters vorbrachte, seien die angeführten Kosten voll als Betriebsausgaben anzuerkennen und auch die Vorsteuerbeträge abzugsfähig. Dies wurde betreffend „Kleidung für Konzertauftritte“ damit begründet, dass die unter diesem Posten angesetzten Kleidungsstücke aufgrund der Ausgestaltung nicht dazu geeignet seien, außerhalb der beruflichen Tätigkeit getragen zu werden. Bei der in Rede stehenden „Bühnenunterwäsche“ handle es sich um Dessous, die der Bw. „bei verschiedenen Aufführungen (u.a. Woyzeck, Nacht in Venedig, Zauberflöte, Cosi fan Tutte) auf der Bühne trägt“. Da der Bw. bei zeitgenössischen Inszenierungen mitwirke, werde diese Art Bühnenkleidung nicht als Unterwäsche getragen, sondern stelle bereits das Kostüm dar. Auch bei dem „Bühnencape“ sei eine private Nutzung wohl ausgeschlossen, da das Tragen von Capes im täglichen Leben nicht als üblich gelte und auch der Bw. dieses nicht privat trage.

Betreffend „Arbeitsraum“ stellte der Bw. klar, dass unter den Positionen „Miete und Energie A-Gasse 41,7 %“ folgende Ausgaben geltend gemacht worden seien:

	Betriebsausgabe in Euro	Vorsteuer in Euro
Miete	2.707,71	270,77
Energie	418,73	83,75
Summe	3.126,44	354,52

Die Ausgaben und Vorsteuern seien zur Gänze nicht anerkannt worden. In der Begründung sei lediglich auf die Berufungsvorentscheidung verwiesen worden, wobei wohl jene betreffend Einkommensteuer 2001 gemeint sei. Die Rechtslage 2002 sei jedoch anders zu beurteilen. So sei der Bw. im Kalenderjahr 2002 nicht nur als Sänger tätig gewesen, sondern habe darüber hinaus auch Puppentheater für Kinder veranstaltet. Die Tätigkeit sei erst gegen Ende des Jahres 2002 begonnen worden, weshalb die Einnahmen daraus relativ gering gewesen seien. Diese Puppentheater seien in dem betrieblich genutzten Raum aufgeführt worden. Die Besucher seien als betriebsfremde Personen anzusehen. Der Bw. habe weiters Gesangsunterricht gegen Entgelt in dem betrieblich genutzten Raum abgehalten. Sowohl im Rahmen

der Puppentheateraufführungen als auch im Rahmen des Gesangsunterrichtes würden sich regelmäßig betriebsfremde Personen im gegenständlichen Arbeitsraum aufhalten. Es liege daher nach Auffassung des Bw. kein Arbeitszimmer im Sinne der Lohnsteuerrichtlinien vor.

Mit Ergänzungersuchen vom 5. März 2004 wurde der Bw. um Vorlage der Rechnungen für die geltend gemachte Bühnenkleidung, der Belege betreffend Fortbildung, sowie um Aufgliederung der Diäten ersucht.

Im Zuge der Vorhaltsbeantwortung vom 3. Mai 2004 übermittelte der Bw. eine Aufstellung der im Jahr 2002 geltend gemachten Diäten, aus der unter anderem folgende Daten hervorgehen:

Datum	Ort	Zweck	Tag-	Taggeld	Nacht-Tage	Nächtigung
28.Jän	F	Gesangsstunde	12	35,30	1	27,90
29.Jän	F	Gesangsstunde	12	35,30	1	27,90
30.Jän	F	Gesangsstunde	12	35,30	1	27,90
18.Febr	F	Gesangsstunde	12	35,30	1	27,90
4.Mär	F	Gesangsstunde	12	35,30,	1	27,90
5.Mär	F	Gesangsstunde	12	35,30	1	27,90
6.Mär	F	Gesangsstunde	12	35,30		
14.Mär	F	Gesangsstunde	12	35,30	1	27,90
18.Mär	F	Gesangsstunde	12	26,40		
24.Apr	F	Gesangsstunde	12	35,30	1	27,90
25.Apr	FF	Gesangsstunde	12	35,30	1	15,00
6.Mai	F	Gesangsstunde	12	35,30	1	27,90
7.Mai	Ff	Proben Konzert	12	35,30	1	27,90
8.Mai	Ff	Proben Konzert	12	35,30	1	27,90
9.Mai	Ff	Proben Konzert	12	35,30	1	27,90
10.Mai	Ff	Generalprobe Konzert	12	35,30	1	27,90
2.Jun	F	Gesangsstunde	12	35,30	1	27,90
10.Jun	F	Gesangsstunde	12	35,30	1	27,90
11.Jun	F	Gesangsstunde	12	35,30		
17.Jun	F	Gesangsstunde	12	35,30	1	27,90
24.Jun	F	Gesangsstunde	12	35,30		

Zudem legte der Bw. Kopien folgender „Rechnungen über Bühnenkleidung“ vor:

Anzahl	Datum	Rechungsaussteller	Leistung	Preis inkl. 20% MwSt
1	27.5.02	M.FREY WILLE (M.Frey Wille GmbH & CoKG)	Krawatte	110,-- €
1	28.6.02	BERGFUCHS ( Fachgeschäft f. Berg- u. Wandersport)	Sandalen	85,-- €
1	24.5.02	Bon Bon	Hosenanzug	479,90 €
1	30.7.02	ANITA (Dessous und Bade- moden für Sie u. Ihn)	U u uu	36,20 € 28,90 € 73,00 €
1	18.11.02	DON GIL DONNA	Mantel	579,00 €

Der Bw. führte ergänzend aus, dass es bei all den Belegen enorm wichtig sei, das „gekauft Resultat“ in Verbindung mit seinem Beruf als Opernsänger zu sehen und verwies zur Untermauerung dessen auf die Homepage (E), aus der auszugsweise folgende Daten hervorgehen:

Engagements 2002:

„Der fidele Bauer/Stefan - Bühne1

Woyzeck/Narr – Bühne2

Zauberflöte/Tamino – Bühne3

Franziskus/Tomaso – Bühne4

Entführung aus dem Serail/Belmonte – Bühne5

Nacht in Venedig/Herzog – Bühne6“

Repertoire:

„Orfeo	<i>L'Orfeo</i>	<i>C. Monteverdi</i>
<i>Tamino</i>	<i>Die Zauberflöte</i>	<i>W.A. Mozart</i>
<i>Bastien</i>	<i>Bastien &amp; Bastienne</i>	
<i>Ferrando</i>	<i>Cosi fan tutte</i>	
<i>Don Ottavio</i>	<i>Don Giovanni</i>	
<i>Belmonte</i>	<i>Entführung</i>	

Wie der Bw. im Rahmen der Berufung weiters darstellte, könne er seine Angaben anhand von Bildmaterial belegen bzw. die gekauften Sachen auch vorzeigen, damit man sich unter einem in ein Cape umgearbeiteten Frauenmantel etwas vorstellen könne. Hinsichtlich der Sandalen wies der Bw. darauf hin, dass dies die einzige Möglichkeit gewesen sei, „während sechs Wochen Proben an der Zauberflöte nicht vollends an den schlechten Gegebenheiten zu erkranken, damit man sich warme Füße behält und auf der rutschigen Bühne nicht abstürzte“.

Die Bühnenunterwäsche sei „ebenfalls auf die Zauberflöte und Woyzeck zu beziehen“. Der seidene Anzug und die Krawatte als Binderei könnten in keiner Weise außerhalb eines „wichtigen“ Konzertes getragen werden, zumal es sich um Stücke handle, die außerhalb der Bühne als überzeichnet und extravagant bezeichnet werden müssten.

Abschließend stellte der Bw. hinsichtlich der geltend gemachten Fortbildungskosten klar, dass ein Betrag von 150,00 € irrtümlich doppelt erfasst worden sei, sodass der Ausgabenbetrag für Fortbildung von 1.800, 00 € auf 1.650,00 € zu reduzieren und der Gewinn um 150,00 € zu erhöhen sei.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 18. Mai 2004 gab das Finanzamt der Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer 2002 teilweise Folge. Im Rahmen der Berufungserledigung nahm das Finanzamt insofern eine Änderung der angefochtenen Bescheide vor, als die auf das Bühnencape entfallende Kosten von 482,50 € als Betriebsausgabe berücksichtigt wurden. Außerdem erfolgte eine Erhöhung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit um die irrtümlich zu hoch angesetzten Fortbildungskosten von 150,00 €. Darüber hinaus wurde von den geltend gemachten Diätkosten ein Betrag in Höhe von 44,50 € nicht als Betriebsausgabe anerkannt. Weiters gewährte die Behörde den Abzug der auf das Bühnencape entfallende Vorsteuer von 96,50 €. Begründend hielt das Finanzamt folgendes fest:

*„Von der Kleidung wird das Bühnencape anerkannt. Hinsichtlich der restlichen Kleidung kann, auch wenn diese nur während der Berufsausübung getragen wird, eine private Veranlassung nicht zur Gänze ausgeschlossen werden. Im Jahr 2002 kann das Arbeitszimmer nicht Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit sein, da die betreffenden Einnahmen in keinem Verhältnis zu den Ausgaben stehen und in zeitlicher Hinsicht der größte Teil auf Vorbereitungen zu den Auftritten entfällt. Von den Diäten wird das Taggeld F (5 Tage € 26,40 statt 35,30 €) nur für die ersten 15 Tage anerkannt.“*

Im Zuge des weiteren Verfahrens stellte der Bw. rechtzeitig einen mit 21. Juni 2004 datierten Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen die Bescheide betreffend Umsatzsteuer und Einkommensteuer für 2002 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Schreiben vom 14. September 2005 richtete der unabhängige Finanzsenat an den Bw. ein Ergänzungersuchen. Im Rahmen dessen wurde klargestellt, dass es sich laut vorgelegter Belege bei dem Seidenjackett um einen Hosenanzug, bei der Halsbinde um eine Krawatte, bei den Bühnenschuhen um Sandalen, bei der Bühnenunterwäsche um handelsübliche Unterwäsche und bei dem Bühnencape um einen Mantel handle. Alle angeführten Kleidungsstücke stellten demnach eine so genannte bürgerliche Kleidung dar (Zivilanzüge, Straßenbekleidung, Sportbekleidung etc.), die in herkömmlichen Bekleidungsgeschäften eingekauft

worden sei, sodass es sich jedenfalls um keine Spezialanfertigungen handle, die nachweislich eine private Nutzung gänzlich ausschließen würden. Für sämtliche Kleidungsstücke sei bislang kein Nachweis dafür erbracht worden, dass diese als Kostüm für eine bestimmte Rolle angeschafft und in der Folge dem Kostümbildner bis zum Abschluss der Produktion mit der Wirkung übergeben worden seien, dass eine private Nutzung für einen ins Gewicht fallenden Zeitraum nicht in Betracht komme. Dem Bw. wurde daher aufgetragen, taugliche Beweise dafür vorzulegen.

Weiters erging an den Bw. die Aufforderung, einen maßstabsgetreuen Plan der Wohnung, in der sich das Arbeitszimmer befindet, sowie aus dem verfahrensgegenständlichen Zeitraum stammende Fotos des Arbeitszimmers bzw. eine möglichst genaue Beschreibung dessen vorzulegen. Der Bw. wurde zudem aufgefordert, Rechnungen betreffend die im Arbeitszimmer befindlichen Einrichtungsgegenstände einzureichen und anzuführen, von welchen Personen die in Rede stehende Wohnung im Berufungszeitraum bewohnt worden sei.

Im Hinblick darauf, dass die Erlöse aus Puppentheater und Gesangsunterricht in einem untergeordneten Verhältnis zu den im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erzielten Honoraren stünden, wurde um inhaltlich genaue Beschreibung der Ausgestaltung des Puppentheaters und des Gesangsunterrichtes, sowie um Bekanntgabe ersucht, ob es sich bei dem Puppentheater um volkstümliche Darbietungen (Kasperltheater) oder um musikalische Darbietungen auf hohem Niveau gehandelt habe. Überdies wurde der Bw. gebeten, die zeitliche Nutzung des Arbeitszimmers anzugeben und dem zeitlichen Gesamtausmaß der Tätigkeit an den jeweiligen Veranstaltungsorten in einer tabellarischen Übersicht gegenüberzustellen.

Mit Schreiben vom 21. Oktober 2005 nahm der Bw. zu den aufgeworfenen Fragen im Wesentlichen wie folgt Stellung:

Hinsichtlich des Seidenjacketts, der Halsbinde und der Bühnenschuhe hielt der Bw. fest, dass ein tatsächlicher Beweis für die Unmöglichkeit einer privaten Nutzung nicht erbracht werden könne. Inwieweit es sich bei der Bühnenunterwäsche um „normale“ Unterwäsche handle, könne seitens des Bw. nicht beurteilt werden, das Kleidungsstück sei jedoch nicht privat getragen worden. Der vom Bw. in diesem Zusammenhang vorgelegte Ausdruck eines Fotos zeige den Bw. auf der Bühne, wobei er die gegenständliche Unterwäsche trage. Wie der Bw. weiters vorbrachte, gehe bereits aus dem Umstand, dass das Bühnencape bei „Don Gil Donna“, einem „Damengeschäft“ gekauft worden sei, hervor, dass es sich um einen Damenmantel handle. Der Mantel sei in der Folge vom Kostümbildner umgearbeitet und im Stück „Nacht in Venedig“ getragen worden. Anschließend sei das Cape in den Fundus der „Bühne“ übergegangen, da der Bw. keine Verwendung dafür gehabt habe. Eine Benutzung als Straßenkleidung sei damit nach Ansicht des Bw. ausgeschlossen. Des weiteren stellte der Bw.

klar, dass das Arbeitszimmer keine Schallschutzmaßnahmen aufweisen und sich darin nur ein Klavier aus dem Privatbesitz des Bw. befinden würde. Das Zimmer sei als „fast leer“ zu bezeichnen, was seinen Grund in der dadurch erzielten Akustik habe. Im Berufungsjahr habe der Bw. die Wohnung gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin und dem gemeinsamen Sohn (geb. 2001) bewohnt. Der Bw. betonte ausdrücklich, dass die Tätigkeit als Sänger keine Neben- sondern die Haupttätigkeit des Bw. darstelle. Auch die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit seien im Rahmen dieser Tätigkeit erbracht worden.

Das häusliche Arbeitszimmer werde ausschließlich betrieblich genutzt. Im Jahr 2002 sei eine Tätigkeit ausgeübt worden, die „Kundenverkehr“ zwingend erforderlich gemacht habe (Unterricht, Puppentheater). Es liege daher kein Arbeitszimmer im Sinne der rechtlichen Normen bzw. der Verwaltungspraxis vor.

Ergänzend führte der Bw. bezüglich des Puppentheaters ins Treffen, dass er im Rahmen seiner „Gesangsausbildung am Konservatorium und Akademie neben Schauspiel und dem Lehrerhandwerk auch die Fähigkeiten, Puppen zu basteln, seien es Stab-, Hand- oder Fädenpuppen (Marionetten)“ erlernt habe. Vier aufwendig gestaltete Puppentheaterspiele (Mozarts Zauberflöte, Haydns Schöpfung, Michaelsspiel, Gilgamesch Epos) seien in privaten Räumlichkeiten, darunter auch in der A-Gasse 0, erarbeitet, getextet, gedichtet, gebastelt, geprobt und in Volksschulen im Burgenland zur Aufführung gebracht worden. Auch in „unseren Räumlichkeiten“ sei es immer zu Aufführungen der genannten Spiele gekommen, welche quasi als Generalproben zu verstehen seien.

Unter Bezugnahme auf den Gesangsunterricht hielt der Bw. fest, dass er im Zuge seiner Gesangsausbildung, vor allem jedoch während seiner Zeit als freischaffender Opern- und Konzertsänger immer wieder gebeten worden sei, Gesangsunterricht zu erteilen. In den vergangenen Jahren sei auf Grund seiner anderen Tätigkeiten als Sänger die Anzahl an Gesangsstunden nur unwesentlich angestiegen. Der Gesangsunterricht habe ausschließlich in dem Arbeitsraum stattgefunden, der dafür extra gestaltet worden sei. Abschließend führte der Bw. aus, die Tatsache, dass „Klo, Bad, sowie Teile der Küche immer mit einbezogen wurden“, verstehe sich von selbst, da „eine Bewirtung und freundliche Aufnahme erst das besondere Klima schaffen, worin ein Gesangsunterricht überhaupt erst erfolgen“ könne.

Dem vorgelegten Skizzenplan der in der A-Gasse 0 in G gelegenen und 86 m<sup>2</sup> großen Wohnung des Bw. ist folgende Raumaufteilung zu entnehmen:

Küche, Bad, WC:	14 m <sup>2</sup>
Arbeitszimmer:	30 m <sup>2</sup>
Privater Wohnraum 1:	12 m <sup>2</sup>

Privater Wohnraum 2:	30 m <sup>2</sup>
Gesamtflächenausmaß:	86 m <sup>2</sup>

Den vom Bw. handschriftlich beigefügten Vermerken zufolge würden Küche, Bad und WC anteilig benutzt, sodass sich laut Bw. folgende Verwendung ergibt:

Summe 86 m <sup>2</sup> :	
14 m <sup>2</sup>	gemischte Nutzung
30 m <sup>2</sup>	reine betriebliche Nutzung
42 m <sup>2</sup>	reine Privatnutzung
Somit 41,7 %	betriebliche Nutzung

Darüber hinaus übermittelte der Bw. eine Aufstellung betreffend den „Probenaufwand 2002“, zufolge welcher hinsichtlich der aufgelisteten 83 Auftritte im Rahmen von Opern-, Konzert- und Liederabenden 543 Stunden auf Übungen und 1416 Stunden auf Probentätigkeit entfallen seien, während die Aufführungsdauer jeweils 349 Stunden ausgemacht habe.

Sowohl das Ergänzungersuchen vom 14. September 2005 als auch die diesbezügliche Vorhaltsbeantwortung samt den darin angeführten Beilagen wurde dem Finanzamt mit Schreiben vom 20. November 2007 zur Kenntnis gebracht. Von der Vorlage einer schriftlichen Stellungnahme wurde seitens des Finanzamtes unter Hinweis auf die bereits geklärte Sachlage Abstand genommen.

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

Im vorliegenden Berufungsfall ist strittig, ob der Bw. diverse Aufwendungen ihrer beruflichen Veranlassung wegen als Betriebsausgaben absetzen und die darauf entfallende Vorsteuer abziehen kann oder nicht.

Die für das gegenständliche Verfahren relevante Rechtslage stellt sich wie folgt dar:

Gemäß § 4 Abs. 4 erster Satz EStG 1988 in der Fassung des BGBl. Nr. 400/1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Zufolge § 4 Abs. 5 leg. cit. sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Ziffer 1 bis 3 EStG 1988 in der Fassung des BGBl. Nr. 201/1996 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

„1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

2. a) 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.
- b) Betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch sind. Dies gilt für Aufwendungen im Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten.
- c) Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.
- d) Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung. 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.
- e) Kosten der Fahrten zwischen Wohnsitz am Arbeits-(Tätigkeits-)ort und Familienwohnsitz (Familienheimfahrten), soweit sie den auf die Dauer der auswärtigen (Berufs-)Tätigkeit bezogenen höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c angeführten Betrag übersteigen.

3. Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden..."

§ 26 Z 4 EStG 1988 in der hier maßgeblichen Fassung hat auszugsweise folgenden Wortlaut:

„4. Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

- seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder
- so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz)...

- a) Als Kilometergelder sind höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen.
- b) Das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen darf bis zu 26,40 Euro 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...
- c) Wenn bei einer Inlandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung nachgewiesen werden, kann als Nächtigungsgeld einschließlich der Kosten des Frühstücks ein Betrag bis zu 15 Euro berücksichtigt werden.
- d) Tagesgelder für Auslandsdienstreisen können mit dem Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten berücksichtigt werden.
- e) Wenn bei einer Auslandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung einschließlich der Kosten des Frühstücks nachgewiesen werden, kann das den Bundesbediensteten zustehende Nächtigungsgeld der Höchststufe berücksichtigt werden..."

Zufolge § 12 Abs. 1 Z 1 erster Satz UStG 1994 idF des BGBl. Nr. 663/1994 kann der Unternehmer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuerbeträge abziehen.

Nach § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 in der für das Berufungsjahr relevanten Fassung gelten nicht als für das Unternehmen ausgeführt Lieferungen, sonstige Leistungen oder Einführen, deren Entgelte überwiegend keine abzugsfähigen Ausgaben (Aufwendungen) im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder der §§ 8 Abs. 2 und 12 Abs. 1 Z 1 bis 5 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 sind.

Auf Basis der dargestellten Rechtslage lässt sich zusammenfassend folgendes festhalten:

Nur Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind, bilden Betriebsausgaben (siehe Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band I, Stand: 1.10.2002, Rz 228 zu § 4, Seite 130). Betrieblich veranlasst sind Aufwendungen dann, wenn Leistungen, für die die Ausgaben erwachsen, ausschließlich oder doch vorwiegend aus betrieblichen Gründen erbracht werden (siehe Quantschnigg/Schuch, Handbuch zum EStG 1988, Stand: Oktober 1992, Tz 36.2 zu § 4, Seite 147). Die betriebliche Veranlassung ist dabei stets vom Steuerpflichtigen nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, wenn ein Beweis nicht zugezumutet werden kann oder nicht möglich erscheint (siehe Quantschnigg/Schuch, Handbuch zum EStG 1988, Stand: Oktober 1992, Tz 35 zu § 4, Seite 144 oder Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Teil I, Stand: 1.10.2002, Rz 269 zu § 4, Seite 142). Der Nachweis der Betriebsausgaben hat grundsätzlich durch einen schriftlichen Beleg zu erfolgen (vgl. VwGH

---

29.1.1991, 89/14/0088). Die Glaubhaftmachung setzt die schlüssige Behauptung aller maßgeblichen Umstände durch den Steuerpflichtigen voraus (vgl. VwGH 26.4.1989, 89/14/0027).

Betriebsausgaben sind überdies von jenen Ausgaben zu trennen, die unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen, welches darauf abzielt, die Einkommenserzielung von der steuerlich unbeachtlichen Einkommensverwendung abzugrenzen (vgl. Quantschnigg/Schuch, Handbuch zum EStG 1988, Stand: Oktober 1992, Tz 1 zu § 20, Seite 766).

Bei den in § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 umschriebenen Aufwendungen handelt es sich um solche, die ihren Ursprung allein in der Privatsphäre des Steuerpflichtigen haben (siehe Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Stand: 1.10.2006, Anm 4 zu § 20). Damit wird klargestellt, dass nicht jeder Aufwand, der mit der Einkünfterzielung in Verbindung steht, abgezogen werden kann. Entscheidend ist dabei der jeweilige Zweck der Aufwendung. Ist dieser auf die private Sphäre gerichtet, so ist der Abzug der Ausgaben ausgeschlossen, wie dies bei Aufwendungen des normalen Lebensbedarfes wie etwa Ernährung oder Wohnung der Fall ist. Typischerweise der Privatsphäre zuzurechnende Aufwendungen bleiben hingegen dann abzugsfähig, wenn sich deren Zweck primär auf den betrieblichen Bereich konzentriert wie beispielsweise beim Verpflegungsmehraufwand im Zusammenhang mit einer betrieblichen Reise (siehe Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, Stand: 1.7.1999, Rz 9 zu § 20, Seite 9).

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 betrifft Aufwendungen, die in typisierender Betrachtungsweise primär der Privatsphäre zuzuordnen sind, gleichzeitig aber auch den Beruf fördern. Erfasst sind Aufwendungen, die ihrer Natur nach in erster Linie zur Lebensführung gehören, aber in weiterer Folge auch dem Beruf dienen (Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, Stand: 1.7.1999, Rz 16 zu § 20, Seite 11). Derartige Aufwendungen mit einer Doppelveranlassung dürfen grundsätzlich nicht in einen abzugsfähigen und einen nichtabzugsfähigen Anteil getrennt werden, daher sind Aufwendungen für typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter auch im Falle einer betrieblichen Mitbenutzung zur Gänze nicht abzugsfähig, soweit sich keine klare Abgrenzung vornehmen lässt (siehe dazu Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, Stand: 1.7.1999, Rz 22 zu § 20, Seite 13 oder Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Stand: 1.10.2006, Anm 9 zu § 20 oder VwGH 15.11.1995, 94/13/0142 sowie 24.4.1997, 95/15/0175). Eine Ausnahme von diesem Aufteilungsverbot besteht nur dann, wenn feststeht, dass die betreffenden Wirtschaftsgüter ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich genutzt werden (vgl. Quantschnigg/Schuch, Handbuch zum EStG 1988, Stand: Oktober 1992, Tz 11 zu § 20, Seite 770).

Aufgrund der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 wird die Abzugsfähigkeit von Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer nur bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen zugelassen (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Stand: 1.10.2006, Anm 34 zu § 20). Mit dieser durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 eingefügten Regelung wurde eine Trennungslinie zwischen einem mit dem Abzugsverbot belegten und einem steuerlich zu berücksichtigenden Arbeitszimmer festgelegt (vgl. Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, Stand: 1.7.1999, Rz 104/1 zu § 20, Seite 34).

Die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 hebt Repräsentationsaufwendungen als Kosten für die Lebensführung aus dem Anwendungsbereich der Ziffer 2 heraus und erklärt diese generell für nichtabzugsfähig, soweit es sich nicht um ausschließlich beruflich bedingte Bewirtungskosten handelt, die der Werbung dienen (vgl. Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, Stand: 1.7.1999, Rz 20 zu § 20, Seite 12).

Erweisen sich nun Aufwendungen als überwiegend nicht abzugsfähig im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bis 5 EStG 1988, so ist auf Basis des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 auch der Abzug der auf diese Aufwendungen entfallenden Vorsteuern ausgeschlossen.

Vor diesem Hintergrund gelangt man im Berufungsfall zu folgendem Ergebnis:

*Ausgaben für Miete und Energie:*

In seiner Einnahmen-Ausgaben-Rechnung machte der Bw. unter „MieteA-Gasse.“ und „EnergieA-Gasse.“ zum einen Aufwendungen für die anteilige Benützung von Küche, Bad und WC seiner Wohnung geltend und begründet dies im Wesentlichen damit, dass eine Bewirtung bzw. freundliche Aufnahme erst das besondere Klima für einen Gesangsunterricht schaffe.

Dass die Förderung der beruflichen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen für sich allein noch nicht dazu führt, einen der Lebensführung zuzurechnenden Aufwand steuerlich abzugsfähig zu machen, wurde bereits in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 ausdrücklich normiert. Demnach sind Haushaltaufwendungen oder Aufwendungen für die Lebensführung grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig (siehe VwGH 22.4.1999, 97/15/0137). Dasselbe bringt der Gesetzgeber in § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 aber hinsichtlich Repräsentationsaufwendungen zum Ausdruck (vgl. VwGH 15.07.1998, 93/13/0205). Dementsprechend vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass unter dem Begriff "Repräsentationsaufwendungen" im Zusammenhang mit der eigenen Bedeutung dieses Wortes alle Aufwendungen zu verstehen sind, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen, zu "repräsentieren" (vgl. VwGH 25.4.2001, 99/13/0221 und die dort angeführte weitere Judikatur).

---

Stellen nun Bewirtungskosten Repräsentationsaufwand dar, sind sie in vollem Umfang nicht abzugsfähig. Unter den Begriff Bewirtung fallen dabei nicht nur das Verabreichen von Speisen und Getränken bzw. die dafür aufgewendeten Energiekosten, sondern wohl auch jene für die Benützung von Toiletteanlagen. Nach der Rechtsprechung umfasst eine Bewirtung zudem die Kosten für die Unterkunftsgewährung von Geschäftsfreunden (vgl. VwGH 21.10.1986, 84/14/0054 oder 26.3.2007, 2005/14/0091, sowie Quantschnigg/Schuch, Handbuch zum EStG 1988, Stand: Oktober 1992, Tz 27.1 zu § 20, Seite 778).

Ausnahmen vom Abzugsverbot der Bewirtungsausgaben bestehen nur für den Fall eines damit verbundenen Werbezweckes, wobei unter dem Begriff „Werbung“ im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 im Wesentlichen eine Produkt- oder Leistungsinformation zu verstehen ist (vgl. etwa VwGH 26.9.2000, 94/13/0171 oder 16.10.2002, 98/13/0206). So steht das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dem Betriebsausgabencharakter von Bewirtungskosten dann nicht entgegen, wenn vom Steuerpflichtigen nachgewiesen wird, dass er anlässlich der Bewirtungen jeweils eine auf seine berufliche Tätigkeit bezogene Leistungsinformation geboten hat (siehe VwGH 22.6.2001, 2001/13/0012).

Bewirtungsspesen, die lediglich der Kontaktpflege dienen und damit einen nur werbeähnlichen Aufwand begründen, fallen hingegen sehr wohl unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (vgl. VwGH 26.3.2002, 97/13/0108 oder 16.10.2002, 98/13/0206). Desgleichen zählen insbesondere Bewirtungsspesen, die sich auf die Beherbergung oder Verköstigung von Gästen in der Wohnung des Steuerpflichtigen beziehen, schon wegen der engen Verflechtung mit der eigenen Haushaltsführung zu den nichtabzugsfähigen Repräsentationsaufwendungen (siehe VwGH 12.5.1967, 1527/67 oder Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Stand: 1.10.2006, Anm 55 zu § 20 sowie Quantschnigg/Schuch, Handbuch zum EStG 1988, Stand: Oktober 1992, Tz 27.4 zu § 20, Seite 779).

Im vorliegenden Fall ergaben sich für das Vorliegen einer auf die berufliche Tätigkeit des Bw. bezogenen Produkt- und Leistungsinformation keinerlei Hinweise. Dass die in Rede stehenden Aufwendungen für Teile der Wohnung der Werbung gedient hätten, hat der Bw. auch im Rahmen seiner Ausführungen nicht behauptet. Vielmehr beschränkt sich die für die Abzugsfähigkeit ins Treffen geführte Argumentation ausschließlich darauf, dass erst durch die Bewirtung bzw. die freundliche Aufnahme ein für die Gestaltung des Gesangsunterrichtes besonderes Arbeitsklima geschaffen worden sei.

Dass die Bewirtung der Schaffung einer angenehmen Arbeitsatmosphäre gedient hat und damit der beruflichen Tätigkeit des Bw. förderlich gewesen ist, reicht aber nach der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 noch nicht aus, um die Abzugsfähigkeit der damit verbundenen Aufwendungen zu begründen (vgl. dazu das Erkenntnis des Verwaltungs-

---

gerichtshofes vom 28.11.2001, 2000/13/0145, mit dem der Gerichtshof Bewirtungsspesen zur Schaffung eines angenehmen Gesprächsumfeldes einen repräsentativen Charakter beigemessen hat). Darüber hinaus begründet die Notwendigkeit eines besonderen Arbeitsklimas nicht unbedingt auch den Verzehr von Speisen und Getränken oder die Benützung der im Wohnbereich gelegenen Toiletteanlagen, zumal im Rahmen eines Gesangsunterrichtes ja gerade das Singen im Vordergrund steht.

Im Ergebnis sind daher die Aufwendungen für die anteilige Benützung von Küche, Bad und WC als nichtabzugsfähige Ausgaben nach § 20 Abs. 1 Z 2 bzw. 3 EStG 1988 zu qualifizieren. Auf Basis der Bestimmung des § 12 Abs. 2 Z 2 lit. a UStG 1994 ist weiters der Abzug der auf diese Kosten entfallenden Vorsteuern nicht zulässig.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 2002 war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Anders stellt sich jedoch die Beurteilung der unter dem Titel „Energie- und Mietkosten“ außerdem geltend gemachten Aufwendungen für den vom Bw. als „Arbeitsraum“ bezeichneten Wohnungsteil im Ausmaß von 30 m<sup>2</sup> dar:

Aufwendungen für die Wohnung eines Steuerpflichtigen sind typische Haushaltsausgaben. Wie bereits ausgeführt wurde, zählt nämlich der private Wohnraum zu den Lebensführungs-kosten in Sinne des § 20 Abs. 1 Z 1 bzw. Z 2 lit. a EStG 1988. Der Abzug für Ausgaben im Zusammenhang mir der Privatwohnung kommt daher grundsätzlich nicht in Betracht (vgl. VwGH 17.6.1992, 91/13/0146 oder Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Stand: 1.3.2004, Anm 64 zu § 4). Nur wenn der entsprechende Raum ausschließlich für Erwerbszwecke verwendet wird, sind die darauf entfallenen Kosten Betriebsausgaben (vgl. VwGH 21.7.1993, 91/13/0231).

Für Aufwendungen im Zusammenhang mit einem beruflich benötigten Arbeitszimmer im Wohnbereich gilt in der Regel nichts anderes. Die Besonderheit solcher Aufwendungen besteht allerdings darin, dass sie ungeachtet ihrer ausschließlich beruflichen Verwendung unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 fallen, soweit nicht die im zweiten Satz dieser Bestimmung beschriebenen Ausnahmetatbestände zum Tragen kommen (siehe Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Stand: 1.6.2007, Anm 21 zu § 16). Danach bleibt die Abzugsfähigkeit von Kosten für ein in der Privatwohnung eingerichtetes, häusliches Arbeitszimmer unter der Voraussetzung erhalten, dass es den Mittelpunkt der „gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit“ des Steuerpflichtigen darstellt (vgl. Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, Stand: 1.7.1999, Rz 104/5 zu § 20, Seite 36).

---

Ein Arbeitszimmer liegt dann im Wohnungsverband, wenn es einen Teil der Wohnung des Steuerpflichtigen bildet und über einen gemeinsamen Eingang mit den anderen Wohnräumlichkeiten verfügt (vgl. VwGH 28.11.2000, 99/14/0008; 30.5.2001, 95/13/0292; 3.7.2003, 99/15/0177; 22.1.2004, 2001/14/0004; sowie Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, Stand: 1.7.1999, Rz 104/2 zu § 20, Seite 35). Nicht unter den Begriff Arbeitszimmer fallen im Wohnungsverband gelegene Räume nur dann, wenn sie aufgrund ihrer funktionellen Zweckbestimmung und Ausstattung entsprechend der Verkehrsauffassung von vornherein der Berufssphäre des Steuerpflichtigen zuzurechnen sind, wie dies beispielsweise bei einem schallgeschützten Musikproberaum der Fall ist, wenn aufgrund der beruflichen Tätigkeit die Notwendigkeit für einen derartigen Raum besteht (vgl. Biach, SWK, 27/2003, S 673 sowie Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Stand: 1.10.2006, Anm 39 zu § 20).

Im vorliegenden Berufungsverfahren gehen beide Parteien davon aus, dass das in Rede stehende Zimmer im Wohnungsverband gelegen ist. Auch der Bw. bestreitet letztlich nicht, dass das von ihm als „Arbeitsraum“ bezeichnete Zimmer einen Teil seiner Privatwohnung darstellt und über keinen von der restlichen Wohnung getrennten Eingang verfügt. Ein ausschließlich beruflich genutztes Arbeitszimmer ist schließlich deshalb nicht gegeben, weil nach Ausführungen des Bw. ein spezieller, für den Gesangunterricht eingerichteter und schallgeschützter Raum nicht vorlag. Das einzige Vorbringen des Bw. ging ja dahin, dass der Raum zwecks Erzielung einer entsprechenden Akustik „fast leer“ gewesen sei. Schließlich macht auch der Umstand, dass sich in diesem Raum eine Klavier befunden hat und sich im Zuge der Probeaufführungen bzw. des Gesangunterrichtes „betriebsfremde Personen“ aufgehalten haben, den in Rede stehenden Wohnraum noch nicht zu einer Räumlichkeit, die ihrer funktionalen Zweckbestimmung und Ausstattung zufolge typischerweise von vornherein der Berufssphäre des Bw. zuzuordnen wäre.

An der Beurteilung des in Rede stehenden Wohnungsteiles als häusliches Arbeitszimmer vermag weiters der vom Bw. ins Treffen geführte Einwand der ausschließlich beruflichen Nutzung nichts zu ändern. Das Vorliegen einer ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflichen Verwendung bildet vielmehr die Voraussetzung dafür, um überhaupt von einem Arbeitszimmer im steuerlichen Sinn sprechen zu können (vgl. VwGH 28.11.2000, 99/14/0008; 22.1.2004, 2001/14/0004; 25.10.2006; 2004/15/0148). Darüber hinaus wurde eine private Nutzung von der Amtspartei auch nicht angenommen.

Im Ergebnis ist die Abzugsfähigkeit der auf diesen Raum entfallenden Ausgaben daher nach der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 zu prüfen. Zusätzlich zu den dort normierten Voraussetzungen sind Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer nach den von der Rechtsprechung entwickelten Kriterien weiters nur dann

---

anzuerkennen, wenn ein Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen notwendig ist, der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt und auch entsprechend eingerichtet ist (vgl. VwGH 24.4.2002, 98/13/0193; 7.10.2003, 99/15/0203; 16.12.2003, 2001/15/0197 oder 25.2.2004, 2003/13/0124).

Im vorliegenden Fall hat die Behörde erster Instanz das Vorliegen einer ausschließlich beruflichen Nutzung des Arbeitszimmers sowie einer dementsprechenden Einrichtung nicht in Abrede gestellt. Das Finanzamt hat letztlich weder ihre abweisende Entscheidung darauf gestützt, noch Argumente vorgebracht oder Feststellungen getroffen, die sich gegen eine derartige Nutzung wenden. Darüber hinaus bietet auch die Aktenlage keine Hinweise für eine gegenteilige Annahme:

Zum einen spricht weder die Größe der Wohnung noch die Anzahl der Familienmitglieder gegen eine ausschließlich berufliche Verwendung des betroffenen Raumes. Wie aus der vom Bw. vorgelegten Wohnungsskizze hervorgeht, standen der Familie ungeachtet des in Rede stehenden Arbeitszimmers weitere 5 Räumlichkeiten für den privaten Wohnbereich zur Verfügung. Zudem handelt es sich bei dem vom Bw. beruflich genutzten Zimmer nicht etwa um den einzigen Wohnraum neben Küche und den üblichen sanitären Nebenräumen (vgl. VwGH 17.9.1997, 93/13/0033, weiters 26.11.1997, 95/13/0061).

Dass der Raum ausschließlich als Arbeitszimmer genutzt wird ist nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates durchaus glaubwürdig und widerspricht auch keineswegs der allgemeinen Lebenserfahrung, zumal schon aufgrund der Größe und Aufteilung der Wohnung ersichtlich ist, dass der Bw. über genügend sonstigen Wohnraum verfügte, sodass das Wohnbedürfnis der Familie trotz ausschließlich beruflicher Nutzung nicht erheblich beeinträchtigt wurde.

Darüber hinaus liefert auch die Einrichtung des als Arbeitszimmer genutzten Raumes keinen Anhaltspunkt dafür, an dessen nahezu ausschließlich beruflicher Verwendung zu zweifeln. Den letztlich unwidersprochen gebliebenen Angaben des Bw. zufolge war der gegenständliche Raum bloß mit einem Klavier ausgestattet und ist daher „als fast leer zu bezeichnen“. Dem Zimmer kommt daher aufgrund seiner Ausgestaltung keinesfalls der Charakter eines Wohnraumes zu. Außerdem erweist sich die Verwendung eines Klaviers für die Tätigkeit als Sänger bzw. Gesangslehrer oder Komponist als typisch und auch als glaubwürdig.

Auch das Finanzamt erob im vorliegenden Fall zwar keine Einwendungen gegen das Vorliegen einer ausschließlich beruflichen Nutzung des Arbeitszimmers, verneinte jedoch dessen berufliche Notwendigkeit mit der Begründung, dass der Mittelpunkt der Tätigkeit des Bw. außerhalb des in Rede stehenden Arbeitszimmers gelegen sei.

---

Dieser Auffassung vermag sich der unabhängige Finanzsenat aber bei der gegebenen Sachlage aus folgendem Grund nicht anzuschließen:

Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge stellt das in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 enthaltene Tatbestandsmerkmal des Mittelpunktes der gesamten Tätigkeit nur auf die gesamte Betätigung im Rahmen der konkreten beruflichen Beschäftigung, nicht aber auf die gesamten Erwerbseinkünfte ab (siehe dazu VwGH 18.12.2001, 99/15/0122 oder 24.4.2002, 98/13/0193). Demnach ist jedenfalls dann, wenn eine Einkunftsquelle den Aufwand für das Arbeitszimmer bedingt, die andere aber nicht, der Mittelpunkt im Sinne der genannten Bestimmung nur aus der Sicht der einen Einkunftsquelle zu bestimmen (vgl. VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176; 16.12.2003, 2002/15/0071; 24.6.2004, 2001/15/0052; 25.10.2006; 2004/15/0077). Es genügt also, wenn das Arbeitszimmer für die betreffende Einkunftsquelle den Mittelpunkt darstellt (siehe Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, Stand: 1.7.1999, Rz 104/5 zu § 20, Seite 36).

Wie der Verwaltungsgerichtshof zudem klargestellt hat, ist die Frage, ob ein Arbeitszimmer den Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt, nach dem typischen Berufsbild der Betätigung zu beantworten (vgl. VwGH 24.10.2005, 2001/13/0272 und die dort angeführte weitere Judikatur), wobei für die Beurteilung des Mittelpunktes einer Tätigkeit allein deren materieller Schwerpunkt ausschlaggebend ist (vgl. VwGH 2.6.2004, 2003/13/0166).

Liegt nach dem typischen Berufsbild einer Tätigkeit deren materieller Schwerpunkt zweifellos im Arbeitszimmer, so kommt es nicht mehr darauf an, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht zu mehr als der Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird. Nur bei Tätigkeiten mit nicht eindeutig festlegbarem materiellen Schwerpunkt ist im Zweifel darauf abzustellen, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (vgl. etwa VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176, 2.6.2004, 2003/13/0166, 19.4.2006, 2002/13/0202, 25.10.2006, 2004/15/0148). Für die Beurteilung des Stellenwertes eines Arbeitszimmers ist daher im Ergebnis der materielle Schwerpunkt der beruflichen Betätigung nach deren typischem Ablauf aus Sicht der jeweiligen Einkunftsquelle zu ermitteln.

Im Rahmen dieser einkunftsquellenbezogenen Betrachtung gilt es außerdem zu prüfen, ob mehrere Tätigkeiten als eine einzige Einkunftsquelle oder aber als jeweils eigenständige Einkunftsquellen anzusehen sind und jeweils gesondert beurteilt müssen (siehe Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, Stand: 1.10.2006, Anm 45 zu § 20). Als Schranken, die jeweils für gesonderte Einkünfte sprechen, gelten dabei zumindest die Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 EStG (siehe Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, Stand: 1.7.1999, Rz 104/7 zu § 20, Seite 37). Eine Einkunftsquelle umfasst darüber

---

hinaus alle derselben Einkunftsart zuzuordnenden Tätigkeitsbereiche, die in einem engen sachlichen Wirkungszusammenhang stehen, mögen sie auch als unterschiedliche Leistungen in Erscheinung treten wie es beispielsweise bei einer schriftstellerischen und einer vortragenden Tätigkeit auf demselben Fachgebiet der Fall ist (vgl. erneut Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, Stand: 1.7.1999, Rz 104/7 zu § 20, Seite 37). Eine Einkunftsquelle kann sich daher wiederum aus mehreren, in einem engen sachlichen Wirkungsbereich stehenden Tätigkeiten zusammensetzen.

Im vorliegenden Fall wurde die Abzugsfähigkeit der Betriebskosten für die Benutzung des Arbeitszimmers im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit geltend gemacht, welche im Berufungsjahr folgende Tätigkeiten umfassten:

Zum einen erzielte der Bw. Einnahmen in Höhe von 39.516, 68 € aus seiner Tätigkeit als Sänger im Rahmen von Bühnen- und Konzertauftritten. Außerdem bezog der Bw. Erlöse im Ausmaß von 509,00 € aus der Veranstaltung eines Puppentheaters. Darüber hinaus erhielt der Bw. für die Erteilung eines Gesangsunterrichtes in seiner Privatwohnung Honorare von 1.023,00 €.

Nun liegt es auf der Hand, dass die Beschäftigungen als Sänger und Gesangslehrer auf Grund ihres engen sachlichen Zusammenhangs als eine einzige Einkunftsquelle zu betrachten sind. Nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates stehen diese Arbeitsbereiche des Bw. überdies in einem engen sachlichen Wirkungszusammenhang mit der Tätigkeit als Veranstalter des Puppentheaters. Wie der Bw. glaubhaft dargelegt hat, wurden nämlich ausschließlich aufwendige Puppentheaterspiele zur Aufführung gebracht. So handelte es sich den unbestritten gebliebenen Angaben des Bw. zufolge dabei durchwegs um Inszenierungen von Gesangs- bzw. Musikstücken, die auch zum gesanglichen Repertoire des Bw. zählen. Die vom Bw. im Rahmen seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit ausgeübten Tätigkeiten sind daher in Summe wegen ihres engen sachlichen Zusammenhangs als eine einzige Einkunftsquelle zu betrachten.

Wird ein Arbeitszimmer für mehrere Tätigkeiten genutzt, die als eine einzige Einkunftsquelle zusammenzufassen, jedoch verschiedenen Berufsbildern zuzuordnen sind, so ist im Rahmen dieser einzigen Einkunftsquelle zu untersuchen, welche dieser verschiedenen Tätigkeiten insgesamt den Ausschlag gibt. In diesem Fall ist grundsätzlich anhand der aus den verschiedenen Tätigkeiten erzielten Einnahmen zu prüfen, welche Tätigkeit überwiegt (siehe Herzog, RdW 1999, S 616 oder Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, Stand: 1.7.1999, Rz 104/7 zu § 20, Seite 37).

Aus der obigen Darstellung der vom Bw. im Berufungsjahr erzielten Erlöse geht hervor, dass etwa 2,49 % der Einnahmen aus der Tätigkeit als Gesangslehrer resultieren und circa 1,24 %

---

auf die Erlöse aus dem Puppentheater entfallen, während die für die Bühnen- bzw. Konzertauftritte als Sänger bezogenen Honorare allein 96,27 % der Einnahmen ausmachen. Damit betragen die Erlöse aus den Gesangsauftritten weit mehr als 50 % der Einnahmen. Das Hauptgewicht innerhalb der festgestellten Einkunftsquelle fällt daher mit hinreichender Deutlichkeit auf die Darbietungen als Sänger im Rahmen von Bühnenauftritten.

In seinem Erkenntnis vom 24. Juni 2004, 2001/15/0052, hat der Verwaltungsgerichtshof den Mittelpunkt der Tätigkeit einer Konzertpianistin an jenem Ort angenommen, an dem sie die überwiegende Zeit an ihrem Instrument verbringt, nämlich im Arbeitszimmer. Der Gerichtshof hat in diesem Erkenntnis darauf abgestellt, dass die berufliche Tätigkeit einer Konzertpianistin ein musikalisches Niveau erfordert, welches durch regelmäßige Arbeit am Instrument zu erreichen und zu halten ist. Schließlich hat der Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebracht, dass die damals belangte Behörde insofern die Rechtslage verkannt hat, als sie im Üben und im Proben lediglich Hilfsleistungen gesehen hat, während die Darbietung vor Publikum die "Basis" des Berufes der Beschwerdeführerin darstellte.

In den Erkenntnissen vom 16.3.2005, 2000/14/0150, und vom 21.9.2005, 2001/13/0241, betreffend einen Orchestermusiker bzw. ein Mitglied der Wiener Philharmoniker bekräftigte der Verwaltungsgerichtshof diese Rechtsauffassung insofern, als er das erforderliche Üben eines professionellen Musikers in seine Betrachtung mit einbezog und daher den Mittelpunkt dessen Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer gelegen ansah.

Im VwGH-Erkenntnis vom 23.5.2007, 2006/13/0055, wurde diese Sichtweise auf die Tätigkeit einer Opernsängerin übertragen und unter Bezugnahme auf die bereits angegebene Vorjudikatur ausgeführt, dass die regelmäßig erforderliche und zeitaufwendige Arbeit "an der Stimme" ebenso wie die tägliche intensive und ausdauernde Arbeit am jeweiligen Instrument den Ort, an dem diese Arbeit stattfindet, zum Mittelpunkt der Tätigkeit macht und letztlich dazu führt, dass die Aufwendungen für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer (grundsätzlich) abziehbar sind.

Nichts anderes kann aber nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates für die Beurteilung der Gesangstätigkeit des Bw. gelten:

Sowohl aus der vom Bw. vorgelegten Aufstellung der Diäten 2002 als auch aus der Auflistung des Probenaufwandes 2002 geht hervor, dass der Bw. im Rahmen seiner Haupttätigkeit als Sänger an der Darbietung von Opernaufführungen, Liederabenden und Konzerten in Österreich und im Ausland mitwirkte. Dies konnte anhand der Angaben auf der Homepage des Bw. (E) verifiziert werden. Danach erhielt der Bw. im Berufungsjahr etwa Engagements am Theater1, an der Bühne, am Theater2 und im Rahmen des Theaters3. Demnach gelangten unter anderem Stücke wie „Nacht in Venedig“, „Woyzeck“, „Entführung aus dem Serail“ oder

“Zauberflöte” zur Aufführung. Darüber hinaus zählen zum Repertoire des Bw. Rollen wie die Partie des Herzogs (Nacht in Venedig), des Belmontes (Entführung aus dem Serail) oder des Taminos (Zauberflöte). Bereits anhand der Engagements ist daher zu erkennen, dass sich die Arbeit des Bw. auf einem hohen künstlerischen Niveau bewegt, welches nur durch entsprechendes Arbeiten erhalten und gesteigert werden kann. Es lässt sich daher nicht von der Hand weisen, dass eine solcherart ausgeübte Tätigkeit ein besonders zeitaufwendiges und kontinuierliches Maß an Übung erfordert, um dem Anspruch, den derartige Engagements erfordern, auch genügen zu können.

Bei der gegebenen Sachlage sowie auf Basis der vom Verwaltungsgerichtshof zum Ausdruck gebrachten Sichtweise ist davon auszugehen, dass das im Arbeitszimmer zweifellos zeitintensiv ausgeübte Üben den materiellen Schwerpunkt der Tätigkeit des Bw. als Sänger darstellt. Da weiters die anteiligen Einnahmen aus dieser Beschäftigung mehr als 50 % betragen, stellt das Arbeitszimmer bezogen auf die gesamte Einkunftsquelle den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar.

Dass dem Bw. keine entsprechenden Übungsräume von den jeweiligen Arbeitgebern zur Verfügung gestellt wurden, ist angesichts der verschiedenen Betätigungsfelder des Bw. nahe liegend und wurde von der Behörde auch nicht in Abrede gestellt, weshalb in Anbetracht des regelmäßig zu erbringenden Arbeitsaufwandes im Vorfeld der eigentlichen Auftritte bzw. der Erhaltung und Steigerung des musikalischen Niveaus auch von der beruflichen Notwendigkeit des Arbeitszimmers auszugehen ist.

Von den geltend gemachten Kosten für Miete (2.707,71 €) und Energie (418,73 €) bzw. Vorsteuern von 270,77 € (Miete) und 83,75 € (Energie) und ist der im Verhältnis zur Nutzfläche der gesamten Wohneinheit von 86m<sup>2</sup> auf das Arbeitszimmer von 30m<sup>2</sup> entfallende Anteil von rund 35% anzuerkennen. Die vom Bw. für die Mitbenutzung von Küche, Bad und WC sowie für die ausschließlich berufliche Nutzung des Arbeitszimmers beantragten Aufwendungen sind daher von 41,7% auf 35% zu kürzen. Die abzugsfähigen Kosten stellen sich demnach wie folgt dar:

	Betrag lt. BE	Betrag lt. E+A-Rechnung	Differenzbetrag lt. BE
Miete:	2.272,66 € (35 %)	2.707,71 € (41,7%)	435,05 €
Vorsteuer:	227,26 € (35 %)	270,77 € (41,7%)	43,51 €
Energie:	351,45 € (35 %)	418,73 € (41,7%)	67,28 €
Vorsteuer:	70,29 € (35 %)	83,75 € (41,7%)	13,46 €

*Arbeitskleidung:*

---

Nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung gehören Aufwendungen für die Anschaffung normaler bürgerlicher Kleidung grundsätzlich zu den Kosten der privaten Lebensführung und können nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden (siehe Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, Stand: 1.7.1999, Tz 163 zu § 20, Seite 65, sowie für viele VwGH 18.1.1957, 1419/54 oder 26.4.2007, 2006/14/0036).

Von so genannter bürgerlicher Kleidung ist dann auszugehen, wenn eine Kleidung nach ihrer Art üblicherweise auch privat bzw. außerhalb der beruflichen Tätigkeit getragen wird (vgl. dazu Quantschnigg/Schuch, Handbuch zum EStG 1988, Stand: Oktober 1992, Tz 68 zu § 16, Seite 644 oder VwGH 24.4.1997, 93/15/0069). Dabei ist zu beachten, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Aufwendungen für bürgerliche Kleidung selbst dann nicht abzugsfähig sind, wenn diese tatsächlich ausschließlich während der Berufsausübung getragen wird oder nahezu ausschließlich dafür benötigt wird und es sich nicht um geradezu typische Berufskleidung handelt (vgl. VwGH 17.9.1990, 89/14/0277; 10.9.1998, 96/15/0198; 26.4.2007, 2006/14/0036).

Typische Berufskleidung ist eine solche, die im Wesentlichen nur für die berufliche Verwendung geeignet ist, wie dies etwa bei Schutzkleidung oder einer Art Uniform der Fall ist (vgl. VwGH 21.12.1999, 99/14/0262 oder 26.4.2007, 2006/14/0036). Mit dieser Begrenzung soll der Werbungskostenabzug auf Berufskleidung beschränkt werden, bei der offensichtlich ist, dass sie sich nicht für die private Lebensführung eignet und damit eine Kollision zur privaten Lebensführung und zur privaten Bekleidung von vornherein ausscheidet (siehe VwGH 23.4.2002, 98/14/0219).

Der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zufolge gehören etwa ein Anzug, ein weißes Hemd oder eine Krawatte eines Beamten oder Orchestermitgliedes zur normalen bürgerlichen Kleidung und sind daher nicht abzugsfähig (vgl. dazu Quantschnigg/Schuch, Handbuch zum EStG 1988, Stand: Oktober 1992, Tz 68 zu § 16, Seite 644, und die dort angeführten, bezughabenden Judikaturbeispiele).

Solcherart stellen aber auch die vom Bw. als „Seidenjaket für Konzertauftritte“ und „Halsbinde für Konzertauftritte“ bezeichneten, auf den bezughabenden Rechnungen jedoch als „Hosenanzug“ und „Krawatte“ ausgewiesenen Kleidungsstücke zweifellos bürgerliche Kleidung im Sinne der obigen Ausführungen dar, die ihrer Art nach privat genutzt werden kann.

Nichts anderes kann für die vom Bw. als Bühnenschuhe verwendeten Sandalen gelten. Dass der Bw. die Sandalen während der Proben als Schutz vor möglichen Erkrankungen getragen hat, ändert nichts an dem Umstand, dass es sich dabei um Schuhwerk handelt, das im Fachhandel üblicherweise zur privaten Nutzung erworben wird. Entscheidend ist, dass sich die vom Beschwerdeführer beruflich verwendete Bekleidung ihrer objektiven Beschaffenheit nach

unstrittig nicht von solcher Bekleidung unterscheiden lässt, wie sie üblicherweise im Rahmen der privaten Lebensführung Verwendung findet (siehe VwGH 23.4.2002, 98/14/0219). Dass die Sandalen bei den Proben zur Vermeidung möglicher Gefahren zum Einsatz kommen, verleiht ihnen noch nicht den Charakter einer typischen Arbeitsschutzkleidung, deren Funktion der Schutz gegenüber speziellen Gefahren einer bestimmten beruflichen Tätigkeit ist. Darüber hinaus stellte der Bw. hinsichtlich der im Vorigen angesprochenen Kleidungsstücke im Schreiben vom 21. Oktober 2005 selbst klar, dass kein tatsächlicher Beweis für die Unmöglichkeit einer privaten Nutzung erbracht werden kann.

Auch bei den Ausgaben für die „Bühnenunterwäsche“ besteht kein Zweifel darüber, dass es sich hierbei um Aufwendungen handelt, die im allgemeinen und losgelöst von der hier erfolgten Verwendung der Privatsphäre zugeordnet werden. Dass dem nicht so wäre, vermochte der Bw. nicht aufzuzeigen. Schließlich war es ihm laut Vorhaltsbeantwortung vom 21. Oktober 2005 nicht möglich, allgemein zu beurteilen, inwieweit es sich dabei um „normale Unterwäsche“ handelt. Dem Umstand, dass der Bw. die Unterbekleidung tatsächlich nie privat getragen hat, kommt dabei insofern keine Relevanz zu, als Kosten für Kleidung mit potentieller privater Nutzbarkeit auch im Fall einer praktisch rein beruflichen Verwendung nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden können (vgl. VwGH 26.11.1997, 95/13/0061 oder 10.9.1998, 96/15/0198).

Selbst wenn daher der Bw. anschaulich aufgezeigt hat, dass es sich bei der in Rede stehenden Unterwäsche um Dessous handelt, die im Rahmen konkret bezeichneter und zeitgenössisch inszenierter Aufführungen getragen worden sind, kann dieser Umstand nicht dazu führen, den dafür getätigten Aufwand als abzugsfähig zu betrachten.

Vor dem Hintergrund der obigen Ausführungen sind daher die vom Bw. als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen für den Kauf des Hosenanzuges (399,92 €), der Krawatte (91,67 €), der Sandalen (70,83 €) und der Dessous (115,08 €) ungeachtet der vom unabhängigen Finanzsenat nicht in Zweifel gezogenen beruflichen Verwendung den Kosten für die Lebensführung zuzuordnen und somit gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Des weiteren sind die auf Basis der Rechnungen für Anzug, Krawatte, Sandalen und Dessous geltend gemachten Vorsteuern von 79,98 € (Anzug), 18,33 € (Krawatte), 14,17 € (Sandalen) und 23,02 € (Dessous) nicht zum Abzug zuzulassen.

Anders ist hingegen die Frage der Aufwendungen für das Bühnencape zu beurteilen. Zufolge Lehre und Rechtsprechung sind Aufwendungen für bürgerliche Kleidung nämlich dann abzugsfähig, wenn eine private Nutzung nachweislich ausgeschlossen ist (siehe Doralt,

---

Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Band II, Stand: 1.1.2005, Tz 220 zu § 16, Seite 114, und die dort angeführte Rechtsprechung).

So wurde vom Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 10.9.1998, 96/15/0198, zur Damenbekleidung eines männlichen Schauspielers festgehalten, dass ein für solche Kleidungsstücke getätigter Aufwand ungeachtet des Charakters als „bürgerliche Kleidung“ mangels tatsächlicher privater Nutzbarkeit durch den Steuerpflichtigen steuerlich zu berücksichtigen ist.

Im vorliegenden Fall hat der Bw. die berufliche Veranlassung der Aufwendungen für das Bühnencape hinreichend dargetan. Insbesondere vermochte der Bw. glaubhaft darzulegen, dass der in Rede stehende Mantel als Bühnenkleidung verwendet wurde bzw. im Rahmen seiner Auftritte in dem Stück „Nacht in Venedig“ das Kostüm des Bw. darstellte. Außerdem konnte der Bw. nachvollziehbar erläutern, dass es sich bei dem gegenständlichen Bühnencape ursprünglich um einen Damenmantel gehandelt hat, der vom Kostümbildner zu einem Cape umgearbeitet worden und nach den Aufführungen an den Fundus der „Bühne“ übergegangen ist. Die Ausführungen des Bw. wurden zudem durch Vorlage der bezughabenden Rechnung untermauert. Schließlich geht bereits aus der angeführten Firmenbezeichnung des Rechnungsausstellers (Don Gil Donna) hervor, dass der gegenständliche Mantel in einem Damenbekleidungsgeschäft gekauft worden ist.

Gerade im Hinblick auf Damenkleider liegt aber deren ausschließliche Verwendung im Rahmen der Tätigkeit des Bw. als Opernsänger und Bühnendarsteller auf der Hand, während eine private Benutzung durch ihn geradezu ausgeschlossen erscheint (vgl. dazu erneut VwGH 10.9.1998, 96/15/0198).

Die für das Bühnencape geltend gemachten Aufwendungen von 482,50 € stellen daher abzugsfähige Betriebsausgaben dar. Weiters sind die auf die Aufwendungen für das Cape entfallenden Vorsteuern in Höhe von 96,50 € anzuerkennen.

*Diäten:*

Im Wege der Berufungsvorentscheidung wurde das vom Bw. jeweils in Höhe von 35,3 € beanspruchte Taggeld F für den Zeitraum von 5 Tagen nicht anerkannt und ein Betrag von 44,50 € (5 x 8,9 €) nicht als Betriebsausgaben zum Abzug zugelassen.

Die von der Abgabenbehörde erster Instanz erfolgte Kürzung der Diäten wurde vom Bw. nicht beanstandet.

In der Berufungsentscheidung wird die vom Finanzamt erfolgte Nichtanerkennung der Auslandsdiäten durch Abzug des Differenzbetrages zwischen dem Inlandstagsatz und dem höheren Auslandstagsatz (5 x 8,9 € = 44,5 €) berücksichtigt.

Im Ergebnis ist daher eine Kürzung der geltend gemachten Diätkosten wie folgt vorzunehmen:

	<b>2002</b>
Diätkosten lt. E+A-Rechnung:	4.841,90 €
Abzügl. 5 x Differenz zwischen Auslandsdiäten (35,3€) u. Taggeld/Inland (26,4€)	- 44,50 €
<b>Summe der abzugsfähigen Diäten</b>	<b>4.797,40 €</b>

#### *Ausgaben für Fortbildung*

Die in der Einkommensteuererklärung für 2002 bzw. im angefochtenen Bescheid doppelt berücksichtigte Zahlung wird im Zuge der Berufungsentscheidung wie folgt korrigiert:

	<b>2002</b>
Fortbildungsausgaben lt. Erklärung:	1.800,00 €
Abzügl. doppelt erfasster Betrag:	- 150,00 €
<b>Fortbildungsausgaben lt. BE:</b>	<b>1.650,00 €</b>

#### *Ermittlung der Bemessungsgrundlagen betreffend Einkommensteuer und Umsatzsteuer für das Jahr 2002:*

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit werden wie folgt angesetzt:

	<b>2002</b>
Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. angef. Bescheid	5.103,91 €
Abzügl. Betriebsausgaben für Miete lt. BE	- 2.272,66 €
Abzügl. Betriebsausgaben für Energie lt. BE	- 351,45 €
Abzügl. Aufwendungen für Bühnencape	- 482,50 €
Zuzügl. nichtabzugsfähige Diätgelder lt. BE	+ 44,50 €
Zuzügl. doppelte Fortbildung	+ 150,00 €
<b>Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. BE</b>	<b>2.191,80 €</b>

Die abziehbare Vorsteuer für das Jahr 2002 wird wie folgt berechnet:

	<b>2002</b>
Gesamtbetrag der Vorsteuern lt. Erklärung	2.478,70 €
Abzügl. Differenzbetrag an Vorsteuern für Miete	- 43,51 €
Abzügl. Differenzbetrag an Vorsteuern für Energie	- 13,46 €
Abzügl. Vorsteuern für Seidenjackett	- 79,98 €

abzügl. Vorsteuern für Halsbinde	- 18,33 €
abzügl. Vorsteuern für Sandalen	- 14,17 €
Abzügl. Vorsteuern für Bühnenunterwäsche	- 23,02 €
<b>Gesamtbetrag der Vorsteuern lt. BE:</b>	<b>2.286,23 €</b>

Die Besteuerungsgrundlagen und die Höhe der Umsatzsteuer für das Jahr 2002 werden daher wie folgt ermittelt:

	<b>Veranlagungszeitraum 2002</b>
Steuerpflichtige Umsätze gesamt lt. Erkl.	41.048,68 €
Umsatzsteuer 10 %	4.104,87 €
Gesamtbetrag der Vorsteuern lt. BE	- 2.286,23 €
<b>Zahllast</b>	<b>+ 1.818,64 €</b>

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 24. Juni 2008