

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. W in der Beschwerdesache der Fr. Bf., Gde X, G-Straße-xx, vertreten durch die XYZ GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, Ge Y, S-Straße-yy, gegen den Bescheid des Finanzamtes Y, Ge Y, H-Straße-zz, vom 7. April 2017 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2015 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Die Einkommensteuer für das Jahr 2015 wird festgesetzt mit:		5.445,00 €
Das Einkommen im Jahr 2015 beträgt:		35.578,80 €
Berechnung der Einkommensteuer:		
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	19.685,63 €	35.638,80 €
ML	15.108,99 €	
MF	4.427,38 €	
Einkünfte ohne inländischen Steuerabzug	0,00 €	
Pendlerpauschale laut Lohnzettel	- 696,00 €	
Pendlerpauschale laut Veranlagung	- 2.887,20 €	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte		
Gesamtbetrag der Einkünfte		35.638,80 €
Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):		- 60,00 €
Pauschbetrag für Sonderausgaben		
Einkommen		35.578,80 €
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (35.578,80 - 25.000,00) x 15.125,00 / 35.000,00 + 5.110,00		9.681,55 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		9.681,55 €
Verkehrsabsetzbetrag		- 291,00 €
Pendlereuro		- 72,00 €

Grenzgängerabsetzbetrag	- 54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	9.264,55 €
Die Steuer für die sonstigen Bezüge beträgt:	0,00 €
0% für die ersten 620,00	355,94 €
6% für die restlichen 5.932,39	
Einkommensteuer	9.620,49 €
Ausländische Steuer	- 55,34 €
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	- 4.119,85 €
Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988	- 0,30 €
Festgesetzte Einkommensteuer	5.445,00 €

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (in der Folge kurz: Bf.) bezog im Beschwerdejahr als Musiklehrerin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Im Rahmen ihrer elektronisch eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2015 beantragte sie ua. die Berücksichtigung von Aufwendungen für Arbeitsmittel iHv 3.789,23 €, von Fortbildungs-, Ausbildung- und Umschulungskosten iHv 1.007,85 € und von sonstigen Aufwendungen iHv 1.234,41 € (gesamt 6.031,49 €) als Werbungskosten.

Im Zuge eines abgabenbehördlichen Vorhalteverfahrens (vgl. entsprechendes Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 19.12.2016, wonach die Bf. ersucht wurde, die oben dargestellten Aufwendungen belegmäßig und anhand einer detaillierten Aufstellung nachzuweisen und bekanntzugeben, in welchem Zusammenhang diese Aufwendungen mit ihrer beruflichen Tätigkeit stünden und ob sie etwaige Ersätze bekommen habe) legte die Bf. entsprechende Aufstellungen [Aufwendungen in Zusammenhang mit "Weiterbildungen und Versicherung 2015" iHv 1.007,85 €; "Abschreibungen" (AfA iHv 1.107,83 €; Arbeitszimmerkosten iHv 1.234,41 €); sonstige "Werbungskosten 2015" iHv 2.681,40 €] samt Belege (diverse Rechnungen, Bestätigungen) vor.

Mit Bescheid vom 7. April 2017 wurde die Bf. zur Einkommensteuer für das Jahr 2015 veranlagt; dabei anerkannte die Abgabenbehörde Aufwendungen iHv 2.104,42 € (statt 6.031,49 €) als Werbungskosten und führte dazu Folgendes begründend aus:

*""Laut Ihrer Aufstellung wurde das Klavier bereits am 19.12.2002 gekauft, zu diesem Zeitpunkt besuchten Sie noch das Sch des AB Y. Eine rein berufliche Verwendung ist daher schon auf Grund des Anschaffungszeitpunktes ausgeschlossen. Die Absicht, das Klavier in Zukunft praktisch ausschließlich für berufliche Zwecke zu verwenden, ist nicht belegt.*

*Gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.*

*Aufwendungen oder Ausgaben der Lebensführung können jedoch, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung einer Person mit sich bringen und zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit beiträgt gem. § 20 Abs. 1 EStG 1988 nicht in Abzug gebracht werden.*

*Der Kauf einer Kamera steht keinesfalls im Zusammenhang mit dem Erwerb, der Sicherung und der Erhaltung der Einnahmen.*

*Aufwendungen für "Arbeitsessen" sind nur mit ausschließlichem oder weitaus überwiegendem Werbecharakter und auch dann nur zur Hälfte absetzbar.*

*Von den geltend gemachten Werbungskosten für Telefon (Handy) u. dgl. wurden Privatanteile iHv 75% ausgeschieden, da laut Erfahrung des täglichen Lebens ein Mobiltelefon wesentlich mehr als nur 50% privat genutzt wird.""*

Mit Schreiben vom 8. Mai 2017 erhob die steuerliche Vertretung der Bf. in deren Auftrag gegen diesen Einkommensteuerbescheid 2015 Beschwerde; dabei wandte sie sich gegen die Nichtberücksichtigung von Werbungskosten, die in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2015 geltend wurden, beantragte im Konkreten den Werbungskostenabzug hinsichtlich der AfA 2015 für das Klavier iHv 720,74 €, der AfA 2015 für die Anschaffung der Digitalkamera iHv 270,60 €, von Arbeitsessen iHv 192,81 €, der Telefonkosten mit einem Privatanteil von 50%, somit von 343,23 €, der Ausgaben für das Arbeitszimmer iHv 1.234,41 €, der Fachliteratur iHv 1.184,26 € sowie der sonstigen Werbungskosten iHv 1.742,37 € und gab zu den einzelnen Punkten Folgendes an:

#### ***""1. Absetzung für Abnutzung Klavier***

*Das Klavier wurde im Dezember 2002 von unserer Klientin erworben. Zu diesem Zeitpunkt war Fr. Bf. nicht nur Schülerin des Sch des AB in Y, sondern auch als Studierende am LK tätig. Weiters ist Fr. Bf. bereits seit dem Jahr 2001 an der MW/D als Musikschullehrerin im Unterrichtsfach Klavier und Orgel tätig, daher auch bereits zum Zeitpunkt des Erwerbes des Klaviers.*

*Die Anschaffung des Klaviers steht daher objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit und dient subjektiv der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Der Anteil der nicht beruflichen Verwendung des Klaviers wurde wie in den vergangenen Jahren mit einem Privatanteil von 20% berücksichtigt. Die jährliche Absetzung für Abnutzung des Klaviers stellt daher sehr wohl Werbungskosten iSd § 16 EStG dar.*

#### ***2. Anschaffung einer Digitalkamera***

*Die Absetzung für Abnutzung einer Digitalkamera wurde lt. Begründung zum Einkommensteuerbescheid 2015 mit Hinweis auf § 20 Abs. 1 EStG nicht als Werbungskosten berücksichtigt.*

*Die zitierte Bestimmung enthält als wesentliche Aussage ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen. Dem liegt insofern der Gedanke der Steuergerechtigkeit zugrunde, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann (UVS RV-0526-F/08).*

*Die gegenständliche Digitalkamera wird aber von der Klientin fast ausschließlich beruflich verwendet. Musiklehrer verwenden Kameras als modernes pädagogisches Mittel. Durch Aufnahmen in Bild und Ton in der Musikausbildung ist für Schüler der Lernfortschritt über mehrere Monate bzw. Jahre erkennbar und aufzeigbar. In den Musikschulen ist diese Unterrichtsmethode im Lehrplan enthalten. Die Anschaffung der Digitalkamera war daher aus beruflichen Gründen erforderlich um die Lernziele der Musikschule zu erreichen. Die auf die Laufzeit der Nutzungsdauer verteilten Anschaffungskosten sind daher als Werbungskosten zu berücksichtigen.*

### **3. Aufwendungen für "Arbeitsessen"**

*Bei den inländischen Arbeitgebern unserer Klientin (ML, MF) handelt es sich um sog. Wandermusikschulen, d.h. der Unterricht findet nicht an einem bestimmten Ort statt, sondern je nach Schüler an einem anderen Standort. Diese Standorte können sowohl Unterrichtsräume in (Musik-)Schulen als auch Turnsäle in kleineren Gemeinden sein. Weiters steht bei diesen Wandermusikschulen den Lehrkräften kein Lehrerzimmer zur Verfügung, die Vorbereitungen und Nacharbeiten erfolgen zu Hause, die Besprechungen mit Schülern und Eltern sowie mit anderen Lehrkräften erfolgt in Gastlokalen.*

*Diese Aufwendungen stehen daher jedenfalls überwiegend im Zusammenhang mit Werbecharakter, da diese Besprechungen mit Schülern und Eltern den Zweck haben, neue Schüler zu werben. Auch die Besprechungen mit Lehrkräften haben Werbecharakter, um den Musikschulbetrieb zu koordinieren.*

*Auch im Zusammenhang mit dem ausländischen Arbeitgeber (Männerchor ABC DEF) gibt es für unsere Klientin keine Möglichkeit, Räumlichkeiten für Vorbereitung oder Besprechungen vor Ort zu benützen. Die Hälfte dieser Kosten stellen daher jedenfalls Werbungskosten dar.*

### **4. Privatanteil Telefonkosten**

*In den Vorjahren und auch im gegenständlichen Veranlagungsjahr wurde bei den Telefonkosten ein Privatanteil von 50% im Hinblick auf die ständige Rechtsprechung des VwGH (VwGH 29.6.1995, 93/15/0104), wonach bei einem Haushalt mit vier Personen die Werbungskosten mit 25% nicht nur dem Grunde nach berechtigt, sondern auch schlüssig erscheinen und den Erfahrungen des täglichen Lebens entsprechen, berücksichtigt. In den Einkommensteuerbescheiden der vorangegangenen Jahre wurde diesem Privatanteil antragsgemäß entsprochen. Wieso jetzt bei einer Person die Werbungskosten mit 25% als*

*"Erfahrung des täglichen Lebens" angesehen werden, ist im Hinblick auf die herrschende Rechtsprechung nicht nachvollziehbar.*

## **5. Arbeitszimmer**

*Da es sich bei den inländischen Arbeitgebern um sog. Wandermusikschulen (siehe Ausführungen zu Punkt 3.) handelt, stehen unserer Klientin für die Vorbereitung und Nachbereitung zum Unterricht keine Räumlichkeiten (Lehrerzimmer), auch nicht temporär, zur Verfügung. Für diese Arbeiten sind auch die entsprechenden Instrumente erforderlich, somit ist auch ein "Ausweichen" in andere Räumlichkeiten nicht möglich.*

*Aus diesem Grunde ist ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband unserer Klientin unbedingt erforderlich. Da die Vorbereitung und auch die Nachbearbeitung in zeitlicher Hinsicht jedenfalls mehr als die Hälfte der Tätigkeit ausmachen, ist von einem Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des im Wohnungsverband gelegenen Arbeitszimmers auszugehen. Dieses Zimmer wird aufgrund seines Verhältnisses von Nutzfläche und Größe der Instrumente (Klavier) fast ausschließlich für berufliche Zwecke verwendet. Die anteiligen Aufwendungen für das Arbeitszimmer im Wohnungsverband stellen daher Werbungskosten dar.*

## **6. Fachliteratur**

*Da für die Musiklehrer kein Lehrerzimmer für Vor- und Nachbereitungen auf den Unterricht zur Verfügung stehen, gibt es auch keine Möglichkeit, auf Fachliteratur zuzugreifen. Noten, Fachliteratur und Unterrichtsmaterialien werden daher von den Lehrern selbst angeschafft. Bei den gegenständlichen beantragten Ausgaben für Fachliteratur handelt es sich um Noten, Unterrichtsmaterialien und Fachliteratur für (Musik-)Pädagogen. Da es sich bei dieser Fachliteratur um berufsspezifische Schriften handelt, stellen diese Werbungskosten iSd § 16 EStG dar."*

Mit Einkommensteuerbescheid 2015 (Beschwerdevorentscheidung gem.

§ 262 BAO) vom 9. Oktober 2017 änderte das Finanzamt den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2015 vom 7. April 2017 insofern zu Ungunsten der Bf. ab, als es - neben dem unstrittig gewährten Pendlerpauschale - nurmehr Werbungskosten iHv 1.836,64 € berücksichtigt; begründend führte es dazu Nachstehendes aus:

*"In Ihrer Beschwerde beantragen Sie die Absetzung für Abnutzung für das Klavier, die Anschaffungskosten einer Digitalkamera, die Aufwendungen für "Arbeitsessen", Telefonkosten in Höhe von 50% der angefallenen Kosten, die Aufwendungen für ein Arbeitszimmer und die Kosten für Fachliteratur.*

*Dazu Folgendes:*

### **Klavier:**

*Da die Anschaffungskosten für das Klavier nicht nachgewiesen wurden, konnten dementsprechend auch keine Werbungskosten (AfA) berücksichtigt werden.*

### **Digitalkamera:**

*Werbungskosten eines Dienstnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv in Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder*

den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und wenn sie nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen.

Eine Aufspaltung in einen beruflichen und einen privaten Teil ist auch im Schätzungswege nicht zulässig. Ein Werbungskostenabzug kommt ausnahmsweise dann in Betracht, wenn eine eindeutige, klar nachvollziehbare Trennung zwischen der privaten Veranlassung der Anschaffung einerseits und der beruflichen Veranlassung andererseits gegeben und die berufliche Veranlassung nicht bloß völlig untergeordnet ist.

Eine solche Trennbarkeit liegt aber nicht vor, wenn mangels klarer Quantifizierbarkeit der einzelnen Veranlassungskomponenten ein objektiv überprüfbarer Aufteilungsmaßstab nicht besteht und damit ein entsprechendes Vorbringen des Steuerpflichtigen keiner Nachprüfung zugänglich ist.

Auch stehen die Aufnahmen der Schüler in keinem direkten Zusammenhang mit der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Somit fallen die Kosten für die Digitalkamera grundsätzlich unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988.

#### **Arbeitsessen:**

Die Aufwendungen für "Arbeitsessen" mit ausschließlichen oder weitaus überwiegendem Werbecharakter im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sind grundsätzlich sowohl hinsichtlich der Bewirteten als auch hinsichtlich der eigenen Konsumationen zur Hälfte absetzbar.

Unter dem Begriff "Werbung" im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 ist im Wesentlichen nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine Produkt- oder Leistungsinformation zu verstehen (VwGH 16.10.2002, 98/13/0206, 26.9.2000, 94/13/0171 und 2.8.2000, 94/13/0259). Das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 darf dem geltend gemachten Betriebsausgabencharakter von Bewirtungskosten dann nicht entgegengehalten werden, wenn vom Steuerpflichtigen nachgewiesen wird, dass er anlässlich der Bewirtungen jeweils eine auf seine berufliche Tätigkeit bezogene Leistungsinformation geboten hat. Dabei ist es erforderlich, das Zutreffen dieser Voraussetzungen für jede einzelne Ausgabe nachzuweisen. Glaubhaftmachung im Sinne des § 138 Abs. 1 BAO reicht hingegen nicht (VwGH 3.5.2000, 98/13/0198; 26.9.2000, 94/13/0262; 29.11.2000, 95/13/0026). Die Beweislast liegt beim Steuerpflichtigen, der den Aufwand geltend macht. Erforderlich ist hierbei die Darlegung, welches konkrete Rechtsgeschäft im Rahmen der Bewirtung zu welchem Zeitpunkt tatsächlich abgeschlossen wurde bzw. welches konkrete Rechtsgeschäft im Einzelfall ernsthaft angestrebt wurde.

Die Leistungsinformation erfolgt in Ihrem Fall jedoch von den jeweiligen Musikschulen über offizielle Homepages. Darüber hinaus ist zu erwähnen, dass der Andrang von Schülern an den jeweiligen Musikschulen sehr groß ist und Werbung von Musiklehrern weder honoriert wird noch die Zuteilung eventuell geworbener Schüler an den werbenden Musiklehrer gewährleistet ist. Auch fallen die Kosten der Bewirtung nicht mit neuen zukünftigen Schülern, sondern mit Schülern und deren Eltern, welche bereits den Musikunterricht bei Ihnen besuchen, an. Während den oben

*angeführten Bewirtungsspesen der Werbezweck nicht abgesprochen werden kann, fallen Bewirtungsspesen, die lediglich der Kontaktpflege dienen und damit einen nur werbeähnlichen Aufwand begründen, unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988.*

**Telefonkosten:**

*Mangels beweiskräftiger Unterlagen über die Zahl und Dauer der beruflichen Gespräche (solche wurden im Zuge der Beschwerde nicht vorgelegt!) und mangels einer auf Grund dieser Nachweise ermittelten Aufstellung von anteilig beruflich und anteilig privat geführten Telefonaten, wurde der beruflich veranlasste Anteil an den gesamten Telefonkosten nach den Erfahrungen des täglichen Lebens, wie bereits im Erstbescheid begründet, in Höhe von 25% der gesamten Kosten, das sind 171,62 €, ermittelt.*

**Arbeitszimmer:**

*Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für die Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht als Werbungskosten 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. Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne der vorstehend genannten Gesetzesstelle darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, somit nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen.*

*Der VwGH hat in seinem richtungsweisenden Erkenntnis vom 20.1.1999, 98/13/0132, judiziert, dass der Mittelpunkt der Lehrtätigkeit nach der Verkehrsauffassung jener Ort ist, an welchem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt, während dem Setzen von Vorbereitungshandlungen unabhängig vom Ort des Tätigwerdens keine ertragsteuerliche Relevanz zukommt.*

*Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen. Im Zweifel wird darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benützt wird (VwGH 2.6.2004, 2003/13/0166).*

*Das materielle Schergewicht Ihrer Tätigkeit als Musiklehrerin liegt in der Weitergabe Ihres Wissens und Könnens an die Schüler in den von Ihnen angeführten unterschiedlichen Räumlichkeiten. Auch wenn Sie für die Lehrtätigkeit eine Vorbereitungszeit sowie Zeit für berufsbezogene Tätigkeiten, wie Üben, Erstellen von Lehr- und Prüfungsmaterialien, benötigen, so stellt die Ausübung der Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der Lehrtätigkeit, also die unmittelbare Vermittlung von Wissen und Können an die Schüler, dar.*

*Daher ist es nicht ausschlaggebend, ob es sich um eine Wanderschule oder herkömmliche Musikschule mit festem Sitz handelt.*

*Die beantragten Aufwendungen hinsichtlich des Arbeitszimmers sind folglich nicht als Werbungskosten anzuerkennen.*

**Weiterbildungskosten:**

*Die beantragten Weiterbildungskosten waren noch um die Versicherungsbeiträge, um die Kosten für das Geschäftsessen und den der privaten Lebensführung zuzuordnenden Kosten für den Besuch des Konzertes PS (Z) zu kürzen."*

In der Folge beantragte die steuerliche Vertretung der Bf. in deren Namen mit Schriftsatz vom 23. Oktober 2017, die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorzulegen und die geltend gemachten Werbungskosten zu berücksichtigen. In Ergänzung zum Beschwerdevorbringen führte die steuerliche Vertretung unter Vorlage eines Fotos (Klavier) noch Nachstehendes (wörtlich) aus:

*"Zum Punkt **Arbeitsessen** möchten wir festhalten, dass Frau Bf. zwar Anstellungsverträge mit diversen Musikschulbetreibern hat, ihr Einkommen aber von der Anzahl der tatsächlichen Anmeldungen abhängig ist. Die Verträge sind dementsprechend nicht mit Lehrstunden gesichert. Insoweit sind die Kosten für Arbeitsessen zukunftsgerichtet und dienen der Werbung, weil Frau Bf. schon bestehende Schüler auch in Zukunft betreuen und dadurch auch zusätzliche Schüler erhalten will (zB Mundpropaganda, weitere Familienmitglieder bestehender Schüler).*

*Zum Punkt **Arbeitszimmer** möchten wir vorbringen, dass Frau Bf. in keiner der Schulen, für die sie tätig ist, einen Arbeitsplatz zur Verfügung hat, an dem Sie ihre Unterrichtstätigkeit vor- und nachbereiten kann. Sie ist deshalb auf die Nutzung des Arbeitszimmers zuhause angewiesen.*

*Zum Punkt **Klavier** möchten wir festhalten, dass Frau Bf. dieses schon im Jahr 2002 angeschafft hat, das Finanzamt schon früher regelmäßig Belege angefordert hat und die Rechnung über die Anschaffung auch schon vorgelegt wurde. Die Feststellung 2017, dass die Anschaffungskosten im Jahr 2002 nicht nachgewiesen wurden, ist falsch. Der Nachweis erfolgte schon in den ersten Jahren nach der Anschaffung. Zum Nachweis, dass das Klavier immer noch existiert, legen wir ein Foto des Klaviers bei.*

*Bei den beantragten Werbungskosten für den Besuch des **Konzertes PS (Z)** handelt es sich um einen Konzertbesuch mit einem Mitglied des Männerchores DEF. Für Chöre ist es schwierig, aktuelle Arrangements zu finden. Neben der Internetrecherche ist der Besuch von Veranstaltungen die einzige Möglichkeit, am Laufenden zu bleiben."*

Mit Vorlagebericht vom 8. November 2017 legte das Finanzamt schließlich - wie der Bf. mitgeteilt wurde - die in Rede stehende Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Dabei gab die Abgabenbehörde folgende Stellungnahme ab:

*"Werbungskosten gem. § 16 EStG iZm der Anschaffung des Klaviers:*

*Im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung ist die Abgabenbehörde noch davon ausgegangen, dass mangels eines Nachweises der Anschaffungskosten die Berücksichtigung von Werbungskosten (im Wege einer AfA) nicht erfolgen könne. Im Vorlageantrag wird insbesondere vorgebracht, dass diese Annahme nicht richtig sei, vielmehr seien die Frage der Nutzung des Klaviers als Arbeitsmittel und der Nachweis dessen Anschaffungskosten schon in den Vorjahren erfolgt. Ein Studium der Aktenlage durch die Abgabenbehörde hat ergeben, dass diesen Ausführungen Berechtigung zukommt. Die Abgabenbehörde geht davon aus, dass das Klavier (wie schon in den*



Vorjahren) als Arbeitsmittel Verwendung fand und die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 7 EStG (mit dem Verweis auf die Bestimmungen der Z 8 par. cit.) greifen. Eine Absetzung für Abnutzung iSd genannten Bestimmung bzw. im beantragten Ausmaß ist also zu berücksichtigen.

Im Übrigen wird auf die Ausführungen der Beschwerdeverentscheidung verwiesen."

### ***Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat über die Beschwerde erwogen:***

Nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen Werbungskosten. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen. Werbungskosten eines Dienstnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben

- objektiv in Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und
- nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften ua. nicht abgezogen werden:

- Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.
- Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.
- Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben.

Die genannte Bestimmung enthält im Wesentlichen ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführt und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (vgl. zB VwGH 27.3.2002, 2002/13/0035).

Der Abgabepflichtige, der Aufwendungen als Werbungskosten berücksichtigt wissen will, hat das Vorliegen dieser Aufwendungen grundsätzlich entsprechend nachzuweisen. Er hat dem Finanzamt über Verlangen die geltend gemachten Werbungskosten nachzuweisen oder, wenn dies nicht zumutbar ist, wenigstens glaubhaft zu machen.

Im Hinblick auf die von der Bf. als Werbungskosten geltend gemachten (strittigen) Aufwendungen bzw. Ausgaben ergibt sich nunmehr Folgendes:

### **1. Kosten für Arbeitsmittel:**

Nach § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind grundsätzlich auch Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung) Werbungskosten.

Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, stellen aber grundsätzlich keine Werbungskosten dar (*Aufteilungsverbot*). Dies gilt insbesondere für Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern, die typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen. Eine Aufspaltung in einen beruflichen und einen privaten Teil ist auch im Schätzungswege nicht zulässig. Ein Werbungskostenabzug kommt ausnahmsweise dann in Betracht, wenn feststeht, dass solche Aufwendungen ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sind. Ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich beruflich verwendet wird ein Wirtschaftsgut nach Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 11 zu § 20 EStG 1988, wenn es zu mindestens 90% beruflich verwendet wird. Entsprechend einer Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Februar 1983, 82/14/0135, dürfte auch eine 80%ige berufliche Nutzung ausreichen (vgl. dazu auch Doralt/Kofler, EStG<sup>11</sup>, § 20 Tz 163 unter "Haushaltsgeräte").

Wer typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten geltend macht, hat im Hinblick auf die Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass sie - entgegen allgemeiner Lebenserfahrung - (nahezu) ausschließlich die betriebliche/berufliche Sphäre betreffen.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage zu prüfen ist, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, bei denen ein Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften aber nicht auszuschließen ist, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen bzw. *objektiv nachvollziehbar* im beruflichen Interesse getätigt werden. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung. Der Umstand, dass Aufwendungen einer beruflichen Tätigkeit förderlich sein können, reicht für die Abziehbarkeit der Kosten jedenfalls nicht aus. Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt (vgl. Jakom/Vock EStG, 2017, § 20 Rz 18, und die dort zitierte VwGH-Judikatur).

Aufwendungen in Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern, die nicht typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen, sind auch dann abzugsfähig, wenn keine ausschließlich oder nahezu ausschließlich berufliche Verwendung erfolgt; bei gemischt genutzter beruflicher und privater Nutzung sind diese in einen abzugsfähigen und einen nicht abzugsfähigen Teil aufzuspalten (Ausgaben für Computer, Computerzubehör, Internet und Telefon).

Nach § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 sind auch Absetzungen für Abnutzung (AfA) und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8 EStG 1988) Werbungskosten. § 7 Abs. 1 EStG 1988 legt fest, dass bei Wirtschaftsgütern, deren Verwendung oder Nutzung durch den Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt (abnutzbares Anlagevermögen), die Anschaffungs- oder Herstellungskosten gleichmäßig verteilt auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzusetzen sind (lineare AfA). Gemäß § 13 EStG 1988 können (Wahlrecht) die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren Anlagegütern als Werbungskosten (Betriebsausgaben) angesetzt werden, wenn diese Kosten für das einzelne Anlagegut 400,00 € nicht übersteigen (geringwertige Wirtschaftsgüter). Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 kann dieser Betrag im Jahr der Verausgabung voll abgesetzt werden.

#### **a. Klavier:**

Mit Vorlagebericht vom 8. November 2017 stellte die Abgabenbehörde diesen Beschwerdepunkt außer Streit. Das Finanzamt geht nunmehr davon aus, dass das in Rede stehende Klavier im Streitjahr (wie schon in den Vorjahren) als Arbeitsmittel Verwendung gefunden habe und daher die Bestimmungen des § 16 Abs. 1 Z 7 iVm Z 8 EStG 1988 zur Anwendung kämen; die strittige Absetzung für Abnutzung sei daher im beantragten Ausmaß zu berücksichtigen.

Das Bundesfinanzgericht schließt sich diesbezüglich der Beurteilung der Abgabenbehörde an (Ansatz eines AfA-Jahresbetrages iHv **720,74 €**).

#### **b. Digitalkamera:**

Eine Digitalkamera ist geradezu typischerweise ein Gerät, das für Hobby und Freizeit Verwendung findet und der privaten Sphäre zuzurechnen ist. Eine andere Beurteilung wäre - wie oben dargelegt - nur möglich, wenn feststeht, dass das jeweilige Gerät ausschließlich oder so gut wie ausschließlich beruflich genutzt wird. Unterlagen, aus denen die eindeutige bzw. die nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung der diesbezüglichen Aufwendungen hervorgeht, wurden gegenständlich nicht vorgelegt. Die Vorlage von Rechnungen, die keinerlei Hinweis auf die konkrete werbende Tätigkeit des Steuerpflichtigen aufweisen, genügt im Übrigen einer derartigen Nachweispflicht nicht. Die steuerliche Vertretung der Bf. hat hinsichtlich der gegenständlichen Digitalkamera im Wesentlichen angegeben, dass diese von der Bf. fast ausschließlich beruflich verwendet worden sei, dass Musiklehrer Kameras als modernes pädagogisches Mittel verwenden würden, durch Aufnahmen in Bild und Ton in der Musikausbildung für Schüler der

Lernfortschritt über mehrere Monate bzw. Jahre erkennbar und aufzeigbar sei, in den Musikschulen diese Unterrichtsmethode im Lehrplan enthalten und die Anschaffung der Digitalkamera daher aus beruflichen Gründen erforderlich gewesen sei um die Lernziele der Musikschule zu erreichen. Die auf die Laufzeit der Nutzungsdauer verteilten Anschaffungskosten seien daher als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Um bei Gegenständen, die nach der Lebenserfahrung ganz oder überwiegend zu Zwecken der Lebensführung angeschafft werden, den Abzug als Werbungskosten zu ermöglichen, reicht es infolge des Aufteilungsverbot es nicht aus, ganz allgemein eine tatsächliche berufliche Nutzung zu behaupten. Selbst wenn diese Wirtschaftsgüter auch für dienstliche Zwecke gedient haben, wovon angesichts der glaubhaften Angaben der steuerlichen Vertretung der Bf. auch im Hinblick auf die strittige Digitalkamera auszugehen war, kann eine entsprechende nicht nur untergeordnete private Mitveranlassung nicht ausgeschlossen werden. Es handelt sich bei diesem Wirtschaftsgut um ein solches, das eben unter das Aufteilungsverbot gemäß § 20 EStG 1988 fällt und damit eine Aufteilung in private und berufliche Nutzung nicht möglich ist. In diesem Zusammenhang sei erwähnt, dass die Bf. bzw. ihre steuerliche Vertretung den diesbezüglichen Ausführungen der Abgabenbehörde in der gegenständlichen Beschwerdeentscheidung auch nicht widersprochen hat [den entsprechenden Feststellungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung kommt - wie der Verwaltungsgerichtshof mehrfach betont hat - Vorhaltswirkung zu, sodass diese unbedenklich der gegenständlichen Entscheidung zugrunde gelegt werden können; es wäre Aufgabe der Bf. gewesen, diese bis dato unwidersprochenen Feststellungen des Finanzamtes zu entkräften bzw. diesen substantiiert entgegenzutreten bzw. plausibel darzulegen (durch Vorlage konkreter Nachweise), weshalb die in Rede stehenden Abzugsposten doch anzuerkennen wären]. In freier Beweiswürdigung kommt das Finanzgericht daher zum Schluss, dass die diesbezüglich beantragten Aufwendungen (jährliche anteilige Afa iHv 270,60 €) nicht als Werbungskosten anerkannt werden können.

### **c. Handy:**

Die Kosten beruflicher Telefongespräche sind Werbungskosten, auch wenn sie von einem privaten Telefonanschluss geführt werden. Eine ausschließlich berufliche Verwendung des privaten Telefonanschlusses widerspricht jedoch der Lebenserfahrung. Mangels beweiskräftiger Unterlagen über Zeit, Dauer der Gespräche und Gesprächspartner ist der beruflich veranlasste Teil zu schätzen. Angesichts der zahlreichen für die private Anschaffung eines Mobiltelefons maßgeblichen Gründe, die in vielen Fällen zum überwiegenden Teil privater Natur sind, ist bei der Prüfung, ob eine berufliche Veranlassung vorliegt, ein strenger Maßstab anzuwenden (vgl. dazu Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 EStG 1988 allgemein Tz 4 unter "Fernsprech- und Telefaxgebühren" zu; Bernold/Mertens, Die Lohnsteuer in Frage und Antwort, Seite 317).

Im gegenständlichen Fall ist hinsichtlich des im Jahr 2013 von der Bf. angeschafften Handys die grundsätzliche Abzugsfähigkeit der diesbezüglichen Aufwendungen nicht

strittig. Der Bf. muss nach Ansicht des Finanzgerichtes jedenfalls zugestanden werden, dass im Rahmen ihrer Tätigkeit auch derartige Aufwendungen dem Grunde nach tatsächlich angefallen sein mussten. Erfahrungsgemäß werden Handys jedoch auch für private Zwecke genutzt, insbesondere wenn sie sich im Privatbereich befinden. Da die Bf. über die Anzahl der beruflich geführten Telefongespräche, deren Dauer, Zeit und die entsprechenden Gesprächspartner keine Aufzeichnungen geführt und daher auch keine Unterlagen zum Nachweis oder zur Glaubhaftmachung des von ihr geltend gemachten beruflichen Nutzungsanteiles von 50% vorgelegt hat, war der Anteil der beruflich veranlassten Telefonkosten im Schätzungswege zu ermitteln. Die Bf. hat trotz ihrer Beweislast (nach herrschender Lehre und Rechtsprechung muss der Abgabepflichtige die als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben bzw. Aufwendungen grundsätzlich über Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht zumutbar ist, wenigstens glaubhaft machen; vgl. Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>19</sup>, § 4 Tzen 269 f, mwN) im Laufe des Beschwerdeverfahrens nicht plausibel dargelegt, aus welchen Gründen das vom Finanzamt angesetzte (berufliche) Nutzungsausmaß von 25% nicht realistisch ist. Nach Ansicht des Finanzgerichtes entspricht der von der Abgabenbehörde gewählte Ansatz - gerade auch unter Berücksichtigung des Umstandes, dass die Bf. lt. ihren eigenen Angaben nur über ein Handy verfügte - durchaus der Lebenserfahrung (vgl. in diesem Zusammenhang auch Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG<sup>19</sup>, § 4 Tz 330; Jakom/Lenneis EStG, 2017, § 4 Rz 330, unter Verweis auf div. VwGH-Judikate, wonach das Höchstgericht bei einer Vizebürgermeisterin sowie bei einem Richter bzw. Lehrer einen beruflichen Anteil von 20 bzw. 25% als den Lebenserfahrungen entsprechend angesehen hat). Eine allfällige Änderung der vom Finanzamt vorgenommenen Schätzung war daher nicht in Erwägung zu ziehen. In diesem Sinne waren daher unter dem Titel "Telefonkosten" ein jährlicher AfA-Betrag von **58,25 €** und laufende Telefonkosten iHv **171,62 €** als Werbungskosten anzuerkennen.

## **2. Aufwendungen für Arbeitsessen:**

§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 schließt Repräsentationsaufwendungen und -ausgaben (darunter sind alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen, zu "repräsentieren") ausdrücklich vom Abzug als Werbungskosten aus, wobei eine Ausnahme nur die Bewirtung von Geschäftsfreunden insofern bildet, als diese zur Hälfte abzugsfähig ist, wenn sie *eindeutigem Werbungszweck dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt*.

Nach Lehre und Rechtsprechung können Aufwendungen bzw. Ausgaben aus der Bewirtung von Geschäftsfreunden zur Hälfte abgezogen werden, wenn die Repräsentationskomponente untergeordnet ist und die repräsentative Mitveranlassung nur ein geringes Ausmaß erreicht. Diesfalls hat der Steuerpflichtige nachzuweisen, dass die Bewirtung der Geschäftsfreunde einen eindeutigen Werbezweck hat (unter

dem Begriff der Werbung ist dabei eine Produkt- und Leistungsinformation, also eine auf die berufliche Tätigkeit bezogene Informationsleistung, zu verstehen), wobei ein werbeähnlicher Aufwand nicht ausreicht, und die betriebliche oder berufliche Veranlassung der so entstandenen Aufwendungen oder Ausgaben weitaus überwiegt. Das Zutreffen der vorstehend bezeichneten Voraussetzungen ist für jede einzelne Ausgabe zu führen, wobei eine Glaubhaftmachung im Sinne des § 138 Abs. 1 BAO *nicht* ausreicht. Vom Steuerpflichtigen muss daher dargelegt werden, welches konkrete Rechtsgeschäft im Rahmen der Bewirtung tatsächlich abgeschlossen wurde bzw. welches konkrete Rechtsgeschäft im Einzelfall ernsthaft angestrebt wurde. Nicht ausreichend ist zB die bloße Angabe von Personen und von Projekten oder die bloße Vorlage von Restaurantrechnungen bzw. Wirtshauszetteln (vgl. Jakom/Vock EStG, 2017, § 20 Rzen 68 ff, und die dort zitierte VwGH-Judikatur).

Bei Nichtselbständigen dient nach traditioneller Auffassung die Bewirtung - unabhängig vom dienstlichen Interesse - idR nur dann der Werbung, wenn der Lohn zumindest zum Teil unmittelbar erfolgsabhängig ist (vgl. Doralt/Kofler, EStG<sup>11</sup>, § 20 Tz 98).

Laut Vorbringen der Bf. habe sie Anstellungsverträge mit diversen Musikschulbetreibern und sei ihr Einkommen von der Anzahl der tatsächlichen Anmeldungen abhängig, damit seien die in Rede stehenden Ausgaben für Arbeitsessen mit Schülern, Eltern und Lehrkräften zukunftsgerichtet gewesen und hätten der Werbung neuer Schüler, zumal sie bestehende Schüler weiterhin betreuen und dadurch auch zusätzliche Schüler erhalten habe wollen (zB Mundpropaganda, weitere Familienmitglieder bestehender Schüler), und der Koordination des Musikschulbetriebes gedient.

Abgesehen davon, dass es als erwiesen anzunehmen war, dass der Lohn der Bf. erfolgsunabhängig war, wurde im vorliegenden Fall hinsichtlich der beantragten Aufwendungen aus Arbeitsessen nicht nachgewiesen, dass die Bewirtung von Schülern, Eltern und Kollegen einen eindeutigen Werbezweck hatte bzw. dass die jeweilige Bewirtung durch eine entsprechende Produkt- oder Leistungsinformation veranlasst war und damit die Repräsentationskomponente bloß untergeordnet war. Das oben dargestellte Vorbringen der Bf. wie auch die bloße Vorlage von Rechnungen reichen als Nachweis der Werbung jedenfalls nicht aus. Auch einen Nachweis betreffend die weitere kumulativ erforderliche Voraussetzung der weitaus überwiegenden (oder gar ausschließlichen) beruflichen Veranlassung der strittigen Ausgaben wurde seitens der Bf. nicht erbracht, dies obwohl es entsprechend dem eindeutigen Gesetzeswortlaut Aufgabe der Bf. gewesen wäre (Beweislastumkehr), von sich aus den (eindeutigen) Werbezweck und die weitaus überwiegende berufliche Veranlassung durch entsprechende Belege bzw. Aufzeichnungen nachzuweisen. Eine bloße Glaubhaftmachung der Voraussetzungen reicht - wie bereits oben ausgeführt - für die Abzugsfähigkeit der Ausgaben nicht aus.

Aus den dargelegten Gründen stellen die seitens der Bf. geltend gemachten Aufwendungen für Arbeitsessen, selbst wenn diese möglicherweise geeignet waren, die Tätigkeit der Bf. zu fördern, nichtabzugsfähige Aufwendungen im Sinne des

§ 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dar und können daher nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

### 3. Arbeitszimmer:

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände in der Wohnung nicht abzugsfähig. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer aber den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig. Diesbezügliche Aufwendungen bzw. Ausgaben sind bei Vorliegen der vom Gesetz vorgegebenen Tatbestandsmerkmalen - entsprechend den von der Judikatur aufgestellten Kriterien - aber nur dann abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig ist und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird. Liegen diese gesetzlich vorgegebenen und von der Judikatur aufgestellten Voraussetzungen nicht vor, so sind die Aufwendungen für im Wohnungsverband gelegene Arbeitsräume - einschließlich jener für Einrichtungsgegenstände - nicht abzugsfähig, selbst wenn im Wohnungsverband umfangreiche berufliche Tätigkeiten durchgeführt werden (vgl. Doralt/Kofler, EStG<sup>11</sup>, § 20 Tzen 104/1 ff, und die dort zitierten VwGH-Judikate; Atzmüller/Krafft in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG 10. GL § 20 Anm 34 ff; Jakom/Vock EStG, 2017, § 16 Rzen 41 ff).

Im konkreten Fall ist unstrittig, dass es sich bei dem in Rede stehenden Raum (Klavierzimmer/Vorbereitungsraum in der bf. Eigentumswohnung in Gde X, G-Straße-xx) jedenfalls um ein im Wohnungsverband befindliches Arbeitszimmer handelt.

Streit besteht gegenständlich darüber, ob dieses häusliche Arbeitszimmer im Hinblick auf die Einkunftsquelle der Bf. als Musiklehrerin den Mittelpunkt iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstellt (einkunftsquellenbezogene Betrachtungsweise). Dazu ist Folgendes zu sagen:

Für die Begründung der Abzugsfähigkeit muss das Arbeitszimmer - wie bereits oben dargelegt - *"den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen"* darstellen. Der Umstand, dass der Steuerpflichtige über keinen anderen Arbeitsraum verfügt, weist das häusliche Arbeitszimmer noch nicht zwangsläufig als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit aus. Ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt darstellt, hat nach der Verkehrsauffassung bzw. nach dem typischen Berufsbild zu erfolgen. Die Prüfung des Mittelpunktes einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwergewicht zu beurteilen (dh. nicht nach den Gegebenheiten im Einzelfall); nur bei nicht eindeutig festlegbarem materiellem Schwerpunkt wird darauf abgestellt, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle genutzt wird (vgl.

dazu Doralt/Kofler, EStG<sup>11</sup>, § 20 Tzen 104/4 ff, und die dort zitierten VwGH-Judikate und UFS-Entscheidungen; Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 20 Tz 6.1; Atzmüller/Krafft in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG 10. GL § 20 Anm 43 f; Jakom/Vock EStG, 2017, § 20 Rz 51).

Das Finanzgericht schließt sich den oben dargestellten Ausführungen der Abgabenbehörde in der Beschwerdeentscheidung an, wonach der materielle Schwerpunkt der Tätigkeit der Bf. als Musiklehrerin entsprechend des typischen Berufsbildes (Mittelpunkt ist der *Ort, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt*; vgl. dazu zB Jakom/Vock EStG, 2017, § 20 Rz 52, mwN) zweifelsfrei *nicht* im häuslichen Arbeitszimmer liegt, sondern vielmehr dort, wo der Musikunterricht stattfindet, im konkreten Fall in den Unterrichtsräume von (Musik-)Schulen als auch in Turnsälen kleinerer Gemeinden (vgl. diesbezügliches Vorbringen der Bf. im Beschwerdeschriftsatz). Mit dem Vorbringen, wonach der Bf. in keiner der Schulen, für die sie tätig sei, ein Arbeitsplatz zur Verfügung stehe, an dem sie ihre Unterrichtstätigkeit vor- und nachbereiten könne, ist in diesem Zusammenhang nichts zu gewinnen, ändert dieser Umstand doch nichts an der Einschätzung, dass sich der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit der Bf. nicht im gegenständlichen häuslichen Arbeitszimmer befindet.

Nachdem nun davon auszugehen war, dass das gegenständliche Arbeitszimmer nicht den Tätigkeitsmittelpunkt darstellte, daher im konkreten Fall bereits ein ausdrückliches Tatbestandsmerkmal des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 fehlte, konnte dem diesbezüglichen Beschwerdebegehren (Berücksichtigung von anteiligen Ausgaben als Werbungskosten) kein Erfolg beschieden sein.

#### **4. Sonstige Ausgaben:**

Aufwendungen, ua. für Fachliteratur, sind dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie im Zusammenhang mit der beruflichen Sphäre stehen. Wesentlich ist, dass die Aufwendungen *eindeutig* und *ausschließlich* in Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften stehen, sohin ihrer Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lassen. Sachgeschenke werden im Übrigen in Literatur und Rechtsprechung teils als Repräsentation und teils als Aufwendungen der Lebensführung, jedenfalls aber als steuerlich *nicht* abzugsfähig angesehen. Auch nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind kleinere Sachgeschenke durch die gesellschaftliche Stellung des Geschenkgebers bedingte Aufwendungen der Lebensführung und damit vom Abzug ausgeschlossen.

Nach Durchsicht der vorgelegten Belege ergaben sich im Hinblick auf zahlreiche der von der Bf. in ihrer Aufstellung angeführten Wirtschaftsgüter erhebliche Zweifel am (ausschließlichen) Veranlassungszusammenhang zur beruflichen Tätigkeit der Bf. bzw. ob die betreffenden Aufwendungen für die Sicherung und Erhaltung der Einnahmen der Bf. unvermeidlich bzw. notwendig waren; ein entsprechender Werbungskostenabzug war daher diesbezüglich nicht möglich (es wird in diesem Zusammenhang auch auf die



obigen Ausführungen zum Aufteilungsverbot bei typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienenden Wirtschaftsgütern verwiesen).

Die Bf. hat glaubhaft dargetan, dass ihr kein Lehrerzimmer zur Verfügung stand, daher Vorbereitungen und Nacharbeiten zu Hause erfolgen mussten und damit auch keine Möglichkeit hatte, auf Fachliteratur zuzugreifen; es muss ihr nach Ansicht des Finanzgerichtes daher zugestanden werden, dass im Rahmen ihrer Tätigkeit Aufwendungen bzw. Ausgaben für typische Büroartikel, Noten, Unterrichtsmaterialien und andere *berufsspezifische* Fachliteratur durchaus (beruflich) notwendig waren. Nach Durchsicht der vorgelegten Belege ergab sich daraus im Hinblick auf die Aufstellung "Werbungskosten 2015" ein als Werbungskosten zu berücksichtigender (zweifelsfrei feststellbarer) Aufwandsposten im Betrage von **1.627,45 €** (1.455,83 € samt anteiligen laufenden Telefonkosten iHv 171,62 €).

Im Hinblick auf die geltend gemachten Ausgaben betreffend den **Konzertbesuch (PS)** der Bf. mit einem Mitglied des Männerchores DEF in Z ist abschließend zu sagen, dass nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes es bei Eintritt in Kulturveranstaltungen unzweifelhaft ist, dass der Besuch der Kulturveranstaltungen auch zur privaten Lebensführung gehört, die entsprechenden Aufwendungen daher, selbst wenn ein beruflicher Veranlassungsaspekt der Konzertbesuche hinzutritt, in vollem Umfang zu den gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähigen Aufwendungen zählen. Die genannte Gesetzesbestimmung enthält - wie schon oben dargelegt - als wesentliche Aussage ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen. Dem liegt insofern der Gedanke der Steuergerechtigkeit zugrunde, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann - im Gegensatz zu jenen Steuerpflichtigen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen. Mit dem in diesem Zusammenhang erstatteten Vorbringen, wonach es für Chöre schwierig sei, aktuelle Arrangements zu finden, und der Besuch von Veranstaltungen neben der Internetrecherche die einzige Möglichkeit sei, am Laufenden zu bleiben, ist damit für die Beschwerde nichts zu gewinnen. Abgesehen davon, dass die Bf. damit einen Nachweis der (nahezu) ausschließlichen beruflichen Veranlassung der strittigen Ausgaben nicht erbracht hat, erwiesen sich diese auch nicht zweifelsfrei für die berufliche Tätigkeit als notwendig. Der Umstand, dass diese Ausgaben der beruflichen Tätigkeit förderlich waren, reicht für deren Abzugsfähigkeit nicht aus.

## **5. Zusammenstellung:**

Auf Grund der vorstehenden Ausführungen setzen sich die als Werbungskosten zu berücksichtigenden (strittigen) Aufwendungen bzw. Ausgaben im Beschwerdejahr wie folgt zusammen:

	<i>lt. Aufstellungen der Bf.</i>	<i>lt. Finanzamt (BVE)</i>	<i>lt. BFG</i>
"Weiterbildungen und Versicherung 2015"	1.007,85 €	480,76 €	480,76 €
"Abschreibungen" betreffend	1.107,83 €	0,00 €	778,99 €
- Arbeitsmittel	1.234,41 €	0,00 €	0,00 €
- Arbeitszimmer			
(sonst.) "Werbungskosten 2015"	2.681,40 €	1.355,88 €	1.627,45 €
<b>Werbungskosten gesamt</b>	<b>6.031,49 €</b>	<b>1.836,64 €</b>	<b>2.887,20 €</b>

### **Zulässigkeit der Revision:**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes uneinheitlich beantwortet wird.

Im gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen VwGH-Rechtsprechung beantwortet wurden und solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab.

Gesamthaft war somit - gerade auch im Sinne einer gleichmäßigen Besteuerung aller Steuerpflichtigen - spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 13. März 2018