



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., F., vom 7. Februar 2012 gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 26. Jänner 2012 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2008 bis 2010 entschieden:

I) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

<b>Die Einkommensteuer für das Jahr 2008 wird festgesetzt mit</b>		<b>-375,71 €</b>
<b>Das Einkommen im Jahr 2008 beträgt</b>		<b>12.923,81 €</b>
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:		
X	14.095,89 €	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-892,52 €	13.203,37 €
<b>Gesamtbetrag der Einkünfte</b>		<b>13.203,37 €</b>
<b>Sonderausgaben (§18 EStG 1988):</b>		
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, Genußscheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben)		-279,56 €
<b>Einkommen</b>		<b>12.923,81 €</b>
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (12.923,81 – 10.000) * 5.750/15.000		1.120,79 €

<b>Steuer vor Abzug der Absetzbeträge</b>	<b>1.120,79 €</b>
Verkehrsabsetzbetrag	-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag	-54,00 €
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6%	113,29 €
<b>Einkommensteuer</b>	<b>889,08 €</b>
Anrechenbare Lohnsteuer (260)	-1.264,79 €
<b>Festgesetzte Einkommensteuer</b>	<b>-375,71 €</b>

II) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2009 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

<b>Die Einkommensteuer für das Jahr 2009 wird festgesetzt mit</b>		<b>-336,55 €</b>
<b>Das Einkommen im Jahr 2009 beträgt</b>		<b>13.429,93 €</b>
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:		
X	14.543,97 €	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	-924,36 €	13.619,61 €
<b>Gesamtbetrag der Einkünfte</b>		<b>13.619,61 €</b>
<b>Sonderausgaben (§18 EStG 1988):</b>		
Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung und -sanierung, Genußscheine und junge Aktien (Topf-Sonderausgaben)		-189,68 €
<b>Einkommen</b>		<b>13.429,93 €</b>
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: (13.429,93 – 11.000,00) * 5.110/14.000		886,92 €
<b>Steuer vor Abzug der Absetzbeträge</b>		<b>886,92 €</b>
Verkehrsabsetzbetrag		-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-54,00 €
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6%		112,37 €
<b>Einkommensteuer</b>		<b>654,29 €</b>
Anrechenbare Lohnsteuer (260)		-990,84 €

<b>Festgesetzte Einkommensteuer</b>	<b>-336,55 €</b>
-------------------------------------	------------------

III) Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2010 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

<b>Die Einkommensteuer für das Jahr 2010 wird festgesetzt mit</b>		<b>759,00 €</b>
<b>Das Einkommen im Jahr 2010 beträgt</b>		<b>16.193,21 €</b>
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:		
X	14.354,03 €	
Y	2.364,36 €	
Pendlerpauschale laut Lohnzettel	1.242,00 €	
Pendlerpauschale laut Veranlagung	0,00 €	
Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	1.707,18 €	
		16.253,21 €
<b>Gesamtbetrag der Einkünfte</b>		<b>16.253,21 €</b>
<b>Sonderausgaben (§18 EStG 1988):</b>		
Pauschbetrag für Sonderausgaben		-60,00 €
<b>Einkommen</b>		<b>16.193,21 €</b>
Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt: $(16.193,21 - 11.000,00) * 5.110,00/14.000$		1.895,52 €
<b>Steuer vor Abzug der Absetzbeträge</b>		<b>1.895,52 €</b>
Verkehrsabsetzbetrag		-291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-54,00 €
Steuer sonstige Bezüge wie z.B. 13. und 14. Bezug (220) nach Abzug der darauf entfallenden SV-Beiträge (225) und des Freibetrages von 620 € mit 6%		128,89 €
<b>Einkommensteuer</b>		<b>1.679,41 €</b>
Anrechenbare Lohnsteuer (260)		-920,24 €
<b>Festgesetzte Einkommensteuer (nach Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988)</b>		<b>759,00 €</b>

## Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz: Bw.) war in den Jahren 2008 bis 2010 nichtselbständig als Berufungsmusiker beim XX tätig. Im Jahr 2010 wurde überdies eine nebenberufliche, nichtselbständige Tätigkeit als Musiklehrer ausgeübt.

Die Jahre 2008 und 2009 wurden erklärungsgemäß veranlagt.

Am 31. Oktober 2010 wurde eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2010 eingebracht. Geltend gemacht wurden Sonderausgaben (Versicherungsbeiträge und Aufwendungen zur Schaffung/Sanierung von Wohnraum) sowie Werbungskosten (Arbeitsmittel, Reisekosten und ein Pendlerpauschale).

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens übermittelte der Bw. Versicherungsbestätigungen und einen mit 13. Juni 2007 datierten Kaufvertrag, aus dem zu ersehen ist, dass eine bereits bestehende Wohnung vom Vorbesitzer erworben wurde. Belegt wurden überdies Aufwendungen für Arbeitsmittel und Reisekosten in Höhe von insgesamt 941,06 € (Noten, Literatur, Laptop, Instrumentenversicherung und Reisekosten).

Im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 26. Jänner 2012 wurden die Kosten für die erworbene Wohnung nicht als Sonderausgaben anerkannt. Zur Begründung wurde ausgeführt, Ausgaben für den Erwerb einer bereits bestehenden Wohnung stellten keine Aufwendungen zur Wohnraumschaffung dar. Unberücksichtigt – und zwar ohne Begründung – blieben zudem die Kosten für den Laptop.

Mit Bescheiden vom 26. Jänner 2012 wurden die Verfahren betreffend Einkommensteuer 2008 und 2009 wiederaufgenommen und in den mit selben Datum erlassenen Sachbescheiden die Aufwendungen für Wohnraumschaffung ebenfalls nicht mehr als Sonderausgaben berücksichtigt.

In den für die Jahre 2008 und 2009 eingebrachten Berufungen wurde die Zuerkennung des Werbungskostenpauschale für Musiker beantragt. In der mit selben Datum für das Jahr 2010 eingebrachten Berufung wurde beantragt, die geltend gemachten Unfallversicherungsbeiträge in Höhe von 158,77 € und – für die hauptberufliche Tätigkeit – das Musikerpauschale zu berücksichtigen. Weiters werde begehrt, jene Werbungskosten, die dem Bw. in seiner Eigenschaft als nebenberuflicher Musiklehrer entstanden seien, und die nur teilweise anerkannt worden seien, im erklärten Ausmaß zu berücksichtigen.

Mit Schreiben vom 13. Februar 2012 ersuchte das Finanzamt den Bw., an Hand einer Aufstellung zu erläutern, welche Aufwendungen ihm im Rahmen seiner Tätigkeit beim XX als Musiker erwachsen seien.

In der Folge übermittelte der Bw. Ausrückungspläne, in denen für jeden einzelnen in den Streitjahren absolvierten Auftritt das Datum, die Uhrzeit und der Anlass angeführt werden. Beigebracht wurde auch eine mit 20. Februar 2012 datierte Bestätigung des Arbeitgebers des Bw. mit folgendem Inhalt:

*„Hiermit wird bestätigt, dass der Bw. seit 1. November 2008 bis dato als Berufsmusiker und Registerführer für das Hornregister tätig ist. Der Bw. absolviert jährlich ca. 55 Auftritte. Infolge dessen, dass diese dienstlich angeordneten Konzertreisen und öffentlichen Auftritte in geschlossenen Einheiten durchzuführen sind, erhält er mit Ausnahme der alljährlich in einem anderen Bundesland stattfindenden Zusammenziehung sowie den vereinzelt Auslandsauftritten auch keine Kostenersätze nach § 26 EStG 1988 oder sonstige Vergütungen für diese Auftritte.“*

In den abweisenden Berufungsvorentscheidungen wurde das Werbungskostenpauschale mit der Begründung nicht zuerkannt, der Bw. habe nicht nachgewiesen, welche Aufwendungen tatsächlich im Rahmen seiner nichtselbständigen Tätigkeit als Militärmusiker angefallen seien. Für das Jahr 2010 seien die Unfallversicherungsbeiträge im erklärten Ausmaß als Sonderausgaben anerkannt worden.

Im Vorlageantrag wurde bemängelt, dass für das Jahr 2010 ohne Begründung wiederum die Werbungskosten, die dem Bw. in seiner Eigenschaft als nebenberuflicher Musiklehrer entstanden seien, nur teilweise anerkannt worden seien. Unzutreffend sei zudem die Feststellung des Finanzamtes, es sei kein Nachweis über den tatsächlichen Anfall von Aufwendungen beigebracht worden. Aus den beigebrachten Unterlagen sei eindeutig ersichtlich, dass der Bw. vom Arbeitgeber für den Großteil der außerhalb der Garnison stattfindenden Auftritte und Konzertreisen keine Kostenersätze erhalten habe. In diesem Zusammenhang werde angemerkt, dass alle dem Bw. bekannten Militärmusiker das Berufsmusikerpauschale erhalten hätten.

Seitens des Unabhängigen Finanzsenates wurde der Bw. telefonisch um Aufklärung ersucht, weshalb im Ausrückungsplan für das Jahr 2008 bereits ab Jänner Konzertreisen angeführt werden würden, der Bw. aber laut Bestätigung seines Arbeitgebers erst ab 1. November 2008 als Berufsmusiker tätig sei.

Am 6. November 2012 gab der Bw. fernmündlich bekannt, er sei bereits seit dem Jahr 2006 als Grundwehrdiener beim XX beschäftigt gewesen. Mit 1. November 2008 sei sodann der Grundwehrdienst in ein Dienstverhältnis als Berufungsmusiker und Registerführer für das Hornregister umgewandelt worden. Der Bw. sei aber – wie der Ausrückungsplan beweise – während des gesamten Jahres 2008 ausschließlich als Musiker tätig gewesen.

Auf Befragung teilte der Bw. zudem mit, dass er die für das Jahr 2010 als Werbungskosten geltend gemachten Arbeitsmittel (Noten, Literatur, Laptop) ausschließlich für seine Tätigkeit als Musiklehrer benötigt habe. Denn soweit im Rahmen seiner Tätigkeit als Musiker beim XX Arbeitsmittel erforderlich gewesen seien, seien ihm diese vom Dienstgeber zur Verfügung gestellt worden.

Am 9. November 2012 teilte der Musikmeister der XX., AA, der in den Streitjahren der Vorgesetzte des Bw. war, auf Befragung fernmündlich mit, dass für den Transport zu den

außerhalb der Garnison stattfindenden Auftritten und Konzertreisen ein Militärbus (Abfahrtort KB) verwendet worden sei. Dem Bw. sei es allerdings auf Grund von beruflich bedingten Terminkollisionen in den Streitjahren nicht immer möglich gewesen, mit dem Militärbus zu fahren. Fallweise habe der Bw. daher für diese Fahrten seinen privaten PKW benützen müssen.

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

In Streit steht, ob dem Bw. das Werbungskostenpauschale für Musiker zuzuerkennen ist. Für das Jahr 2010 ist überdies strittig, ob dem Bw. im Zusammenhang mit seiner nebenberuflichen, nichtselbständigen Tätigkeit als Musiklehrer erwachsene Aufwendungen für einen Laptop – zusätzlich zu den im angefochtenen Bescheid bereits anerkannten Arbeitsmittel- und Reisekosten – steuerlich zu berücksichtigen sind.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten allgemein die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

§17 Abs. 6 EStG 1988 ermächtigt den Bundesminister für Finanzen, zur Ermittlung von Werbungskosten im Verordnungswege Durchschnittssätze für Werbungskosten für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festzulegen.

Dieser Ermächtigung entsprechend erging die Verordnung BGBl II 382/2001. In deren § 1 Z 5 wurden für Musiker anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 Werbungskosten im Ausmaß von 5 % der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.628 Euro jährlich festgesetzt.

Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Pauschbeträge sind gemäß § 2 erster Satz der genannten Verordnung die Bruttobezüge abzüglich der steuerfreien Bezüge und abzüglich der sonstigen Bezüge, soweit diese nicht wie ein laufender Bezug nach dem Lohnsteuertarif zu versteuern sind (Bruttobezüge gemäß Kennzahl 210 abzüglich der Bezüge gemäß Kennzahlen 215 und 220 des amtlichen Lohnzettelvordruckes L 16).

Nach § 4 erster Halbsatz leg. cit. kürzen Kostenersätze gemäß § 26 EStG 1988 die pauschal ermittelten Werbungskosten. Gemäß § 5 leg. cit. können – sofern die Pauschbeträge in Anspruch genommen werden – daneben aus dieser Tätigkeit keine anderen Werbungskosten geltend gemacht werden.

Die Pauschalierung von Werbungskosten dient der Verwaltungsvereinfachung, weil § 17 Abs. 6 EStG 1988 den Bundesminister für Finanzen (nur) ermächtigt, in Fällen, in denen die

genaue Ermittlung von Werbungskosten mit unverhältnismäßigen Schwierigkeiten verbunden ist, Durchschnittsätze für Werbungskosten im Verordnungswege festzulegen (vgl. z. B. VfGH 13.6.1981, B 319/7). Nach der Rechtsprechung des Unabhängigen Finanzsenates (z.B. UFS 13.04.2007, RV/0213-G/05, UFS 31.01.2008, RV/0802-W/06) darf die Verordnung aber in verfassungskonformer Auslegung nicht dazu dienen, Werbungskosten (in pauschaler Höhe) auch in Fällen zuzuerkennen, in denen derartige Werbungskosten gar nicht anfallen können. Voraussetzung für den Abzug von Werbungskosten (auch in pauschaler Höhe) ist demnach, dass der Abgabepflichtige als Werbungskosten abzugsfähige Ausgaben und/oder Aufwendungen überhaupt aus versteuertem Einkommen zu tragen hat. Dies erfordert einen entsprechenden Nachweis durch den Abgabepflichtigen.

Im vorliegenden Fall hat der Bw. nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates glaubhaft gemacht, dass ihm zumindest Fahrtkosten entstanden sind, die ihm vom Dienstgeber auch nicht ersetzt wurden. Dem Bw. ist daher in den Streitjahren das Werbungskostenpauschale für nichtselbständige Musiker zuzuerkennen. Mit diesem Pauschale sind allerdings auch die Kosten für Fahrten zwischen Wohnort und dem Arbeitsort abgegolten, sodass das für das Jahr 2010 im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Militärmusiker geltend gemachte Pendlerpauschale nicht berücksichtigt werden konnte (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer 1988, § 17 Tz 81 unter Verweis auf VwGH 25.09.1984, 84/14/009).

Für das Jahr 2010 wurden neben dem Werbungskostenpauschale für nichtselbständige Musiker Werbungskosten in Höhe von insgesamt 941,06 € (Noten, Literatur, Laptop, Instrumentenversicherung und Reisekosten) geltend gemacht, die dem Bw. nach seinen Angaben ausschließlich durch die in diesem Jahr ausgeübte Tätigkeit als Musiklehrer erwachsen sind.

Musiklehrer werden unabhängig davon, ob sie an allgemein bildenden Schulen oder an Musikschulen tätig sind oder im Rahmen eines anderen Dienstverhältnisses Musikunterricht für ein bestimmtes Instrument erteilen, nicht zur Berufsgruppe der Musiker im Sinne der genannten Verordnung gezählt (siehe dazu Doralt, EStG<sup>12</sup>, § 17 Tz 83 unter Verweis auf die LStR 2002 Rz 403). Somit können Musiklehrer – anders als Angehörige von Orchestern und Kapellen, Dirigenten, Kapellmeister, Solisten sowie Barpianisten – auch nicht den Pauschbetrag der gegenständlichen Verordnung in Anspruch nehmen. Werden nicht inhaltsgleiche nichtselbständige Tätigkeiten wie Musiklehrer und Berufsmusiker im Rahmen verschiedener Dienstverhältnisse ausgeübt, kommt § 5 der genannten Verordnung, der neben dem Pauschbetrag die Berücksichtigung weiterer Werbungskosten nicht zulässt, nicht zur Anwendung. Jene Werbungskosten, die ausschließlich im Rahmen der Tätigkeit als

Musiklehrer angefallen sind, können daher zusätzlich zum Pauschbetrag anerkannt werden (vgl. dazu Doralt, EStG<sup>12</sup>, § 17 Tz 103 unter Verweis auf die LStR 2002 Rz 428).

Das Finanzamt hat die berufliche Veranlassung des geltend gemachten Notenmaterials, der Literatur, der Instrumentenversicherung und der Reisekosten nicht in Streit gestellt. Auch der Unabhängige Finanzsenat sieht dazu keine Veranlassung. Als beruflich veranlasst wird zudem grundsätzlich das Notebook erachtet, das der Bw. im Jahr 2010 angeschafft hat, und das er nach seinen Angaben zu 70% für vorbereitende Tätigkeiten im Zusammenhang mit seiner Arbeit als Musiklehrer verwendet. Allerdings wird, da keine konkreten Nachweise über das Ausmaß der beruflichen Nutzung als Abgrenzung zur privaten Verwendung erbracht wurden, und die Möglichkeiten der privaten Nutzung eines Notebooks als nahezu grenzenlos zu beurteilen ist (z.B. für Spiele, Telefonie, Radio, Fernsehen, Fotobearbeitung und -archivierung, WEB-Dienste, E-Mails, Foren, soziale Netzwerke, Telebanking, Teleshopping, Schriftverkehr, Kalkulationen etc.) im Schätzungsweg nach den Erfahrungen des täglichen Lebens das Ausmaß der beruflichen Nutzung mit 60% angenommen und ein Anteil von 40% als privat ausgeschieden (Jakom/Lenneis EStG, 2012, § 4 Rz 330, Stichwort „Computer“, der insofern den EStR 2000 Rz 1512 folgt).

Mit Ausnahme der Kosten für die Instrumentenversicherung sowie der Kosten für die Reparatur des Instrumentes wird überdies auch das Vorbringen des Bw., wonach ihm die betreffenden Aufwendungen ausschließlich im Rahmen der Tätigkeit als Musiklehrer erwachsen sind, als glaubhaft erachtet. Die Kosten für die Instrumentenversicherung in Höhe von 19,62 € sowie die Kosten für die Reparatur des Instrumentes in Höhe von 100,80 € sind deshalb bereits mit dem Pauschale abgegolten, weil der Bw. als Berufsmusiker jenes Instrument verwendet, in dem er auch Unterricht erteilt.

Somit war für das Jahr 2008 ein Pauschale von 892,52 € (Bemessungsgrundlage: 17.850,38 €; davon 5% ergibt 892,52 €) zu berücksichtigen, für das Jahr 2009 ein Pauschale von 924,36 € (Bemessungsgrundlage: 18.487,28 €; davon 5% ergibt 924,36 €) und für das Jahr 2010 ein Pauschale von 911,64 € (Bemessungsgrundlage: 18.232,82 €; davon 5% ergibt 911,64 €). Darüber hinaus waren im Jahr 2010 im Zusammenhang mit der Tätigkeit als Musiklehrer stehende Aufwendungen in Höhe von insgesamt 795,54 € anzuerkennen (Notenmaterial, Fachliteratur, Reisekosten und AfA für den Laptop (Anschaffungskosten: 773,40 €, Jahres-AfA bei dreijähriger Nutzungsdauer daher 257,80 €, davon 60% beruflich ergibt 154,68 €), nicht aber die Instrumentenversicherung sowie die Kosten für die Reparatur des Instrumentes).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.



Feldkirch, am 12. November 2012