



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat 12

GZ. RV/2247-W/02

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A.S., W.P. , 1160 Wien, L.Strasse, vertreten durch Dkfm. Dr. Walter Kristen, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 1130 Wien, Lainzer Straße 35, vom 14. Februar 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 11. Jänner 2000 betreffend Einkommensteuer 1997 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

### Entscheidungsgründe

Der Bw. ist von Beruf Musiker und erzielte im Jahr 1997 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einem Dienstverhältnis mit dem Ö.B. in Höhe von S 394.524 und den W.P. in Höhe von S 445.116 (Summe 949.839 d. s. 74,86 % der Gesamteinkünfte), sowie Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit aus der Verwertung von Urheberrechten (Tantiemen von Rundfunk und Fernsehen) in Höhe von S 318.905,51 (entspricht einem Anteil von 25,14 % von den Gesamteinkünften).

In der vom Bw. übermittelten Einnahmen – Ausgabenrechnung erklärt der Bw. unter anderem Ausgaben für:

<i>Arbeitskleidung</i>	22.908,51
Kilometergelder und Fahrtkosten	11.460,00
<i>Kassetten und CD</i>	7.260,00
Reisekosten	3.910,00
Summe	45.538,51

Mit 28. 10. 1999 ergeht ein Ersuchen um Ergänzung, in welchem der Bw. ersucht wird, eine Bestätigung des Dienstgebers bezüglich der als steuerfreie Bezüge erklärten Beträge gem.

§ 26 EStG in Höhe von S 60.063 nachzureichen. Weiters werde der Bw. ersucht, Belege betreffend Arbeitskleidung, Kassetten und CD's nachzureichen, sowie den Zusammenhang der erklärten Betriebsausgaben mit den selbständigen Einnahmen aus der Verwertung von Urheberrechten zu erklären.

Dazu teilt der Bw. mit Schreiben vom 12. 11. 1999 mit:

"Die steuerfreien Bezüge gem. § 26 EStG auf Grund der nichtselbständigen Tätigkeit betreffen hauptsächlich Auslandsreisen sowie die Aufwendungen bei den Salzburger Festspielen. Eine Rücksprache beim Dienstgeber hat ergeben, dass sich das Sekretariat der W.P. infolge der dadurch verursachten erheblichen Verwaltungsaufwendungen außerstande sieht, eine Bestätigung über einen detaillierten Auslagenersatz vorzulegen.

Die Belege betreffend die Arbeitskleidung, Kassetten und CD's liegen bei. Bei den geltend gemachten Betriebsausgaben handelt es sich um solche, welche in unmittelbarem Zusammenhang mit der Berufsausübung stehen; diese Vorgangsweise steht im Einklang mit der kürzlich stattgefundenen Betriebsprüfung.

Bezüglich des Zusammenhangs der Betriebsausgaben mit der Verwertung von Urheberrechten wird auf die kürzlich stattfundene Betriebsprüfung verwiesen. Hierbei wurde der Sachverhalt im Detail erläutert. Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung wird gebeten, von der nochmaligen *Darlegung der bereits ausführlich erläuterten Gegebenheiten abzusehen*.

An Belegen werden vom Bw. vorgelegt:

Datum:	Text:	Betrag brutto:
30.09.1997	Doppel-CD mit Entspannungstexten, Hypno 1 & 2	480,00
21.08.1997	neun CD's mit klassischer Musik	2.490,00
20.05.1997	sechs CD's mit klassischer Musik	1.784,00
21.05.1997	Elektra	189,00
		4.943,00

An Belegen betreffend Arbeitskleidung werden vorgelegt:

Datum:	Text:	Betrag brutto:
07.10.1997	Weisse Hemden	1.240,00
01.10.1997	Sakko schwarz	3.590,00
	Hose schwarz	1.390,00
	Hemd weiß	698,00
07.10.1997	Schuhe	1.399,50
	Zusatzartikel	85,00
07.10.1997	-	1.298,00
01.10.1997	Sakko	3.590,00
	Mantel	2.990,00
	Hosen	1.190,00
	Reparatur	230,00
19.12.1997	1 Krawatte	500,00
13.12.1997	Arbeitsbrille lt. ärztlicher Verordnung	3.554,00
	Summe:	21.754,50

Im Bescheid vom 11. 1. 2000 betreffend die Einkommensteuer für das Jahr 1997 wurde die vom Bw. unter Werbungskosten erklärte Arbeitsbrille in Höhe von S. 3.554 als außergewöhnliche Belastung qualifiziert.

In der gesondert übermittelten Bescheidbegründung zum Bescheid vom 11. 1. 2000 wird der Bw. darauf hingewiesen, dass nach Ansicht des Finanzamtes Aufwendungen für Fahrtkosten, Reisekosten und Km-Gelder im vorliegenden Fall nicht abzugsfähig seien.

§ 20 EStG besagt, dass Ausgaben für die Lebensführung auch dann nicht abzugsfähig sind, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung mit sich bringt und diese zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Abgabepflichtigen erfolgen. Nach der ständigen Rechtsprechung und der Verwaltungspraxis gehören die Anschaffungskosten für Tonträger (Kassetten und CD's) zu den Kosten der Lebensführung und seien daher weder als Betriebsausgabe, noch als Werbungskosten abzugsfähig. Aufwendungen für Arbeitskleidung, soweit es sich dabei um nicht typische Berufskleidung, sondern um so genannte bürgerliche Kleidung handle, die vom Steuerpflichtigen überdies privat genutzt werden könne, führen selbst dann nicht zu Betriebsausgaben oder Werbungskosten, wenn diese Kleidung ausschließlich bei der Berufsausübung getragen werde. Die Aufwendungen für Hemden, Krawatten, Schuhe, Mantel u. ä.) seien daher nicht abzugsfähig.

Der Bw. erhebt mit 7. 2. 2000 das Rechtsmittel der Berufung:

"Der Einkommensteuerbescheid weicht von der eingereichten Einkommensteuererklärung in einigen Punkten ab. Die Abweichungen sind ungerechtfertigt. Die Abweichung von der eingebrachten Einkommensteuererklärung ist unverständlich, da über die Kalenderjahre 1994 bis 1996 im vergangenen Jahr eine Betriebsprüfung durchgeführt wurde, bei welcher ausführlich der Sachverhalt gewürdigte wurde. Aus den in der Bescheidbegründung angeführten Punkten wurde jedenfalls in der Betriebsprüfung durch den Betriebsprüfer nach sorgfältiger Prüfung des Sachverhaltes keine

---

Beanstandung erhoben. Dies aus der Tatsache, dass für einen Musiker, im gegenständlichen Fall ein Mitglied der W.P. mit überdies Personalvertretungsfunktion, ein anderer Sachverhalt gegeben ist.

### 1. Kilometergelder, Fahrt- und Reisekosten:

Die Begründung des Bescheides ist schon in ihrer Diktion unrichtig. wie aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung ersichtlich ist, wurde bei den geltend gemachten Betriebsausgaben eine Aufteilung auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Anteil 74, 86 %) und die Einkünfte aus selbständiger Arbeit vorgenommen. Es ist daher die Begründung, "Kilometergelder, Fahrtkosten und Reisekosten sind weder als Werbungskosten noch als Betriebsausgabe abzugsfähig, da die selbständigen Einkünfte (Tantiemen aus ihrer Tätigkeit als Musiker) im unmittelbaren Zusammenhang mit ihren nichtselbständigen Einkünften stehen", unverständlich. Naturgemäß stehen die Einkünfte in einem Zusammenhang. Es ist auch unbestritten, dass Reisevergütungen und Tages- und Nächtigungsgelder bezahlt werden. Die Behörde übersieht, dass nennenswerte zusätzliche Fahrten, für welche keine Reisewegsvergütungen gezahlt werden, anfallen. Dies ist namentlich bei Aufnahmen für Platten, CD's und anderen Tonträgern der Fall. Die Behörde hat in diesem Punkt jedenfalls ihre amtliche Ermittlungspflicht verletzt. Die getätigten Fahrten können jederzeit nachgewiesen werden. Ein Zusammenhang mit den Vergütungen gemäß § 26 EStG besteht nicht.

Hinsichtlich der geltend gemachten Reisekosten W.P. wird auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 9. 11. 1994, 92/13/0281) verwiesen, wonach es beim Vorliegen eines zweiten Dienstverhältnisses zulässig ist, die durch dieses zweite Dienstverhältnis bedingten zusätzlichen Reisekosten im Wege von Kilometergeldern geltend zu machen. Diesbezüglich wurde der Sachverhalt und die Rechtslage im Zuge der Betriebsprüfung erörtert und von der Behörde anerkannt.

### 2. Ausgaben der Lebensführung:

Es ist richtig, dass Ausgaben für die Lebensführung auch dann nicht abzugsfähig sind, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Dieser Satz bedarf allerdings einiger Erläuterung. Eine Person, deren Berufstätigkeit ausschließlich in der Mitwirkung in einem der führenden, wenn nicht besten Orchester der Welt besteht, ist naturgemäß veranlasst, sich mit vielen Interpretationsmöglichkeiten eines Werkes vertraut zu machen. Es ist für einen Laien völlig unsinnig, mehrere Aufnahmen ein und desselben Werkes anzuschaffen, wenn nicht die vielschichtigen Interpretationen für die Darstellung des Werkes von Bedeutung sind. Gerade mit diesem Sachverhalt hat sich die Betriebsprüfung ausführlich auseinandergesetzt. Der Verstoß gegen den Grundsatz der amtlichen Ermittlungspflicht in diesem Punkt bringt für den Steuerpflichtigen erhebliche vermeidbare Verwaltungsaufwendungen mit sich, die überdies mit Kosten verknüpft sind. Im Zusammenhang sei nur am Rande angemerkt, dass auch Ausgaben für Notenmaterial nicht anerkannt wurden.

### 3. Arbeitskleidung:

Den Ausführungen hinsichtlich Abeiskleidung ist grundsätzlich zuzustimmen. Im gegenständlichen Fall liegt allerdings ein so atypisch überhöhter Bekleidungsaufwand vor, welcher mit den ständigen Auftritten in überheizten, schlecht gelüfteten Konzertsälen verbunden ist. Die Behörde wird eingeladen

zu bedenken, dass bei Konzerten in anderen Ländern – die Wiener Philharmoniker nehmen mehrfach jährlich Tourneen insbesondere auch in tropischen Ländern vor – extreme klimatische Zustände herrschen. Hinzu kommt, dass es sich bei der Arbeitskleidung im weitaus überwiegenden Maße um für Konzertauftritte vorgeschriebene Kleidung (Stresemann, Frack, etc.) handelt, wobei nach allgemeinen Bekleidungsgrundsätzen wohl kaum ein Bürger für sich behaupten wird, mehrere Garnituren dieser Kleidungsstücke für private Unterhaltungen (Bälle) pro Jahr anzuschaffen. Selbst wenn die Behörde im Einzelfall vermeint, einzelne Ausgaben nicht anzuerkennen so ist die Vorgangsweise, sämtliche diesbezügliche Ausgaben auszuscheiden, jedenfalls überschießend und rechtswidrig.

Trotz der unverständlichen Vorgangsweise der Behörde ist der Abgabepflichtige zur Vermeidung zusätzlicher Verfahrenskosten bereit, hinsichtlich einzelner als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geltend gemachter Beträge eine einvernehmliche Regelung zu suchen. Dies jedoch nur aus verfahrensökonomischen Gründen und der Tatsache, dass es möglicherweise im Einzelfall nicht genau abgrenzbar ist, welcher Sphäre die eine oder andere Ausgabe zuzuordnen ist.

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

Strittig ist **1.**, ob bürgerliche Kleidung zum Abzug als Werbungskosten berechtigen oder nicht, **2.**, ob die Anschaffung von CD und Kassetten als Werbungskosten abzugsfähig sind, oder der privaten Lebensführung zuzurechnen sind, **3.**, über das Ausmaß der gem. § 26 EStG berücksichtigten Aufwendungen, Fahrtkosten im Rahmen der Werbungskosten abzugsfähig sind, oder nicht.

Weiters wurde die *rechtliche Beurteilung* der Betriebsprüfung (Prüfungszeitraum 1994 bis 1996) bezüglich des geltend gemachten Arbeitszimmers und einer angeschafften Stereoanlage überprüft nämlich **1.**, dahingehend, ob der Tätigkeitsmittelpunkt eines Berufsmusikers (Veranlagungsjahr 1997) in seinem häuslichen Arbeitszimmer liegt, und **2.**, die Anschaffung einer Stereoanlage für einen Berufsmusiker Werbungskosten darstellen, oder diese Ausgaben der privaten Lebensführung zuzurechnen sind.

Der unabhängige Finanzsenat nimmt den aufgrund des Aktenmaterials (und der aufgrund der Betriebsprüfung der Vorjahre getätigten Ermittlungen) den in den Entscheidungsgründen wider gegebenen Sachverhalt aufgrund nachfolgend wider gegebener Erwägungen als erwiesen an und legt diesen seiner Entscheidung zugrunde.

Gem. § 16 Abs. 1 sind **Werbungskosten** die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen (W.P., Ö.B.).

Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben

1. objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und

- 
- 2. subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und
  - 3. nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 fallen.

Für den Werbungskostencharakter sind grundsätzlich weder ein unbedingtes berufliches Erfordernis zur Tätigung der Aufwendungen oder Ausgaben noch deren Zweckmäßigkeit erforderlich.

Die Notwendigkeit einer Aufwendung ist grundsätzlich keine Voraussetzung für die Anerkennung von Werbungskosten, sondern ein Indiz für die berufliche Veranlassung bzw. für das Fehlen einer privaten Veranlassung (VwGH 29. 5. 96, 93/13/0013).

Auf die Notwendigkeit kommt es daher bei solchen Aufwendungen oder Ausgaben an, die ihrer Art nach die *Möglichkeit einer privaten Veranlassung vermuten lassen* (VwGH 29. 11. 94, 90/14/0231), wobei diesfalls die Notwendigkeit dahingehend zu prüfen ist, ob das Tätigen der Aufwendung objektiv sinnvoll ist (VwGH 12. 4. 94, 91/14/0024).

Eine Bestätigung des Arbeitgebers über die Notwendigkeit oder Zweckmäßigkeit von Aufwendungen oder Ausgaben ist daher keine Voraussetzung für deren Abzugsfähigkeit. Sie kann allenfalls ein Indiz für die berufliche Veranlassung darstellen. Umgekehrt erhalten Aufwendungen oder Ausgaben nicht notwendigerweise dadurch Werbungskostencharakter, dass sie im Interesse oder auf Weisung des Arbeitgebers getätigten werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht als Werbungskosten abzugsfähig, selbst wenn sie sich aus der wirtschaftlichen Stellung des Steuerpflichtigen ergeben und sie zur Förderung des Berufes des Steuerpflichtigen erfolgen.

Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, stellen 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*. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll nämlich vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen *herbeiführen* und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann (VwGH 6. 11. 1990, 90/14/0176).

Ein Werbungskostenabzug kommt ausnahmsweise dann in Betracht, wenn feststeht, dass solche Aufwendungen oder Ausgaben ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sind.

Nichtabzugsfähige Aufwendungen oder Ausgaben:

---

§ 20 EStG 1988 gilt für alle Einkünfte bzw. alle Einkunftsarten gleichermaßen und zielt jeweils darauf ab, die Einkommenserzielung von der steuerlich unbeachtlichen Einkommensverwendung abzugrenzen. Zwischen Betriebsausgaben und Lebenshaltungskosten darf die Grenze nicht anders gezogen werden, als zwischen Werbungskosten und Lebenshaltungskosten (VwGH 20.3.1964, 2141/62).

Bei den in § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 umschriebenen Aufwendungen handelt es sich um solche, die ihren Ursprung in der Privatsphäre des Steuerpflichtigen haben bzw. deren Zweck auf die private Sphäre gerichtet ist.

§ 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 hat klarstellende Bedeutung. Nicht jeder Aufwand, der mit Einkünften in irgendeiner Form in Verbindung steht, kann abgezogen werden. Auch die für die Nahrung und Unterkunft nötigen Aufwendungen stellen eine Voraussetzung der beruflichen bzw. betrieblichen Tätigkeit dar, sind aber mangels *Veranlassungszusammenhangen mit der Tätigkeit* als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nicht absetzbar (vgl. VwGH 20.7.1999, 99/13/0018).

Unter das Abzugsverbot fallen nicht nur der *Haushalts- und Unterhaltsaufwand* im engeren Sinn (Miete, Beleuchtung, Beheizung, *Bekleidung*, Ernährung u. Ä.), sondern auch Aufwendungen für die Erholung (Urlaube, Wochenendausflüge u. Ä.), für die Freizeitgestaltung (Sport, Hobbys, kulturelle Veranstaltungen u. Ä.), für die ärztliche Versorgung, ebenso wie für Gegenstände des höchstpersönlichen Gebrauches (Brille, Uhr, Hörgeräte) usw.

Vielfach überschneiden sich die Grenzen zwischen den beiden Abzugsverboten nach § 20 Abs. 1 Z 1 und Abs. 2 lit. a EStG 1988, doch ist die genaue Zuordnung eines Aufwandes zu einer der beiden Gesetzesstellen entbehrlich, da in beiden Fällen der Aufwand nicht abzugsfähig ist (vgl. VwGH 27.5.1999, 97/15/0028).

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 behandelt jene Aufwendungen, die der Privatsphäre zuzuordnen sind, gleichzeitig aber auch den Beruf fördern. Erfasst sind jene Aufwendungen, die primär zur Lebensführung gehören, aber in weiterer Folge auch dem Beruf dienen.

Aufteilungsverbot:

Die wesentlichste Aussage des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 ist die, dass *gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung nicht abzugsfähig sind*. Das Wesen dieses Aufteilungs- und Abzugsverbotes liegt darin, zu verhindern, dass Steuerpflichtige durch eine mehr oder weniger zufällige oder

bewusst herbeigeführte Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen Aufwendungen für die Lebensführung deshalb zum Teil in einen einkommensteuerrechtlich relevanten Bereich verlagern können, weil sie einen Beruf haben, der ihnen das ermöglicht, während andere Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen aus zu versteuernden Einkünften decken müssen.

*Dem privaten Haushalt oder der Familiensphäre sind typischerweise Haushaltmaschinen und -geräte und Geräte der Unterhaltungs- und Freizeitindustrie zuzuordnen.* Grundsätzlich kommt daher das Aufteilungs- und Abzugsverbot bei Wirtschaftsgütern des privaten Lebensbereiches zum Tragen (Waschmaschine, Fernseher, Videorecorder, Sportgeräte usw.), gilt aber gleichermaßen auch für laufende Aufwendungen, wie sie im Rahmen der Lebensführung üblich sind.

In der Regel wird der tatsächliche Verwendungszweck im Einzelfall geprüft werden müssen, wobei eine *typisierende Betrachtungsweise* anzuwenden ist (vgl. VwGH 28.2.1995, 91/14/0231). Diese Betrachtung darf nicht dazu führen, dass Wirtschaftsgüter ohne Ermittlungsverfahren als Privatvermögen behandelt werden (VwGH 17.9.1990, 90/14/0087). Auch wenn die Vermutung bei derartigen Wirtschaftsgütern dafür spricht, dass sie dem privaten Bereich angehören, besteht für den Abgabepflichtigen die *Möglichkeit, diese Vermutung zu widerlegen*.

### **Radio:**

ist grundsätzlich der privaten Sphäre zuzurechnen, ausgenommen bei ausschließlicher betrieblicher Verwendung (Gastwirtschaft; gilt auch für Fernseher). Ein Radio im Arbeitszimmer eines Hochschulprofessors für Musik ist der Lebensführung zuzurechnen (VwGH 16.9.1992, 90/13/0291), ebenso die Rundfunkgebühr (und die Stereoanlage) bei einem Musiklehrer (VwGH 27.5.1999, 97/15/0142). Autoradios sind grundsätzlich nicht absetzbar (VwGH 2.7.1981, 81/14/0073), siehe auch "Autoradio").

### **Stereoanlage, HIFI-Anlage:**

Aufwendungen für eine Stereoanlage sind *Kosten der privaten Lebensführung* und als solche – auch z. B. bei einem Musiklehrer – nicht abzugsfähig (VwGH 28.2.1995, 91/14/0231; VwGH 27.5.1999, 97/15/0142).

### **Tonträger:**

Schallplatten und Kassetten, *auch wenn sie eine Inspiration für das Berufsleben erbringen*, sind nicht abzugsfähig (VwGH 10. 9. 1998, 96/15/0198; VwGH 19. 7. 2000, 94/13/0145).

Das Wesen des Aufteilungs- und Abzugsverbotes liegt darin, zu verhindern, dass Steuerpflichtige durch eine mehr oder weniger zufällige oder bewusst herbeigeführte

Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen Aufwendungen für die Lebensführung deshalb zum Teil in einen einkommensteuerrechtlich relevanten Bereich verlagern können, weil sie einen Beruf haben, der ihnen das ermöglicht, während andere Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen aus zu versteuernden Einkünften decken müssen.

Bei den vom Bw. begehrten Werbungskosten **(CD)**

Doppel-CD mit Entspannungstexten, Hypno 1 & 2	480,00
neun CD's mit klassischer Musik	2.490,00
sechs CD's mit klassischer Musik	1.784,00
Elektra	189,00

handelt es sich um Ausgaben, die ihrer Art nach die *Möglichkeit* einer privaten Mitveranlassung vermuten lassen. Nach dem im Steuerrecht zu beachtenden *Aufteilungsverbot* sind Aufwendungen oder Ausgaben, welche eine betriebliche Veranlassung und eine private Veranlassung vereinen, also gemischt veranlasste Aufwendungen nicht abzugsfähig (siehe unten zu Stereoanlage, Arbeitszimmer).

Bei den Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, muss ein *strenger Maßstab angelegt* und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden (VwGH 21.10.1986, 86/14/0031; VwGH 18.3.1992, 91/14/0171; VwGH 28.2.1995, 91/14/0231).

Schallplatten und Kassetten, *auch wenn sie eine Inspiration für das Berufsleben erbringen*, sind entsprechend der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als nicht abzugsfähig (VwGH 10. 9. 1998, 96/15/0198; VwGH 19. 7. 2000, 94/13/0145) zu beurteilen. Dies zeigt sich auch an den beiden CD mit Entspannungstexten (Hypnose 1 und 2). Wenn auch die angestrebte Wirkung der Entspannung für das Berufsleben des Bw. dienlich sein kann, wird damit doch typischerweise ein Bedürfnis befriedigt, welches auch die Privatsphäre des Bw. berührt und somit ihrer Art nach die Möglichkeit einer privaten Mitveranlassung vermuten lässt.

Der Bw. begeht diese Abzugsfähigkeit dieser Ausgaben auch mit dem Hinweis auf die Notwendigkeit vielschichtiger Interpretationen ein und desselben Werkes. Dazu wird ausgeführt, dass nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates ein derart spezialisiertes und interessiertes Publikum in der Regel ebenso über umfangreiches Aufzeichnungsmaterial (CD, Kassetten, Schallplatten, DVD, usw.) verfügen wird, um eben die vom Bw. dargebotenen speziellen Leistungen auf dem Gebiet der Musik entsprechend würdigen zu können. Mit der

---

Anschaffung von Werken klassischer Musik wird daher einen Teil des Kulturlebens wieder gegeben. Die Anteilnahme am Kulturleben ist aber dem Bereich der privaten Lebensführung zuzurechnen.

Dem privaten Haushalt oder der Familiensphäre sind typischerweise auch die *Geräte der Unterhaltungs- und Freizeitindustrie* zuzuordnen. Grundsätzlich kommt daher das Aufteilungs- und Abzugsverbot bei Wirtschaftsgütern des privaten Lebensbereiches zum Tragen.

Der Bw. hat weiters im Jahr 1995 eine **Stereoanlage** im Wert von S 158.533,33 (Nutzungsdauer 5 Jahre) angeschafft. Diesbezüglich erschienen der Betriebsprüfung die Darstellung des Bw., dass Musiker ihren "Part" oft alleine zu Hause einstudieren, und der Bw. für das Wiener S. die Aufgabe übernommen habe, "längst vergessene und wieder entdeckte" Aufnahmen auf ihre kommerzielle Verwertbarkeit zu prüfen, glaubhaft, weshalb von einer fast ausschließlichen beruflichen Nutzung dieser Investition ausgegangen wurde.

Dazu wird ausgeführt, dass nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates Aufwendungen für eine Stereoanlage *Kosten der privaten Lebensführung* sind und als solche – (z. B. bei einem Musiklehrer, VwGH 28.2.1995, 91/14/0231; VwGH 27.5.1999, 97/15/0142) als nicht abzugsfähig gelten.

Aufwendungen oder Ausgaben, die **sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind**, stellen 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 oder Ausgaben *ausschließlich oder nahezu ausschließlich* beruflich veranlasst sind.

Nun hat der Bw. im Verfahren vor der Betriebsprüfung eben diese nahezu Ausschließlichkeit argumentiert und dazu ausgeführt, dass der Bw. seine eigene Rolle oft alleine zu Hause einstudiere. Die künstlerische Leistung eines Musikers könne nur erbracht werden, wenn regelmäßig und stundelang geprobt werde. Von der gesamten Arbeitszeit des Musikers werde (so der Bw.) zweifellos mehr als achtzig Prozent für Proben in den eigenen Räumlichkeiten aufgewendet. Es wäre eine Verkennung einer künstlerischen Tätigkeit, dass *lediglich die verbrachte Zeit bei Aufführungen relevant sei*. Bei Musikern des Wiener S. sowie der W.P. sei überdies von besonderen Umständen auszugehen. In der O. gebe es keine Proberäume,

sodass die Musiker gezwungen wären, zu Hause im vollen Umfang für das Dienstverhältnis zu übern. Zur Klarstellung werde bemerkt, dass die Gehälter selbstverständlich als Gesamtvergütung für den Gesamtaufwand, sei es in der Teilnahme an musikalischen Veranstaltungen, sei es für Proben erfolgt. *Daher werden hundert Prozent der Einkünfte letztlich durch die Tätigkeit im Arbeitszimmer erzielt.*

Hifi-Anlagen dienen, nach ihrer objektiven Beschaffenheit, im Allgemeinen der Befriedigung privater Bedürfnisse, weswegen sie nach ständiger Rechtsprechung grundsätzlich als notwendiges Privatvermögen anzusehen sind. Die mit solchen Anlagen im Zusammenhang stehenden Aufwendungen stellen daher in der Regel solche der privaten Lebensführung dar (vgl. Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, Tz 68 zu § 16 und die dort angeführten hg Erkenntnisse zu Fernseh-, Film-, Radio- und Videogeräten). Dafür aufgewendete Beträge sind nur dann nicht als nichtabzugsfähige Ausgaben der privaten Lebensführung zuzurechnen, wenn feststeht, dass das Gerät ausschließlich oder so gut wie ausschließlich betrieblich genutzt wird (beispielsweise das Fernsehgerät in der Gaststube des Restaurants). Bei der Abgrenzung der betrieblich bedingten Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung ist eine typisierende Betrachtungsweise anzuwenden. *Nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung ist als allein erheblich anzusehen.* Für Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen, ist ein strenger Maßstab anzulegen (vgl. Margreiter, Das Aufteilungs- und Abzugsverbot im Einkommensteuerrecht, ÖStZ 1/84, 3 und 9).

Vor diesem Hintergrund ist bezüglich der vom Bw. angeschafften Stereoanlage die Anerkennung als Werbungskosten zu versagen. Diese Kosten stellen typischerweise Aufwendungen der Lebensführung dar, die unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen (vgl. hiezu das hg. Erkenntnis vom 16. September 1992, ZI. 90/13/0291).

Wie der Verwaltungsgerichtshof (Erkenntnis vom 27. 5. 1999, 97/15/0142) ausgeführt hat, wird damit jedenfalls ein Teil des Kulturlebens wiedergegeben. Die Anteilnahme am Kulturleben ist aber dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen. Nun hat der Bw. in der Berufung vor allem ausgeführt, dass infolge der hohen musikalischen Ansprüche im vorliegenden Fall *besondere Umstände* gegeben wären. Es sei für einen Laien völlig unsinnig, mehrere Aufnahmen ein und desselben Werkes anzuschaffen (so die Ansicht des Bw.). Entscheidend wären die vielschichtigen Interpretationen für die Darstellung eines Werkes. Dazu wird vom unabhängigen Finanzsenat die Auffassung vertreten, dass gerade die hohe künstlerische Leistung des Bw. ein spezielles Publikum anspricht, welches ebenso über entsprechende Fachkenntnisse verfügt, um eben diese besonderen Leistungen wahrnehmen zu können. Derartig gebildetes Publikum verfügt in der Regel ebenso über mehrere Interpretationen ein und desselben Werkes, und in der Regel ebenso über Musikanlagen,

---

welche sich in Folge der hohen Anschaffungskosten für die Wiedergabe besonderer Musikalischer Werke eignen.

Auch die Eintrittspreise derartiger Darbietungen bewegen sich in einem Ausmaß, welches überwiegend ein durchaus spezialisiertes, interessiertes und fachlich qualifiziertes Publikum anspricht. Es wird damit also ein Teil des Kulturlebens wiedergegeben. Die Anteilnahme am Kulturleben ist aber dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen.

Wenn der Bw. die Auffassung vertritt, dass die berufliche Veranlassung der Anschaffung einer Musikanlage im gehobenen Preissektor mit hoher Klangauflösung begründet werden kann, wird dazu bemerkt, dass *es in breiten Bevölkerungskreisen üblich geworden ist*, Anschaffungen im Bereich von Stereoanlagen (Hifi-Geräte) zu tätigen, welche weit über die Bedürfnisse eines "Durchschnittsverbrauchers" hinaus gehen. Diese Ausgaben zählen zu den Kosten der Lebensführung.

Die Verwendung der Stereoanlage und der umfangreichen Tonträgersammlung ist nach den obigen Ausführungen als Teil der privaten Lebensführung des Bw. anzusehen.

Auch ist diese Stereoanlage in einem Raum untergebracht, welcher sich im Wohnungsverband des Bw. befindet und als Arbeitsraum (Anschaffungskosten anteilig S 875.500, Nutzungsdauer 50 Jahre, Anschaffung 6/ 1991) im Zuge der Betriebsprüfung des Jahres 1999 für die Jahre 1994 bis 1996 anerkannt wurde.

Dabei wurde von der Betriebsprüfung, im Einvernehmen mit dem Bw. (lt. Aktenvermerk vom 30. 4. 1999, Seite 2 Mitte) festgestellt, *dass das Musikzimmer ausschließlich für Musikzwecke genutzt wurde und auch dementsprechend eingerichtet sei*.

Der unabhängige Finanzsenat nimmt die Feststellungen der Betriebsprüfung, welche im Einvernehmen mit dem Bw. getroffen wurden als erwiesen an und legt diese der nachfolgend wiedergegebenen rechtlichen Beurteilung zugrunde. Dabei wurde ausgeführt, dass das im Prüfungszeitraum geltend gemachte Musikzimmer ausschließlich für diese Zwecke genutzt wurde und auch dementsprechend eingerichtet war.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 (BGBl 1996/201 ab 1996) normiert:

Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes **Arbeitszimmer** und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht 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 auch 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 (vgl. VwGH 23.5.1996, 94/15/0063, VwGH 31.10.2000, 95/15/0186).

Der Wohnungsverband erstreckt sich auf die wirtschaftliche Einheit. Ein Arbeitszimmer liegt daher im Wohnungsverband, wenn es sich in derselben (gemieteten oder Eigentums-) Wohnung oder im privaten Wohnhaus oder auf demselben Grundstück (zB Gartenhäuschen) befindet. Eine weitere Wohnung (Räumlichkeiten, die ein dauerndes Wohnbedürfnis befriedigen) eines Steuerpflichtigen stellt grundsätzlich einen weiteren Wohnungsverband dar. Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer im Wohnungsverband liegt, richtet sich nach der Verkehrsauffassung. Dafür spricht jedenfalls, wenn es von der Wohnung aus begehbar ist. Wird die Begehbarkeit nicht dauerhaft, sondern nur temporär durch Vorstellen von Schränken etc. verhindert, ist der Wohnungsverband nach der Verkehrsauffassung noch nicht aufgehoben. Das Vorliegen weiterer Zugänge von außen kann daran nichts ändern (VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176).

Die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer und für Einrichtungsgegenstände der Wohnung setzt stets voraus, dass die Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt notwendig macht und dass der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird (vgl. Rz 324, VwGH 31.10.2000, 95/15/0186). Die Notwendigkeit ist zwar kein Wesensmerkmal des Betriebsausgaben- oder Werbungskostenbegriffs, es handelt sich dabei aber nach der Rechtsprechung um ein sachlich geeignetes Merkmal für die Anerkennung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten, wenn Aufwendungen eine Berührung mit der Lebensführung aufweisen oder in einer Sphäre anfallen, die sich der sicheren Nachprüfung durch die Finanzbehörden entzieht.

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, somit nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen. Lässt sich eine Betätigung (Berufsbild) in mehrere (Tätigkeits-)Komponenten zerlegen, erfordert eine Beurteilung nach der Verkehrsauffassung eine wertende Gewichtung dieser Teilkomponenten. Diese wertende Gewichtung führt im Ergebnis zu der Beurteilung, wo der Mittelpunkt (Schwerpunkt) einer Tätigkeit (eines Berufsbildes) gelegen ist. Im Zweifel wird darauf abzustellen sein, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht für mehr als die Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird (VwGH 8.5.2003, 2000/15/0176).

Nach dem Mittelpunkt (Schwerpunkt) lassen sich folgende Typen von Tätigkeiten (Berufsbildern) unterscheiden:

---

**Tätigkeiten (Berufsbilder), deren Mittelpunkt (Schwerpunkt) jedenfalls außerhalb eines Arbeitszimmers liegt:**

Bei derartigen Tätigkeiten bestimmt (prägt) die außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübte (Tätigkeits-)Komponente das Berufsbild entscheidend. Die mit der Tätigkeit (auch) verbundene (Tätigkeits-)Komponente, die auf das Arbeitszimmer entfällt, ist demgegenüber bei Beurteilung des Berufsbildes typischerweise nicht wesentlich.

Beispiele:

Lehrer (vgl. auch VwGH 20.1.1999, 98/13/0132, sowie VwGH 26.5.1999, 98/13/0138, VwGH 17.5.2000, 98/15/0050, VwGH 27.5.2000, 99/15/0055), Richter, Politiker, **Berufsmusiker**, **Dirigent**, darstellender Künstler, Vortragender, Freiberufler mit auswärtiger Betriebsstätte (Kanzlei, Praxis usw.; VwGH 3.7.2003, 99/1/50177).

Für den zu beurteilenden Fall bedeutet dies, dass das Arbeitszimmer nach den Feststellungen der Betriebsprüfung *ausschließlich* als Musikzimmer zum täglichen Üben genutzt wurde. Als Musiker erzielt der Bw. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus einem Dienstverhältnis mit dem Ö.B. und mit den W.P..

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist jedenfalls dann, wenn eine Einkunftsquelle den Aufwand für das Arbeitszimmer bedingt, *die andere aber nicht*, der Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 nur aus der Sicht der einen Einkunftsquelle zu bestimmen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 8. Mai 2003, 2000/15/0176, mwN).

Im vorliegenden Fall handelt es sich um eine *Tätigkeit* (ein Berufsbild), *dessen Mittelpunkt* (Schwerpunkt) nach der Verkehrsauffassung und dem typischen Berufsbild, für einen Berufsmusiker jedenfalls *außerhalb eines Arbeitszimmers*, das heißt in den jeweiligen Konzertsälen liegt, weshalb die Aufwendungen für das Arbeitszimmer nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates nicht abzugfähig sind. Dies hat die Betriebsprüfung in ihrer rechtlichen Beurteilung nicht erkannt. Im Übrigen soll noch darauf verwiesen werden, dass das Üben der Erhaltung der eigenen Fertigkeit dient, und daher nicht als berufliche Tätigkeit anzusehen ist (FLD Wien, NÖ, Bgld, RV/14-11/9/99).

**Arbeitskleidung:**

Datum:	Text:	Betrag brutto:
07.10.1997	Weisse Hemden	1.240,00
01.10.1997	Sakko schwarz	3.590,00
	Hose schwarz	1.390,00
	Hemd weiß	698,00
07.10.1997	Schuhe	1.399,50
	Zusatzartikel	85,00
07.10.1997	-	1.298,00
01.10.1997	Sakko	3.590,00
	Mantel	2.990,00
	Hosen	1.190,00
	Reparatur	230,00
19.12.1997	1 Krawatte	500,00
Summe:		18.200,50

Wie der Bw. in seiner Berufung ausführt, habe es sich bei der vom Bw. geltend gemachten Ausgaben für Arbeitskleidung im weitaus überwiegenden Maße um Kleidung gehandelt, welche für Konzertauftritte vorgeschrieben sei (Stresemann, Frack etc.). Der Bw. räumt allerdings auch ein, dass es möglicherweise im Einzelfall nicht genau abgrenzbar wäre, welcher Sphäre die eine oder andere Ausgabe zuzuordnen sei.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht als Werbungskosten abzugsfähig, *selbst wenn sie sich aus der wirtschaftlichen Stellung des Steuerpflichtigen ergeben und sie zur Förderung des Berufes des Steuerpflichtigen erfolgen.*

Wie aus den dem Finanzamt übermittelten Rechnungen ersichtlich ist, handelt es sich dabei um bürgerliche Kleidung. Wenn in der Berufung darauf hingewiesen wird, dass bei Konzerten in tropischen Ländern extreme klimatische Zustände herrschen, die höhere Ausgaben bei der Bekleidung erforderlich machen, wird dazu ausgeführt, dass die W.P. Konzerte in allen Ländern der Welt (und nicht nur in tropischen Ländern) veranstalten.

Der Bw. führt in der Berufung aus, dass er wohl kaum mehrere Garnituren der im Jahre 1997 angeschafften Kleidung für private Unterhaltung (Bälle) benützen wird können. Dazu wird dazu ausgeführt, dass nicht die tatsächliche Nutzung der Kleidungsgegenstände für die Beurteilung der Abzugsfähigkeit entscheidend ist, sondern alleine eine mögliche private Nutzung für die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten schädlich ist. Bei den vom Bw. vorgelegten Rechnungen handelte es sich ausschließlich um solche für Kleidung, welche einer privaten Nutzung zugängig sind. Weshalb es nicht möglich sei, die hier angeschafften Bekleidungsgegenstände wie Hose, Hemd, Mantel und Schuhe privat zu nutzen erscheint nicht glaubhaft

---

Der Bw. weist weiters auf einen atypisch erhöhten Bekleidungsaufwand (in Summe S 18.500,50) hin, welcher durch ständigen Auftritten in überheizten schlecht gelüfteten Konzertsälen zurückzuführen ist.

Dazu wird ausgeführt, dass wenn der Bw. sich im berufungsgegenständlichen Jahr Kleidungsstücke wie einen Mantel, zwei Sakkos, zwei Hosen und Hemden, eine Krawatte angeschafft hat, daraus ein überhöhter Bekleidungsaufwand nicht abgeleitet werden kann. Ein derartiger Bekleidungsaufwand wird wohl auch bei anderen Berufsgruppen *ähnlicher Einkommensstruktur* vorzufinden sein.

Für das berufungsgegenständliche Jahr wurden für den Bw. S 60.063 aus beiden Dienstverhältnissen gem. § 26 EStG als nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehörend berücksichtigt.

Werbungskosten aus dem Titel "**Reisekosten**" liegen nur in dem Umfang vor, in dem sie vom Steuerpflichtigen selbst getragen werden. Als Reisekosten kommen insbesondere Fahrtkosten (Werbungskosten allgemeiner Art), Verpflegungsmehraufwand und Nächtigungsaufwand in Betracht. Ersätze, die der Arbeitgeber gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 leistet, vermindern den jeweils abzugsfähigen Aufwand.

Auch wenn die Aufwendungen ohne Nachweis ihrer Höhe soweit als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, als sie die sich aus § 26 Z 4 EStG 1988 ergebenden Sätze nicht übersteigen, kann es bei der Abgeltung in Form von Pauschalsätzen nicht dazu kommen, Werbungskosten auch dort anzuerkennen, wo nach dem äußeren Anschein Aufwendungen des Arbeitnehmers gar nicht anfallen.

Fahrtkosten stellen keine spezifischen Reisekosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 dar, sondern sind als Werbungskosten allgemeiner Art gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 zu berücksichtigen (VwGH 8.10.1998, 97/15/0073). Da sie aber in der Regel in Verbindung mit Reisekosten anfallen, werden sie in diesem Zusammenhang angeführt.

Fahrtkosten stellen unabhängig davon, ob das genannte Erfordernis einer Reise erfüllt ist, im tatsächlichen Ausmaß Werbungskosten dar. Für die Berücksichtigung von Fahrtkosten als Werbungskosten ist daher weder die Zurücklegung größerer Entfernung noch das Überschreiten einer bestimmten Dauer erforderlich. Der Anspruch auf Fahrtkosten besteht grundsätzlich unabhängig vom Anspruch auf Tagesgelder. Daher stehen Fahrtkosten auch bei Begründung eines weiteren Mittelpunktes der Tätigkeit zu, es sei denn, es liegen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vor.

Als Werbungskosten sind Fahrtkosten grundsätzlich - also auch bei Verwendung eines eigenen Kfz - in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen zu berücksichtigen (vgl.

---

VwGH 8.10.1998, 97/15/0073). Benutzt der Arbeitnehmer ein privates Kfz, steht ihm hierfür bei beruflichen Fahrten von nicht mehr als 30.000 Kilometer im Kalenderjahr das amtliche Kilometergeld zu. An Stelle des Kilometergeldes können auch die nachgewiesenen tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden. Bei beruflichen Fahrten von mehr als 30.000 Kilometer im Kalenderjahr stehen als Werbungskosten entweder das amtliche Kilometergeld für 30.000 Kilometer oder die tatsächlich nachgewiesenen Kosten für die gesamten beruflichen Fahrten zu.

Die Benutzung eines Kfz muss nicht unvermeidbar sein. Es steht dem Arbeitnehmer die Verwendung des Kfz auch dann frei, wenn die Wegstrecke auch mit einem öffentlichen Verkehrsmittel oder zu Fuß zurückgelegt werden könnte (VwGH 22.12.1980, 2001/79). Die vom Abgabepflichtigen geführten Nachweise müssen die Kontrolle sowohl des beruflichen Zwecks als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben. Dies erfordert, dass in den entsprechenden Aufzeichnungen zumindest das Datum, die Dauer, der Beginn und das Ende, das Ziel und der Zweck jeder einzelnen Fahrt festzuhalten sind (siehe VwGH 21.10.1993, 92/15/0001). Neben einem Fahrtenbuch können auch Belege und Unterlagen, die diese Merkmale enthalten, zur Nachweisführung geeignet sein (zB Reisekostenabrechnungen für den Arbeitgeber, Kursprogramm mit Kursbesuchsbestätigung bei Aus- und Fortbildungsveranstaltungen). Die Anforderungen an die Qualität der Aufzeichnungen steigen mit der Anzahl der dienstlich zurückgelegten Kilometer.

In der Einnahmen- Ausgabenrechnung des Bw. wurden an Kilometergelder und Fahrtkosten (S 11.460) sowie die Reisekosten (S 3.910) als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit aus der Verwertung von Urheberrechten berücksichtigt, welche dann mit Hilfe eines Einnahmenschlüssels zu 74,86 Prozent den Werbungskosten des Bw. aus beiden nichtselbständigen Tätigkeiten (W.P., und Ö.B.) zugeordnet wurden. In der Berufung wird dazu vorgebracht, dass "nennenswerte zusätzliche Fahrten, für welche keine Reisevergütungen und Tages- und Nächtigungsgelder bezahlt werden angefallen seien". Dies sei namentlich für Aufnahmen für Platten, CD's und andere Tonträger der Fall, und könne für das berufungsgegenständliche Jahr auch nachgewiesen werden. Ein Zusammenhang mit den Vergütungen des § 26 EStG bestehe nicht. Bei Vorliegen eines zweiten Dienstverhältnisses sei es zulässig, die durch dieses zweite Dienstverhältnis bedingten zusätzlichen Reisekosten im Wege von Kilometergeldern geltend zu machen. Eine Bestätigung über den detaillierten Auslagenersatz bezüglich der getätigten Auslandsreisen und der Aufwendungen bei den S.F. (W.P.) sehe sich der Bw. nicht im Stande vorzulegen. Dies in Folge des dadurch verbundenen erheblichen Verwaltungsaufwandes. Die Behörde habe aber "jedenfalls ihre amtliche Ermittlungspflicht verletzt". Die Betriebsprüfung des Vorjahres habe diese Position geprüft sowie die Rechtslage im Vorjahr erörtert und die diesbezüglichen Aufwendungen anerkannt.

Grundsätzlich hat der Steuerpflichtige daher Fahrtkosten, Tagesgelder und Nächtigungsgelder nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Bezuglich der Vergütungen gemäß § 26 EStG wurde vom Bw. vorgebracht, für Aufführungen mit den W.P. im Jahre 1997 eine Reisetätigkeit entfaltet zu haben, eine exakte Darstellung der diesbezüglichen Ausgaben wäre aber mit erheblichem Verwaltungsaufwand verbunden. Weiters habe der Bw. entsprechende Fahrten zwecks Aufnahme von Platten und CD's unternommen. Die Betriebsprüfung habe diesen Sachverhalt und die Rechtslage im Rahmen einer Prüfung der Vorjahre erörtert und die diesbezüglichen Ausgaben in den Vorjahren anerkannt. Aus diesem Grunde sieht sich der unabhängige Finanzsenat dazu veranlasst, den Ausführungen des Bw. auch für das Jahr 1997 Glauben zu schenken, und die diesbezüglichen Ausgaben für das Jahr 1997 anzuerkennen.

Die Werbungskosten für das Jahr 1997 werden wie folgt berechnet:

Betriebsausgaben / Werbungskosten **It. Bw.:** S 197.023,95 / S 147.492,13 (d. s. 74,,86 %).

Änderungen It. BE:

Position	Anmerkung	in S
Arbeitskleidung		22.908,51
Kassetten, CD		7.260,00
Anteilige Kosten Arbeitsraum		26.645,55
Abschreibungen: ( <i>It. Bw. 63.276,00</i> )		
	Stereoanlage	39.633,00
	Eigentumswohnung	17.510,00
	<b>SUMME</b>	<b>113.957,0 6</b>

Betriebsausgaben / **Werbungskosten It. BE:** S 83.066,90 / **S 62.184,00**

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 21. Oktober 2004