

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Annika Streicher in der Beschwerdesache ***Bf***, ***BfAdr***, über die Beschwerde vom 9. Dezember 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 5. November 2019 betreffend Einkommensteuer 2017 zu Steuernummer ***BfStNr*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO **teilweise Folge gegeben**. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem dem Ende der Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) **nicht zulässig**.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (in der Folge „Bf.“) war im Beschwerdezeitraum an einer Landesmusikschule als Lehrer für die Fächer Klavier und Korrepetition angestellt und zusätzlich Musiker in diversen Bands und Teil einer Mitunternehmerschaft. Im Beschwerdejahr absolvierte er eine Gesangsausbildung in Dänemark.

In der **Einkommensteuererklärung 2017** vom 26.11.2018 machte der Bf. für die Gesangsausbildung unter KZ 722 (Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten) Werbungskosten in Höhe von EUR 10.784,49 geltend.

Das Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (nunmehr Finanzamt Österreich, in der Folge „belangte Behörde“) setzte die Einkommensteuer 2017 mit Bescheid vom 4.3.2019 (**Erstbescheid**) mit EUR -965,00 fest und erkannte die für die Gesangsausbildung geltend gemachten Werbungskosten zu.

Mit **Aufhebungsbescheid** vom 5.11.2019 hob die belangte Behörde den Erstbescheid auf. Der Aufhebungsbescheid wurde vom Bf. nicht in Beschwerde gezogen. Mit **Einkommensteuerbescheid** vom 5.11.2019 (in der Folge „angefochtener Bescheid“) setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer 2017 neu mit EUR 3.774,00 fest und versagte den Werbungskostenabzug für die Gesangsausbildung, weil diese privat veranlasst gewesen sei.

Mit **Beschwerde** vom 9.12.2019 beantragte der Bf. die Berücksichtigung der Kosten für die Gesangsausbildung als vorweggenommene Betriebsausgaben für eine 2018 aufgenommene selbständige Tätigkeit als Gesangslehrer.

Die belangte Behörde wies die Beschwerde mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 5.2.2020 als unbegründet ab und führte aus, die nebenberufliche Tätigkeit als Sänger/Klavierspieler in Bands und Gesangslehrer, die als einheitlicher Betrieb zu sehen seien, sei als Liebhaberei einzustufen.

Mit **Vorlageantrag** vom 25.9.2020 beantragte der Bf. die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Die belangte Behörde legte die Beschwerde des Bundesfinanzgericht mit **Vorlagebericht** vom 30.7.2021 vor und führte darin aus, die Tätigkeiten als Sänger/Klavierspieler in Bands einerseits und als Gesangslehrer andererseits seien nicht als einheitlicher Betrieb zu sehen, vielmehr sei die Tätigkeit als Gesangslehrer isoliert zu betrachten und falle unter § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung.

Mit **Verfügung** des Geschäftsverteilungsausschusses vom 25.6.2025 wurde die Beschwerde der mit 1.2.2025 neu besetzten Gerichtsabteilung ***GANr*** zugewiesen.

Mit **Beschluss** vom 14.1.2026 forderte das erkennende Gericht den Bf. zur Beantwortung weiterer Fragen und Vorlage weiterer Dokumente auf. Dieser Aufforderung kam der Bf. mit **Stellungnahme** vom 4.2.2026 nach. Diese Stellungnahme wurde der belangten Behörde mit **Beschluss** vom 24.2.2026 zur allfälligen Äußerung übermittelt. Die belangte Behörde äußerte sich in ihrer **Stellungnahme** vom 5.3.2026 zum Vorbringen des Bf. Mit **Beschluss** vom 5.3.2026 ersuchte das erkennende Gericht den Bf. um eine ergänzende Angabe. Dieser Aufforderung kam der Bf. mit **E-Mail** vom 13.3.2026 nach, das der belangten Behörde mit **Beschluss** vom 16.3.2026 weitergeleitet wurde.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf. war im Beschwerdejahr an einer Landesmusikschule angestellt und unterrichtete die Fächer Klavier und Korrepetition. Im Rahmen seines an der Musikschule erteilten Unterrichts musste der Bf. zum besseren schülerseitigen Verständnis Beispiele, Ideen und Erklärungen singen, mit den Schülern mitsingen und die Schüler bei entsprechender Interessenlage in

Richtung eines singenden Pianisten ausbilden. Auch benötigte der Bf. hier Kenntnisse zum ressourcenschonenden Umgang mit seiner Stimme.

Zusätzlich zu seiner Tätigkeit als Musikschullehrer war der Bf. Mitglied diverser Musikgruppen, in denen er Klavier spielte und auch sang, und erzielte daraus Einkünfte. Zusätzlich war er ab 2018 als selbständiger Gesangslehrer tätig.

Im Jahr 2015 begann der Bf. eine Gesangsausbildung zum „Authorised CVT Teacher“ am Complete Vocal Institute in Kopenhagen (Dänemark) und schloss diese im Juni 2018 ab. Die Ausbildung zum „Authorised CVT Teacher“ richtete sich an Sänger und Lehrer, die sich professionell als Sänger oder Gesangslehrer qualifizieren wollen. Das Ziel der Ausbildung war es, Teilnehmer zum selbständigen und verantwortungsvollen Singen und Lehren zu befähigen. Die Kurskomponenten umfassten persönliche Stimmbildung und Ausbildung, Studium der Gesangstheorie und Unterrichtstheorie, Training der auditiven Analyse, Erkennung von Gesangstechniken und häufigen Problemen, Erlernen von Fähigkeiten zur Demonstration und Anwendung von Gesangstechniken, Betreuung der Kursteilnehmer als Lehrer, laufende Debatten und Diskussionen über verschiedene Unterrichtsansätze und Erfahrungsaustausch sowie Einblicke in die neuesten Forschungsergebnisse auf dem Gebiet der Stimme.

Im Beschwerdejahr hielt sich der Bf. für die Teilnahme an den jeweils viertägigen Kurseinheiten in folgenden Zeiträumen in Kopenhagen auf, wobei die Kurseinheiten jeweils um 17 Uhr endeten:

- 9.2. (Hinflug 07:10) bis 13.2. (Rückflug 07:15)
- 30.3. (Hinflug 07:15) bis 3.4. (Rückflug 07:10)
- 1.6. (Hinflug 07:15) bis 4.6. (Rückflug 20:05)
- 7.9. (Hinflug 07:15) bis 11.9. (Rückflug 07:10)
- 2.10. (Hinflug 07:15) bis 6.10. (Rückflug 07:10)
- 16.11. (Hinflug 07:10) bis 20.11. (Rückflug 07:15)

Die Kursgebühren betrugen im Beschwerdejahr EUR 6.375,-. Die Flüge kosteten insgesamt EUR 988,67. Dem Bf. erwachsen für die Fahrten von Linz zum Flughafen Schwechat Kosten von insgesamt EUR 240,-. Der Bf. erwarb Büromaterial um umgerechnet EUR 8,70, das zu 40 % privat genutzt wurde. Für die Airbnb-Unterkünfte in Kopenhagen bezahlte der Bf. insgesamt EUR 1.254,10, wobei insgesamt EUR 230,46 auf Übernachtungen nach Ende der viertägigen Kurseinheiten entfielen. Ein Rückflug abends nach Ende der jeweiligen viertägigen Kurseinheit war zeitlich möglich.

Die Aufwendungen für die Gesangsausbildung machte der Bf. in seiner Einkommensteuererklärung im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Werbungskosten iHv EUR 10.784,49 geltend. Diese gliederten sich nach den Angaben des Bf. wie folgt auf:

- EUR 6.375,- Kursgebühren
- EUR 988,67 Flüge Wien-Kopenhagen-Wien
- EUR 1.254,10 Unterkünfte Kopenhagen
- EUR 1.073,52 Fahrten Linz-Wien / Wien-Linz
- EUR 132,- Diäten Österreich
- EUR 952,20 Diäten Dänemark
- EUR 8,70 Flying Tiger Gebühren (Büromaterial)

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen ergeben sich aus dem vorgelegten Behördenakt sowie den Stellungnahmen des Bf. vom 4.2.2026 und 13.3.2026.

Zusammenhang der Gesangsausbildung

Strittig war im gegenständlichen Fall, ob der Bf. die Gesangsausbildung in Zusammenhang mit seiner unselbständigen Tätigkeit als Musikschullehrer oder einer beabsichtigten selbständigen Tätigkeit als Gesangslehrer absolviert hatte. Das erkennende Gericht ist aus den folgenden Gründen davon überzeugt, dass die Absolvierung der Gesangsausbildung in Verbindung mit der nichtselbständigen Tätigkeit als Musikschullehrer erfolgte:

In der Einkommensteuererklärung vom 26.11.2018 (d.h. bereits nach Abschluss der Gesangsausbildung) machte der Bf. die Aufwendungen als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit geltend. In seinem Antwortschreiben auf das Ergänzungsersuchen der belangten Behörde vom 10.7.2019 führte er aus, als Klavierpädagoge sei der Einsatz der eigenen Stimme ein Teil des Unterrichts. Zum besseren Verständnis müsse der Klavierlehrer Beispiele, Ideen und Erklärungen singen. Ein Mitsingen mit dem Schüler sei unerlässlich. Der singende Pianist nach dem Vorbild Udo Jürgens oder Elton John sei für viele Schüler eine Wunschvorstellung, auch hierfür seien die Kenntnisse aus der Gesangsausbildung nutzbar. Zusätzlich habe er durch die Gesangsausbildung Kenntnisse über den schonenden Einsatz der Stimme, ohne heiser zu werden, erlangt, was für einen Lehrer wichtig sei. Eine gewerbliche Tätigkeit aufgrund der Gesangsausbildung ziehe er derzeit nicht in Erwägung.

Erst im Rahmen der Beschwerde vom 9.12.2019 brachte der Bf. erstmals vor, während der Gesangsausbildung festgestellt zu haben, das erworbene Wissen als selbständiger Gesangslehrer einsetzen zu wollen. Folglich begehrte er den Abzug der Kosten für die Gesangsausbildung als vorweggenommene Betriebsausgaben. Ein Zusammenhang mit seinen Tätigkeiten als Musikschullehrer und Bandmitglied sei nicht gegeben. Der Bf. gibt auch in seiner Stellungnahme vom 6.5.2021 zum Ergänzungsersuchen vom 30.3.2021 an: „Bei der Gesangsausbildung in diesem Ausmaß hat sich herausgestellt, dass ich als Gesangslehrer das erworbene Wissen nutzen möchte“. Hätte er das tatsächlich bereits während der

Gesangsausbildung bemerkt, so wäre es absolut unnachvollziehbar, warum er in der Stellungnahme vom 10.7.2019 noch etwas anderes behaupten sollte, wo er doch die Ausbildung bereits im Juni 2018 abgeschlossen hatte.

Der Bf. änderte seine Argumentation erst im Rahmen der Beschwerde gegen den angefochtenen Bescheid in Richtung der beabsichtigten selbständigen Tätigkeit als Gesangslehrer. Nach Ansicht des erkennenden Gerichts mag das seinen Beweggrund darin haben, dass im angefochtenen Bescheid dargelegt wird, warum eine Berücksichtigung der Gesangsausbildung als Werbungskosten eines Klavierlehrers verwehrt wird. Der Bf. als unvertreter und vermutlich rechtsunkundiger Rechtsunterworfener mag dies für eine aussichtsreiche Ersatzargumentation gehalten haben, um die Abzugsfähigkeit der Kosten für die Gesangsausbildung zu „retten“, weil er wahrscheinlich einfach nicht wusste, welche weiteren Argumente er für eine Berücksichtigung als Werbungskosten im Rahmen der Musikschultätigkeit noch vorbringen könnte. Dass eine völlige Änderung der Argumentationslinie während des Beschwerdeverfahrens keine geschickte Taktik ist, mag ihm aufgrund des Fehlens eines Vertreters schlichtweg nicht klar gewesen sein.

Nach der VwGH-Rechtsprechung kommt eine Erstaussage erfahrungsgemäß der Wahrheit am nächsten (VwGH 24.2.1998, 95/13/0083). Nach der VwGH-Rechtsprechung steht es nicht im Widerspruch zur Lebenserfahrung, dass Abgabepflichtige ihre Erklärungen im Verlauf eines Abgabenverfahrens zunehmend der Kenntnis ihrer abgabenrechtlichen Wirkung entsprechend gestalten (VwGH 17.4.2008, 2008/15/0052).

Inhalte der Gesangsausbildung und Nutzung der erworbenen Kenntnisse

Die Feststellungen zu den Inhalten der Gesangsausbildung ergeben sich aus den vorgelegten Kursunterlagen.

Dass der Bf. die im Rahmen der Gesangsausbildung erworbenen Kenntnisse in seinem Unterricht an der Musikschule einsetzt, ergibt sich aus seinem Antwortschreiben auf das Ergänzungsersuchen der belangten Behörde vom 10.7.2019. Hier legt er den Einsatz der erworbenen gesanglichen Kenntnisse im Rahmen des Unterrichts (Beispiele, Ideen und Erklärungen zum besseren Verständnis singen; Mitsingen mit dem Schüler; Kenntnis über den ressourcenschonenden Stimmeinsatz; Ausbildung der Schüler zu singenden Pianisten) für das erkennende Gericht nachvollziehbar und glaubhaft dar und hat die belangte Behörde diese Ausführungen auch nicht bestritten oder widerlegt.

Höhe der Kosten für die Gesangsausbildung

Die Feststellungen zu den in Zusammenhang mit der Gesangsausbildung erwachsenen Kosten für Kursgebühren, Flüge und Unterkünfte ergeben sich aus den vorgelegten Belegen.

Zum geltend gemachten Posten „Flying Tiger Gebühren“ (EUR 4 und EUR 4,70 lt. Beantwortung des ersten Ergänzungsersuchens der belangten Behörde) ist auszuführen, dass der Bf. dem erkennenden Gericht zum Beleg dieses Postens zwei Flying Tiger-Rechnungen vom 12.2.2017 und 10.9.2017 vorlegte. Laut den (auf Dänisch ausgeführten und vom erkennenden Gericht übersetzten) Rechnungsposten handelt es sich bei den gekauften Produkten um Büromaterial. Die Rechnungssumme betrug insgesamt 65 dänische Kronen, d.h. überschlagsmäßig etwa EUR 8,70. Da Büromaterialien eine berufliche und private Nutzung zulassen, ist von den Anschaffungskosten regelmäßig ein Privatanteil auszuscheiden. Dieser Anteil kann naturgemäß nur geschätzt werden, weil das genaue Ausmaß der Privatnutzung üblicherweise konkret nicht feststellbar ist. Das erkennende Gericht geht im gegenständlichen Fall von einem Privatanteil von 40 % aus.

Zu den geltend gemachten Fahrtkosten für die Strecken Linz-Wien / Wien-Linz ist festzuhalten, dass der Bf. in seiner Stellungnahme vom 4.2.2026 angibt, diese Strecken mit dem PKW zurückgelegt zu haben. Trotz Aufforderung durch das erkennende Gericht hat der Bf. aber kein Fahrtenbuch oder vergleichbare Aufzeichnungen vorlegt. Mangels Nachweis der begehrten Fahrtkosten ist das erkennende Gericht berechtigt, allfällige Fahrtkosten gem. § 184 BAO zu schätzen, sofern zumindest von einer Glaubhaftmachung von Fahrtkosten ausgegangen werden kann. Jeder Schätzung ist eine gewisse Ungenauigkeit immanent (VwGH 23.4.1998, 97/15/0076; 26.11.1998, 95/16/0222; 9.12.2004, 2000/14/0166; 23.2.2012, 2009/17/0127; 23.4.2014, Ro 2014/13/0022). Wer zur Schätzung Anlass gibt und bei der Ermittlung der materiellen Wahrheit nicht entsprechend mitwirkt, muss die mit jeder Schätzung verbundene Ungewissheit hinnehmen (z.B. VwGH 8.9.2009, 2009/17/0119; 11.6.2021, Ro 2020/13/0005; 20.10.2021, Ra 2020/15/0048; 15.11.2021, Ra 2021/13/0088; 17.4.2024, Ra 2023/15/0009). Die Teilnahme an den Kursen in Kopenhagen mit Start-/Zielflughafen Wien Schwechat steht nicht in Zweifel und weil es sich nicht um Kurse handelte, an denen der Bf. gemeinsam mit Arbeitskollegen teilgenommen hat (d.h. kostenlose Fahrgemeinschaften denkbar wären), ist es für das erkennende Gericht glaubhaft, dass dem Bf. für die Fahrten zum Flughafen Kosten entstanden sind. Nach Ansicht des erkennenden Gerichts ist eine Schätzung der Fahrtkosten mit den Kosten für das günstigste Massenbeförderungsmittel angemessen. Zum Zeitpunkt des Erkenntnisses kostet ein ÖBB-Ticket von Linz nach Schwechat mit Vorteilscard EUR 25,40. Die Preissteigerung seit dem Jahr 2017 mitbedenkend, kommen Fahrtkosten von EUR 20 pro Strecke, somit insgesamt EUR 240, den wahren Besteuerungsgrundlagen nach Ansicht des erkennenden Gerichts am nächsten.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Werbungskostenbegriff

Werbungskosten gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Werbungskosten liegen vor, wenn ein Veranlassungszusammenhang der Aufwendungen mit einer außerbetrieblichen Einkunftsquelle vorliegt (z.B. VwGH 28.5.2015, 2012/15/0104; 19.10.2016, Ra 2014/15/0031). In der Vergangenheit war aus dem Gesetzeswortlaut des § 16 Abs. 1 EStG 1988 („zur Erwerbung ... von Einnahmen“) abgeleitet worden, dass nur Aufwendungen erfasst sind, welche die Erzielung von Einnahmen bezwecken (sog. finaler Werbungskostenbegriff). Zudem war einschränkend angenommen worden, dass nur notwendige oder zweckmäßige Aufwendungen Werbungskosten bilden können (VwGH 27.6.1989, 88/14/0112). Während für Betriebsausgaben bereits ein mittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb genügt, sei für Werbungskosten ein unmittelbarer Zusammenhang erforderlich (VwGH 27.6.1989, 88/14/0112), die diesbezüglichen Ausgaben seien außerdem „so niedrig wie möglich zu halten“ (VwGH 1.3.1983, 82/14/0199).

Heute wird der finale Werbungskostenbegriff in Österreich nicht mehr vertreten, stattdessen hat ein kausaler Werbungskostenbegriff Platz gegriffen (Zorn in *D/K/M/Z*, EStG²⁵ § 16 Tz 3). Die Notwendigkeit eines Aufwandes ist keine Voraussetzung für die Anerkennung von Werbungskosten, sondern nur ein Indiz für dessen berufliche Veranlassung und somit für das Fehlen einer privaten Veranlassung (VwGH 30.5.2001, 95/13/0288; 28.10.1998, 93/14/0195; 29.5.1996, 93/13/0013). Lässt sich die berufliche Veranlassung eines Aufwands bereits anhand seiner Art erkennen, dann ist dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit keine entscheidende Bedeutung beizumessen (VwGH 30.5.2001, 95/13/0288; 28.10.1998, 93/14/0195). Der Notwendigkeit kommt lediglich bei solchen Aufwendungen oder Ausgaben abgrenzende Bedeutung zu, die ihrer Art nach eine private Veranlassung vermuten lassen (VwGH 29.5.1996, 93/13/0013; 29.11.1994, 90/14/0231).

Kursgebühren

In der in § 16 Abs. 1 EStG 1988 enthaltenen demonstrativen Auflistung von als Werbungskosten abzugsfähigen Ausgaben sind u.a. Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit als Werbungskosten enthalten (Z 10).

Unter den Begriff „Ausbildung“ sind jedenfalls alle Arten schulischer oder kursmäßiger Ausbildung zu zählen, in deren Rahmen noch nicht berufstätigen Personen das für das künftige Berufsleben erforderliche Wissen vermittelt wird (z.B. VwGH 1.3.2007, 2006/15/0178). Um eine „Fortbildung“ handelt es sich dann, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Die Eignung der dafür getätigten Aufwendungen an sich zur Erreichung dieses Ziels ist dabei ausreichend (VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117). Steht eine Bildungsmaßnahme in Zusammenhang mit der bereits ausgeübten Tätigkeit, kann eine Unterscheidung in Fort- oder Ausbildung unterbleiben, weil in beiden Fällen Abzugsfähigkeit gegeben ist. Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen können nur dann als Werbungskosten abgezogen werden, wenn sie in Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit stehen (Jakom/*Ebner* EStG 2025 § 16 Rz 48). Eine begünstigte Bildungsmaßnahme liegt nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes jedenfalls vor, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können (VwGH 29.3.2012, 2009/15/0197; 25.4.2013, 2010/15/0019; 26.6.2014, 2011/15/0068). Darüber hinaus reicht aber jeder Veranlassungszusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit aus (VwGH 22.11.2006, 2004/15/0143).

In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahelegen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung einschränkend nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in diesen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen Veranlassung (VwGH 27.6.2000, 2000/14/0096, 0097; 14.12.2006, 2002/14/0012). Die Notwendigkeit ergibt sich daraus, ob die Aufwendungen objektiv sinnvoll sind (VwGH 12.4.1994, 91/14/0024). Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes ist unter Notwendigkeit nicht zu verstehen, dass eine berufliche Tätigkeit andernfalls unter keinen Umständen denkbar wäre. Vielmehr ist Notwendigkeit anzunehmen, wenn nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen die Aufwendung für eine bestimmte Tätigkeit unzweifelhaft sinnvoll ist (VwGH 12.4.1994, 91/14/0024). Somit ist das Erfordernis der Notwendigkeit nicht im Sinne einer *conditio sine qua non* zu verstehen (s. auch *Sarnthein*, Kausaler oder finaler Werbungskostenbegriff, ÖStZ 1996, 420). Bei mangelnder Notwendigkeit liegen bei derartigen Aufwendungen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähige Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung vor.

Aus dem oben Gesagten ergibt sich nach Ansicht des erkennenden Gerichts die Abzugsfähigkeit der angefallenen Kurskosten für die Gesangsausbildung, weil der Bf. die durch diesen Kursus erlangten Kenntnisse und Fähigkeiten im Rahmen seiner Tätigkeit als Musikschullehrer für die Fächer Klavier und Korrepetition verwerten kann. Wie der Bf. für das erkennende Gericht überzeugend und von der belangten Behörde unwidersprochen darlegte, muss er auch in seinen Unterrichtsfächern immer wieder singen, um etwa das Unterrichtete für die Schülern verständlicher zu machen oder diese in ihrem Wunsch nach der Kombination

von Klavierspiel und Gesang pädagogisch zu unterstützen. Auch der schonende Umgang mit der Stimme ist für eine derartige Lehrtätigkeit zweifellos essenziell. Wie allgemein bekannt ist, müssen Lehrer täglich oft stundenlang am Stück verbal mit Schülern interagieren und kann eine falsche Belastung bspw. zu Heiserkeit führen. Aus den vorgelegten Kursunterlagen ergibt sich, dass die Ausbildung zum „Authorised CVT Teacher“ die Bewältigung dieser beruflichen Anforderungen unterstützt (u.a. Ausbildung zum selbständigen und verantwortungsvollen Singen und Lehren; persönliche Stimmbildung und Ausbildung; Studium der Gesangs- und Unterrichtstheorie; Erlernen von Fähigkeiten zur Demonstration und Anwendung von Gesangstechniken; Betreuung der Kursteilnehmer als Lehrer) und somit im Rahmen der beruflichen Tätigkeit verwertet werden kann. Somit liegt eine begünstigte Bildungsmaßnahme iSd zitierten VwGH-Rechtsprechung (VwGH 29.3.2012, 2009/15/0197; 25.4.2013, 2010/15/0019; 26.6.2014, 2011/15/0068) vor.

Korrekt ist nach Ansicht des erkennenden Gerichts der Standpunkt der belangten Behörde, dass die Gesangsausbildung aufgrund der anderweitigen Tätigkeiten des Bf. (Tätigkeit in verschiedenen Musikgruppen, u.a. als Sänger) eine private Veranlassung nahelegen könnte. Daher ist zu prüfen, ob die Notwendigkeit der Gesangsausbildung gegeben ist. Wie oben dargelegt bedeutet Notwendigkeit iSd VwGH-Rechtsprechung nicht, dass die Ausübung der beruflichen Tätigkeit ohne die Fortbildungsmaßnahme unmöglich sein muss, sondern dass die Fortbildung nach der Auffassung gerecht und billig denkender Menschen für die konkrete Tätigkeit unzweifelhaft sinnhaft ist. Es ist dem Gericht nicht ersichtlich, warum diese Voraussetzung nicht vorliegen sollte. Wie der Bf. vorgebracht hat, ist er in seinem beruflichen Alltag als Musikschullehrer immer wieder mit Situationen konfrontiert, in denen er zur Erreichung der Unterrichtsziele singt, bspw. indem er Schülern Beispiele vorsingt oder diese dabei unterstützt, eine Laufbahn als singende Pianisten zu forcieren. Es mag vielleicht sein, dass der Bf. diesen Anforderungen möglicherweise auch mit seinem vor Absolvierung der gegenständlichen Gesangsausbildung vorhandenen Können gerecht werden hätte können und diese Gesangsausbildung nicht unabdingbar erforderlich war, um seinen Beruf auszuüben, doch beeinträchtigt das die unzweifelhafte Sinnhaftigkeit der Gesangsausbildung für seine Tätigkeit an der Musikschule nicht.

Von der belangten Behörde wurde die Nichtanerkennung dieser Bildungsaufwendungen als Werbungskosten u.a. damit begründet, dass kein homogener Teilnehmerkreis vorliege und überdies die Kosten nicht durch den Arbeitgeber ersetzt würden. Der belangten Behörde ist insoweit zuzustimmen, als die oben wiedergegebenen Ausbildungsinhalte nicht allein auf Musikschullehrer abstellen und damit kein homogener Teilnehmerkreis vorliegt. Dem ist aber entgegenzuhalten, dass es sich bei diesen Kriterien nach ständiger Rechtsprechung bloß um Indizien handelt, die für sich allein betrachtet noch nicht die Nichtanerkennung der Aufwendungen begründen können. Ausgehend vom Umstand, dass der Bf. die Ausbildungsinhalte in einem großen Ausmaß in seiner pädagogischen Tätigkeit verwerten kann, ist festzuhalten, dass auch Aus- und Fortbildungen in nicht homogenen Gruppen

Relevanz besitzen, wenn die Maßnahme bei objektiver Betrachtung unzweifelhaft für die Erwerbstätigkeit sinnvoll ist (VwGH 12.4.1994, 91/14/0024). Vom Verwaltungsgerichtshof wurde weiters in Bezug auf Aufwendungen für den Besuch der Seminare „Mann sein“ und „Intuition“ durch einen Pädagogen und Gewaltberater für Männer ausdrücklich festgestellt, dass es sich dabei sehr wohl um begünstigte Bildungsmaßnahmen handelt (VwGH 25.5.2016, 2013/15/0185). Der unstrittigen Tatsache, dass in Bezug auf den Besuch dieser Seminare kein homogener Teilnehmerkreis vorlag, wurde vom VwGH keine Relevanz beigemessen. Der Umstand, dass dem Bf. die strittigen Aufwendungen von seinem Arbeitgeber nicht ersetzt wurden, ist schon deshalb belanglos, weil iSd obigen Ausführungen die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Erzielung der jeweiligen Einnahmen stehen (vgl. VwGH 29.11.1994, 90/14/0231).

Daher sind die Kursgebühren iHv EUR 6.375,- als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Verpflegungsmehraufwendungen

Gem. § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen als Werbungskosten zu berücksichtigen. Eine beruflich veranlasste Reise kann grundsätzlich auch dann vorliegen, wenn der Aufenthalt an einem bestimmten Ort zu Zwecken der Aus- und Fortbildung iSd § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 erfolgt (VwGH 21.9.1993, 93/14/0136; 13.2.1991, 90/13/0199; 26.6.1990, 87/14/0024).

Eine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt nur vor, wenn der Steuerpflichtige sich aus beruflichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt. Beim Zielort der Reise darf es sich also nicht um einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit handeln (VwGH 13.2.1991, 90/13/0199). Zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit wird ein Ort auf Grund längeren Aufenthaltes des Steuerpflichtigen, weil dieser längere Aufenthalt dem Steuerpflichtigen ermöglicht, sich dort über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so jenen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden, der allein die Annahme von Werbungskosten statt nicht abzugsfähiger (üblicher) Verpflegungsaufwendungen der privaten Lebensführung rechtfertigt. Erstreckt sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf mehrere Orte in der Weise, dass jeder Ort für sich betrachtet Mittelpunkt der Tätigkeit sein könnte, dann ist jeder dieser Orte als Mittelpunkt der Tätigkeit zu qualifizieren und der Aufenthalt an ihm keine Reise (VwGH 26.4.2000, 95/14/0022).

Ein weiterer Tätigkeitsmittelpunkt ist anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige sich über eine Arbeitswoche an diesem aufhält (VwGH 27.6.1989, 88/14/0197; 15.11.1994, 90/14/0216; 21.11.1991, 90/13/0101). Dies wird dadurch begründet, dass Steuerpflichtigen in der ersten Zeit an einem neuen Ort typischerweise ein Verpflegungsmehraufwand erwächst, weil sie keine ausreichenden Kenntnisse über günstige Verpflegungsmöglichkeiten haben. Nach Ablauf

dieser Zeit besteht eine ähnliche Lage wie für andere Steuerpflichtige, die nicht auf Reise sind, sich aber auch außerhalb ihres Haushaltes verpflegen (VwGH 28.5.1997, 96/13/0132).

Aber auch die mit Unterbrechungen ausgeübte Beschäftigung an einem Ort begründet dessen Eignung zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit, sofern die Dauer der wiederkehrenden Beschäftigung am selben Ort insgesamt ein Ausmaß erreicht, welches zum Wegfall der Voraussetzungen des in typisierender Betrachtungsweise unterstellten Verpflegungsmehraufwandes aus den gleichen Überlegungen zu führen hat, wie sie bei einer nicht unterbrochenen Aufenthaltsdauer an einem Beschäftigungsort nach Verstreichen eines typisiert als angemessen zu beurteilenden Zeitraumes anzustellen sind (z.B. VwGH 2.8.1995, 93/13/0099; 20.9.1995, 94/13/0253; 18.10.1995, 94/13/0101; 20.11.1996, 96/15/0097; 28.5.1997, 96/13/0132; 26.4.2000, 95/14/0022; 19.3.2002, 99/14/0317; 25.9.2002, 99/13/0034). Wird nach einer Unterbrechung die Tätigkeit wieder an denselben Ort verlegt, wird wegen der Kenntnis der örtlichen Verpflegungsmöglichkeiten eine Reise nicht vorliegen, es sei denn, aufgrund der Länge der verstrichenen Zeit kann nicht mehr von der Kenntnis der örtlichen Gegebenheiten ausgegangen werden (VwGH 20.9.1995, 94/13/0253, 0254). Die steuerliche Anerkennung eines Verpflegungsmehraufwandes unter dem Titel der Reisekosten ist im Ergebnis dann nicht möglich, wenn von einer auch die Kenntnis der Verpflegungsmöglichkeiten bewirkenden Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten ausgegangen werden kann (z.B. VwGH 25.9.2002, 99/13/0034).

In Anbetracht der Häufigkeit der Wiederkehr des Bf. nach Kopenhagen ist in der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise von der Kenntnis des Bf. von den dortigen Verpflegungsmöglichkeiten auszugehen. Der Bf. begann die Gesangsausbildung in Kopenhagen im Jahr 2015 und hielt sich in den Jahren 2015 und 2016 jeweils sechsmal für je vier Kurstage dort auf. Auch im beschwerdegegenständlichen Jahr 2017 hielt er sich sechsmal für je vier Kurstage in Kopenhagen auf. Es ist also davon ausgehen, dass der Bf. aufgrund dieser wiederholten Aufenthalte in Kopenhagen dort einen weiteren Tätigkeitsmittelpunkt begründete. Somit liegt keine Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 vor und Verpflegungsmehraufwendungen stehen nicht zu.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können Verpflegungsmehraufwendungen unter bestimmten Voraussetzungen zwar auch ohne Vorliegen einer Reise nach den allgemeinen Grundsätzen als Werbungskosten abgezogen werden (vgl. VwGH 20.2.2008, 2005/15/0135). Dies erfordert aber einen Kaufkraftunterschied zwischen dem Inland und dem teureren Ausland, der sich auch nicht vermeiden lässt, wenn der Steuerpflichtige die preisgünstigsten Verpflegungsmöglichkeiten in Anspruch nimmt (VwGH 13.2.1991, 90/13/0199; 11.8.1993, 91/13/0150; 10.4.1997, 94/15/0212; 20.2.2008, 2005/15/0135; 1.9.2015, 2012/15/0119). In seiner Entscheidung vom 12.5.2021, Ra 2019/13/0101, stellte der Verwaltungsgerichtshof jedoch klar, dass hierfür strenge Voraussetzungen gelten. Im d.g. gegenständlichen Fall sprach der Verwaltungsgerichtshof aus,

dass die Unterschiede im Preisniveau zwischen der Schweiz und Österreich bei Weitem nicht jene Größenordnung erreichen, ab der der Werbungskostencharakter gegeben wäre (VwGH 12.5.2021, Ra 2019/13/0101; s. auch *Lachmayer*, VwGH zu Verpflegungsmehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung im Ausland, SWK 2021, 1056). Da das Preisniveau in der Schweiz bekanntlich enorm ist und die Schweiz 2017 z.B. im Big Mac Index auch vor Dänemark lag, ist unter Anwendung der zitierten VwGH-Rechtsprechung nicht davon auszugehen, dass für in Dänemark entstandene Verpflegungsaufwendungen ein Werbungskostenabzug zusteht.

Daher steht kein Werbungskostenabzug für Verpflegungsmehraufwendungen zu.

Unterkünfte

Trotz Nichtvorliegens einer Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Nächtigungskosten unter dem allgemeinen Werbungskostenbegriff abzugsfähig (VwGH 5.10.1994, 92/15/0225).

Grundsätzlich sind die Nächtigungskosten in tatsächlicher Höhe abziehbar, jedoch betragsmäßig begrenzt mit dem den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeld der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 RGV (*Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁵ § 16 Tz 203/13). Das den Bundesbediensteten zustehende Nächtigungsgeld der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 RGV beträgt im Inland für nachgewiesene Nächtigungskosten EUR 105, für das Ausland gelten idR höhere Sätze (*Zorn in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁵ § 16 Tz 203/13; *Pfalz/Sutter in Büsser/Ehrke-Rabel/Hirschler/Petritz/Sutter*, EStG § 16 Abs. 1 Z 10 Rz 32). Gegenständlich lagen die Nächtigungskosten deutlich unter dem in § 13 Abs. 7 RGV vorgesehen Höchstsatz.

Daher sind Nächtigungskosten iHv EUR 1.023,64 als Werbungskosten zu berücksichtigen. Die Nächtigungskosten iHv EUR 230,46, die auf die Nacht jeweils nach Ende der viertägigen Kurseinheiten entfielen, sind nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen, weil hier aufgrund der zeitlichen Möglichkeit eines Rückflugs bereits am Abend davor (wie am 4.6.2017) von einer privaten Veranlassung auszugehen ist.

Flüge und Fahrten zum Flughafen

Beruflich veranlasste Fahrtkosten sind keine spezifischen Reisekosten und somit bereits nach dem allgemeinen Werbungskostenbegriff, d.h. auch ohne das Vorliegen einer Reise iSd § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988, abziehbar (VwGH 8.10.1998, 97/15/0073; *Jakom/Ebner* EStG 2025 § 16 Rz 53). Das Nichtvorliegen einer Reise bedeutet in diesem Zusammenhang lediglich, dass für solche Fahrten die pauschalen Reisekostensätze nicht zustehen (VwGH 8.10.1991, 88/14/0023). Im Falle des Vorliegens einer Fortbildung iSd § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 kommt die Abgeltungswirkung des § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nicht zur Anwendung und die Fahrtkosten sind in der tatsächlichen Höhe zum Ansatz zu bringen (BFG 4.5.2022, RV/7101319/2021).

Daher sind die Flugkosten iHv EUR 988,67 und die Kosten für Fahrten zum und vom Flughafen iHv EUR 240 als Werbungskosten abzugsfähig.

Büromaterial

Büromaterialien sind Wirtschaftsgüter, die überwiegend zur Berufsausübung eingesetzt werden bzw. deren Anschaffung im Wesentlichen durch eine auf Einkünfteerzielung gerichtete Tätigkeit veranlasst worden ist. Im Fall privater Mitverwendung sind die Aufwendungen aufzuteilen. Daher sind die Kosten für Büromaterialien im Ausmaß von EUR 5,22 (EUR 8,70 x 60 %) als Werbungskosten abzugsfähig.

Liebhaberei

Da die Gesangsausbildung seitens des erkennenden Gerichts der unselbständigen Tätigkeit als Musikschullehrer zugeordnet wurde und der Bf. aus seiner Tätigkeit als Gesangslehrer für das Beschwerdejahr keine positiven oder negativen Einkünfte aus selbständiger Arbeit erklärte, konnte für den Beschwerdezeitraum eine Auseinandersetzung mit der Frage, ob die Tätigkeit als Gesangslehrer als Liebhaberei einzuordnen ist, unterbleiben.

Somit war spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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 nicht einheitlich beantwortet wird.

Der Ausspruch über die Unzulässigkeit der ordentlichen Revision gründet sich darauf, dass die hier strittige Thematik hinsichtlich Werbungskosten bereits hinreichend durch die höchstgerichtliche und in den Entscheidungsgründen auch zitierte Rechtsprechung geklärt ist und im Erkenntnis nicht davon abgewichen wird.

Linz, am 18. März 2026