



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden, Hofrat Dr. Erwin Csaszar, und die weiteren Mitglieder, Hofrat Mag. Kurt Lorenz, Dr. Ingo-Jörg Kühnfels, Landarbeiterkammer Steiermark, und Mag. Walter Zapfl, Landwirtschaftskammer Steiermark, im Beisein der Schriftführerin Frau Dagmar Brus über die Berufungen der Bw, vom 20. April 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 16. Februar 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Kalenderjahre 2001 und 2002 nach der am 31. Mai 2007 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgaben sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Im Übrigen wird die Berufung abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist Hauptschullehrerin und beantragte im Zuge der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2001 und 2002 unter anderem Aufwendungen für den Lehrgang „Unternehmerischer Innovationspool mit weiblichen Zügen“, veranstaltet von der "Steirischen Vulkanland Regionalentwicklungs GmbH" und dem WIFI,

samt Reisekosten sowie die Aufwendungen für einen Klavierunterricht und ein digitales Piano als Werbungskosten zu berücksichtigen.

In einem ergänzenden Schreiben führte die steuerliche Vertretung der Berufungswerberin aus, dass die Berufungswerberin als Sonderschullehrerin tätig sei. Da sie nicht pragmatisierte Lehrerin sei, werde es immer unsicherer, eine Stelle auch für die nächsten Jahre zu bekommen. Daher wäre es ihr Bestreben gewesen, sich weiterzubilden, um möglichst viele Qualifikationen zu haben und deshalb leichter eingesetzt werden zu können. Außerdem sei es die Pflicht der Lehrer, sich außerhalb der Dienstzeit weiterzubilden. Die Berufungswerberin würde als Sonderschullehrerin mit Behinderten arbeiten und es sei eine Vielseitigkeit fast unabdingbar. Die Unternehmerakademie habe sie damals gemacht, um auch für eine Zeit der Joblosigkeit gerüstet zu sein und sich eventuell auch als Lernbetreuerin oder Nachhilfelehrerin selbstständig machen zu können. Selbstverständlich seien auch in der Schule die dort gewonnenen Einsichten gut zu gebrauchen, da ihre Schüler schließlich auf den Berufsalltag vorzubereiten seien.

Das Finanzamt verweigerte die Berücksichtigung der strittigen Werbungskosten in dem nunmehr angefochtenen Bescheid mit der Begründung, dass Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen als Werbungskosten abzugsfähig seien, wenn sie Kosten für Fortbildung oder Ausbildung im verwandten Beruf darstellen würden. Fortbildungskosten würden dazu dienen, im jeweils ausgeübten Beruf durch Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten auf dem Laufenden zu bleiben. Ausbildungskosten seien Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen würden. Abzugsfähigkeit sei nur gegeben, wenn ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegen würde. Da nach dem vorgelegten Profil für den Kurs "Unternehmerischer Innovationspool mit weiblichen Zügen" ein Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit als Sonderschullehrerin oder einer damit verwandten Tätigkeit nicht erkennbar sei, würden weder Fortbildungs- noch Ausbildungskosten vorliegen. Die damit verbundenen Aufwendungen hätten daher nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden können. Die Ausgaben für den Klavierunterricht und das digitale Piano würden gemäß § 20 EStG nichtabzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung darstellen und hätten daher nicht anerkannt werden können.

In der dagegen erhobenen Berufung wird im Wesentlichen auf das Erkenntnis des VwGH vom 22.9.2005, 2003/14/0090, verwiesen, wonach auch solche Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige Fortbildungsmaßnahmen anzusehen seien, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit gelten würden sondern zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich seien, die aber jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen seien und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf

aufweisen würden. Die Erkenntnisse aus dieser Fortbildung seien im Unterricht vielseitig anwendbar und sehr wohl im schulischen Bereich von Nutzen. Bezüglich der Ausgaben für den Klavierunterricht und für das digitale Piano wird vorgebracht, dass das Erlernen eines Instrumentes von großer Bedeutung im sonderpädagogischen Bereich sei. Neue Therapieformen – Musiktherapie – sei bei der Arbeit mit Behinderten unablässig.

Das Finanzamt legte die Berufungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Aufwendungen für die Bildungsmaßnahme:

Gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für die Jahre 2001 und 2002 geltenden Fassung (BGBl I 1999/106) sind Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der von der Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit als Werbungskosten abzugsfähig.

In den Materialien zur Regierungsvorlage zum Steuerreformgesetz 2000 wird Folgendes ausgeführt (1766 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XX. GP):

„Hinsichtlich § 4 Abs. 4 Z 7 und § 16:

Abzugsfähig sollen in Zukunft sowohl Aus- als auch Fortbildungsmaßnahmen des Steuerpflichtigen sein, wenn sie einer weiteren Berufsentwicklung in dessen ausgeübtem oder in einem dem ausgeübten Beruf artverwandten Beruf dienen. Im Vergleich zur bisherigen Abzugsfähigkeit von Bildungsmaßnahmen ergeben sich daher folgende Erweiterungen:

Abzugsfähig sind nicht nur Bildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf, sondern auch solche, die im Zusammenhang mit einem dem ausgeübten Beruf artverwandten Beruf stehen (zum Beispiel Umschulung Friseur – Kosmetiker oder Taxichauffeur – zu LKW-Chauffeur).

Abzugsfähig sind nicht nur Fortbildungsmaßnahmen, sondern auch Ausbildungsmaßnahmen, soweit sie im Zusammenhang mit dem ausgeübten bzw. einem damit verwandten Beruf stehen. Dazu zählt auch der Besuch von berufsbildenden (höheren) Schulen und Fachhochschulen (zum Beispiel HAK-Matura eines Buchhalters

oder Fachhochschulstudium eines kaufmännischen Angestellten) sowie von Sprachkursen (z.B. Italienischkurs eines Exportdisponenten mit Aufgabengebiet Export nach Italien).

Der von der Berufungswerberin absolvierte Lehrgang umfasste insgesamt 463 Einheiten, die sich auf folgende Gegenstände verteilen:

Gegenstand	Einheiten
Kennenlernen und Start up	12
Persönlichkeitsprofil	17
Lernen Lernen	12
Was ist ein Unternehmen?	4
Buchhaltung, Kostenrechnung	80
Was kann ich? Was will ich?	34
Reflexionen	20
Marketing	40
Bearbeitung von erfolgreichen Unternehmen	12
Kreativworkshop, Businessplanerstellung	20
Mitarbeiterführung	16
Zeitmanagement	16
Unternehmensorganisation	16
Kommunikation	24
Gewerberecht, Arbeitsrecht, Handelsrecht	60
Farb- und Stilberatung	4
Präsentation	20
Prüfungen	20
Abschlussarbeit – was hat sich verändert?	20
Konfliktgespräch	16
Summe	463

In der mündlichen Berufungsverhandlung bringt die Berufungswerberin vor, dass sie derzeit an ihrer Schule am Polytechnikum eingesetzt wird. In dem zu Beginn der mündlichen Berufungsverhandlung vorgelegten Schreiben vom 31.5.2007 führt die Berufungswerberin unter anderem aus, ihre Hauptaufgabe in der Polytechnischen Schule sei es, die Schüler auf das Berufsleben vorzubereiten, ihnen bei der Jobsuche zur Seite zu stehen, sie auf Aufnahmegespräche vorzubereiten, ihnen Hilfestellung beim Erkennen ihrer Stärken zu bieten, ihre beruflichen Ziele zu finden und sich zu präsentieren. Sie stellt die Inhalte der einzelnen Module zusammengefasst folgendermaßen dar:

Zeitmanagement: eigene Lernabläufe effizient organisieren

Lernen lernen: werde in der Sporthauptschule in Feldbach als Projektunterricht angewendet

Lerngruppen und Selbstorganisation: neue Lernformen und selbstständiges Handeln

Persönlichkeitsprofile erstellen: welcher Lerntyp ist jeder einzelne Schüler, Herausfinden von Stärken der Schüler durch ein ausführliches Testverfahren, Kennenlernen der eigenen Fähigkeiten und Talente, intensive Berufsorientierung, Entscheidungshilfe für die Berufswahl, berufliche Zielfindung

Präsentationstechniken: sich präsentieren, vor Publikum sprechen bei Referaten oder in weiterer Folge bei Vorstellungsgesprächen.

Kreativworkshop Farb- und Stilberatung: Im Polytechnischen Lehrgang würden die Schüler auch lernen, sich entsprechend zu kleiden und hätten im Fachtraining für Tourismus eine Typberatung. Das solle zum Selbstbewusstsein der SchülerInnen beitragen.

Einsatz von Rapportregeln und Feedbacktechniken: durch die Verstärkung von Positivem Chance zur Weiterentwicklung

Unternehmensakademie: als Grundvoraussetzung für die Selbstständigkeit (Marketing, Organisation, Kommunikation, Rechnungswesen, unternehmerische Rechtskunde, Arbeitsrecht, Arbeitsverhältnisse, Interessensvertretungen, Mitarbeiterführung, Motivation, Delegation

Coaching: sehr persönliches Modul, diene für Überlegungen in der Zukunft und um die berufliche Weiterentwicklung zu hinterfragen bzw. Neuorientierung

Dem von der Berufungswerberin in der Berufung zitierten Erkenntnis des VwGH vom 20.9.2005, 2003/14/0090, ist unter anderem zu entnehmen, dass mit der Einfügung der Z 10 in die Bestimmung des § 16 Abs. 1 EStG 1988 durch das StRefG 2000 die früher bestandene strenge Differenzierung von steuerlich nicht abzugsfähigen Aufwendungen für die Ausbildung einerseits und steuerlich abzugsfähigen Aufwendungen für die Fortbildung andererseits gelockert werden sollten. Wie sich aus den Erläuterungen zur Regierungsvorlage ergibt, sollen im Gegensatz zur Rechtslage vor dem StRefG 2000 auch solche Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige (Fort)Bildung angesehen werden, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit sind, sondern zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich sind, die aber jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen sind und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen; sie fallen unter die vom Gesetz angesprochenen, im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehenden Bildungsmaßnahmen.

Nach diesem Erkenntnis muss der gegenständlich zu beurteilende Lehrgang nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit, also für die Tätigkeit eines Hauptschul- oder Sonderschullehrers, sein, sondern kann zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich sein. Weiters muss eine derartige Bildungsmaßnahme aber jedenfalls im

ausgeübten Beruf von Nutzen sein und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen.

Der von diesem Erkenntnis angesprochene objektive Zusammenhang des besuchten Lehrganges in der ausgeübten Tätigkeit der Berufungswerberin als Hauptschullehrerin oder als Lehrerin an einem Polytechnikum kann von dem mit der Entscheidung befassten Senat, im Gegensatz zum Finanzamt, nicht verneint werden. In der mündlichen Berufungsverhandlung hat die Berufungswerberin überzeugend dargelegt, dass sie einen Großteil des vorgebrachten Kursinhaltes beruflich nutzen kann und beinahe alle Bereiche des Kurses eine optimale Grundlage für sie als Lehrerin darstellen, die Schüler des Polytechnikums auf das Berufsleben vorzubereiten. Eine private Veranlassung zur Absolvierung einer derartigen Bildungsmaßnahme kann nach Ansicht des Senates überhaupt gänzlich ausgeschlossen werden. Dass die Berufungswerberin eine im Streitzeitraum nicht abzugsfähige umfassende Ausbildung zu einem anderen Beruf angestrebt hat, zeigt sich dadurch, dass sie auch derzeit noch an dieser Schule tätig ist. Bezüglich der Bewerbung als Direktorin an einer Schule ist anzumerken, dass es sich dabei um eine Tätigkeit handelt, die typischerweise in diesem Zusammenhang als artverwandt zu beurteilen wäre.

Die der Berufungswerberin aus dem Besuch dieser Bildungsmaßnahme entstandenen Aufwendungen stellen daher Werbungskosten dar. Diese beinhalten ATS 27.000 (€ 1.962,17) für die Kurs- und Prüfungsgebühr, Fahrtkosten für 6028 km im Jahr 2001 ($6028 \text{ km} \times 4,90 = 29.537,20 \text{ ATS}$) und $27 \times 54 \text{ km} \times 0,356$ für 2002 (519,05 €) sowie Tagesgelder. Was die geltend gemachten Tagesgelder betrifft ist entsprechend der Judikatur des VwGH (vgl. z.B. Erkenntnis des VwGH vom 20.11.1996, 96/15/0097) lediglich für die ersten 5 Reisetage ein erhöhter Verpflegungskostenmehraufwand anzunehmen. Für die ersten 5 Tage (16.1., 18.1., 19.1., 25.1. und 26.1.) werden daher Tagesgelder für die in der Fahrtkostenaufstellung 2001 angeführten Reisezeiten im Gesamtausmaß von 22 Stunden, insgesamt ATS 660 (€ 47,96), als Werbungskosten berücksichtigt. Für das Jahr 2001 waren insgesamt ATS 57.197,20 (€ 4.156,68) und für das Jahr 2002 € 1.072,50 als Werbungskosten zu berücksichtigen (siehe Berechnungsblätter).

Aufwendungen für Klavierunterricht und digitales Piano:

Gemäß § 16 Abs.1 EStG 1988 sind Werbungskosten allgemein die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Die Abzugsfähigkeit der Werbungskosten ergibt sich einerseits aus der beruflichen Veranlassung. Sie ist dann anzunehmen, wenn objektiv ein Zusammenhang mit dem Beruf besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Berufes, nämlich zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen im Rahmen der Einkunftsart gemacht werden (vgl. BFH v. 28.11.1980,

BStBl 1981 II 368). Andererseits dürfen die Aufwendungen gem. § 20 EStG 1988 nicht zu den Kosten der Lebensführung des Arbeitnehmers gehören. Soweit Aufwendungen für die Lebensführung mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen in unmittelbarem Zusammenhang stehen, können sie als steuerliche Abzugspost nur Berücksichtigung finden, wenn sich der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließlich berufliche Sphäre entfällt, einwandfrei von den Ausgaben, die der privaten Lebensführung dienen, trennen lässt.

Die Kosten für den Besuch der Musikschule der Marktgemeinde G als Schülerin der Elementarstufe (unterste Stufe) in den Unterrichtsgegenständen Klavier und Kammermusik stellen nach Ansicht des erkennenden Senates in Verbindung mit der beruflichen Tätigkeit der Berufungswerberin als Hauptschullehrerin grundsätzlich Aufwendungen für die private Lebensführung dar, da nicht davon auszugehen ist, dass die Berufungswerberin das erlernte Spielen von Kammermusik auf dem Klavier (digitales Piano) in einem beinahe ausschließlichen beruflichen Ausmaß ausübt. Das ergibt sich auch eindeutig aus der Beschreibung ihrer Person zur Kandidatur bei den "Grünen" in F (siehe im Internet unter WWW), wo sie angibt, dass sie ihre Kraft und Energie unter anderem aus dem „Klavier Spielen“ schöpft, woraus sich zutreffend ergibt, dass die Berufungswerberin das gegenständlich strittige Klavierspielen nicht oder nicht nahezu ausschließlich im Unterricht verwendet.

Auch wenn die Berufungswerberin das Erlernen des Spielens von Kammermusik mit dem Klavier beruflich nutzen kann gehört der Gesamtbetrag derartiger Aufwendungen trotzdem zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben und unterliegt dem Abzugsverbot, wenn eine Trennung der Aufwendungen nicht einwandfrei durchführbar ist (vgl. z.B. das Erkenntnis des VwGH vom 23. April 1985, Zl. 84/14/0119). Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll 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. Dies wäre ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen.

Die Aufwendungen für das Digitalpiano teilen das Schicksal der Aufwendungen für den Klavierunterricht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 22. Juni 2007