



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Herbert Niedermayer, 4780 Schärding, Passauer Straße 13, gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 23. März 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

| Jahr | Bemessungsgrundlage | | Abgabe | |
|---|---------------------|-------------|---|-----------------------------|
| | Art | Höhe | Art | Höhe |
| 2004 | Einkommen | 34.300,54 € | Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer | 10.294,58 € -11.537,10 € |
| ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift) | | | | -1.242,52 € |

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielt als Lehrer Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

In der elektronisch eingelangten Steuererklärung für das Jahr 2004 beantragte der Bw. die Absetzung von Reisekosten iHv. 893,82 € sowie Seminar-/Fortbildungskosten iHv. 215,00 €.

Aus der beiliegenden Reisekostenabrechnung 2004 geht u.a. hervor, dass der Bw. vom 15. bis 20. August 2004 die Jazztage in H (Kilometergeld 114,63 €; Diäten 132,00 €; Nächtigungen lt. Beleg 170,00 €; Seminarkosten 195,00 €) besucht hat sowie am 20. März 2004 den Operntag in L (Kilometergeld L-W-L 202,21 €, Kilometergeld S-L-S 66,93 €; Diäten 26,40 €; Seminarkosten 20,00 €) besucht hat.

Vorgelegt wurde eine Teilnahmebestätigung vom 25. August 2004, aus der hervorgeht, dass der Bw. vom 15. bis 20. August 2004 am Jazzkurs in H teilgenommen und die Kursgebühr von 195,00 € entrichtet hat sowie den dazugehörigen Unterrichtsplan, der praktisches Üben mit und ohne Instrumenten vorsieht.

Weiters ist der Bestätigung des Reisebüros K zu entnehmen, dass der Bw. für die Busfahrt am 20. März 2004 (Strecke L-W-L) betreffend den Operntag „Elektra“ 20 € bezahlt hat.

Mit Einkommensteuerbescheid 2004 (Arbeitnehmerveranlagung) vom 23. März 2006 wurde die Einkommensteuer mit 10.358,53 € ermittelt, wobei Reisekosten iHv. 181,65 € sowie insgesamt Werbungskosten iHv. 2.309,55 € berücksichtigt wurden. Dazu führte das Finanzamt aus, dass sowohl die Teilnahme an den Jazztagen in H als auch die Teilnahme am Operntag privat veranlasst sei und nicht in Zusammenhang mit dem Beruf des Bw. stünde. Die Ausgaben könnten daher nicht gewährt werden.

Mit Schreiben vom 19. April 2006 erhob der steuerliche Vertreter Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 und beantragte einerseits die Absetzung der Kosten für die Jazzwoche in H sowie für den Operntag in W , andererseits zusätzlich die Berücksichtigung von Internetgebühren iHv. 181,53 €.

Hinsichtlich der Jazzwoche in H wurde ausgeführt, dass der Musikunterricht heute nicht nur aus Faktenvermittlung und Theorie bestehe. Mindestens so wichtig sei das aktive Musizieren (auch mit Instrumenten) im Klassenverband quer durch alle Stile der Musik. Nicht umsonst würden vom Pädagogischen Institut diverse Fortbildungsveranstaltungen für Musikerzieher mit entsprechenden Inhalten angeboten. Darüber hinaus werde das in dieser Jazzwoche Gelernte auch in der Schulband direkt umgesetzt.

Zum Operntag 2004 wurde ausgeführt, dass es sich dabei um eine Fortbildungsveranstaltung des Pädagogischen Instituts gehandelt habe und als solche konzipiert sei. Das heiße konkret,

am Vormittag Referate über die Oper allgemein und eine schülergerechte Einführung der am Abend besuchten Oper (mit Hörbeispielen, Videoausschnitten, Skriptum, etc.) endend mit der Frage und der anschließenden Diskussion unter den Fortbildungsteilnehmern wie Oper heute in der Schule den Schülern nahe gebracht werden könne. Vor dem Opernbesuch sei eine Führung durch die Staatsoper organisiert worden, die Musikerziehern einen interessanten Einblick hinter die Kulissen vermittelt und mit Informationen aus erster Hand versorgt habe, die wiederum in der Schule aktuellst weitergegeben würden. Ebenfalls sei während der Führung ein Film entstanden, der eine visuelle Umsetzung in der Schule möglich mache. Zusammenfassend könne gesagt werden, dass bei beiden Fortbildungen die direkte Umsetzung in der Schule im Vordergrund stehe.

Weiters wurde ergänzt, dass die beruflich veranlassten Internetgebühren iHv. 181,53 € 70 % der Gesamtkosten betragen und der Unterrichtsvorbereitung dienen.

Mit Schreiben vom 2. November 2007 richtete der UFS im Wesentlichen folgenden Vorhalt an den Bw.:

„1) Jazztage in H vom 15. bis 20. August 2004:

a) Der Aktenlage nach hat es sich hierbei um keine pädagogische Veranstaltung für Lehrer gehandelt. Sie haben keinen Kostenersatz von Ihrem Dienstgeber erhalten.

Die Jazzband (Schulband) spielt außerhalb des Unterrichts. Das Führen einer Jazzband steht nicht im Lehrplan. Sie erhalten keine gesonderte Vergütung von Ihrem Dienstgeber.

Um Stellungnahme wird ersucht. Bei anderer Sachlage wird um Nachweis der Behauptung ersucht.

b) Da Sie an Musik und insbesondere an Jazz sehr interessiert sind, ist eine private Mitveranlassung der Teilnahme an den Jazztagen naheliegend.

Steht aktives Musizieren in der Schule am Lehrplan? Mit welchen Instrumenten?

Bei Fortbildungskosten, die sowohl privaten als auch beruflichen Zwecken dienen, reicht ein Nutzen für die Berufstätigkeit für die Abzugsfähigkeit alleine noch nicht aus.

Weisen Sie bitte nach, dass der Besuch der Jazztage in H für die konkrete Tätigkeit als Musiklehrer notwendig gewesen ist.

2) Operntag in Wien am 20. März 2004:

Es hat sich dabei lt. Berufung vom 19. April 2006 um eine schulische Veranstaltung gehandelt.

Aus der Bestätigung vom 20. März 2004 geht hervor, dass Sie € 20 für die Busfahrt (Strecke L-W-L) bezahlt haben. Im Gegensatz zum Jahr 2003 wurde im Berufungsjahr 2004 für eben diese Strecke zusätzlich das Kilometergeld iHv. € 202,21 beantragt.

Gegenüber der Reiserechnung 2004 werden die Reisekosten um € 202,21 gekürzt, das Kilometergeld iHv. € 66,93 , die Diäten iHv. € 26,40 und die Buskosten iHv. € 20,00 werden anerkannt.

3) Internetkosten iHv. € 181,53 = 70 % der Gesamtkosten:

Auffällig ist, dass Internetkosten in den Vorjahren nicht geltend gemacht wurden. Erst in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 19. April 2006 wurden plötzlich € 181,83 geltend gemacht.

- 1) Hat im gesamten Berufungsjahr 2004 zu Hause ein Internetanschluss bestanden?
- 2) Wie viele Personen haben 2004 in Ihrem Haushalt gewohnt? Wie alt sind ev. Kinder damals gewesen?
- 3) Wieso sind die beruflich veranlassten Internetkosten plötzlich 70 % der Gesamtkosten bzw. € 181,53, also extrem hoch?

Weisen Sie bitte die Gesamtkosten nach (z.B. durch Vorlage der Abrechnungen).

Die Zusammensetzung der Aufwendungen ist bekannt zu geben und ebenfalls nachzuweisen.

Bei Nichtbeantwortung des Vorhalts wird aufgrund der Aktenlage entschieden.“

Der Bw. brachte mit Schreiben vom 29. November 2007 ergänzend vor:

- „1) Jazztage in H vom 15. bis 20. August 2004
 - a) Die Schulband ist als unverbindliche Übung (Spielmusik) Bestandteil des Unterrichts, steht als solche auch in der Stundentafel und wird vom Dienstgeber natürlich als Unterrichtsstunden vergütet. Instrumentales Spiel mit Schülern findet sich aber auch im allgemeinen Lehrplan der AHS erste bis achte Klasse als fixer Bestandteil des Faches Musikerziehung. Die Lehrinhalte der Jazztage werden also nicht nur in der Band, sondern auch in den Klassen umgesetzt.
 - b) Eine private Mitveranlassung ist nicht gegeben, da der Bw. das Gelernte nicht anderweitig verwerten kann. Der Bw. selbst habe an der Universität Gitarre und Klavier studiert. Für die Jazztage habe sich der Bw. für Klavier gemeldet. Der Bw. spielt bei keiner Band mit. In der Schule habe der Bw. die Band geleitet und geführt. Aktives Musizieren in der Schule ist mit

allen verfügbaren Instrumenten ein wichtiger Bestandteil des Lehrplanes (siehe oben). Auch der Lehrplan für allgemeine Musikerziehung belegt eindeutig die Wichtigkeit instrumentalen Spielens in welcher Form und mit welchen Instrumenten auch immer.

2) Operntag in W am 20. März 2004:

Das war keine schulische Veranstaltung mit Schülern, sondern eine Fortbildungsveranstaltung des Pädagogischen Institutes für Musiklehrer. Beigelegt sind die Seminareinladung des pädagogischen Institutes, das Programm und die Seminar-Teilnahme-Bestätigung.

3) Internetkosten

Seit 29. April 2003 besteht ein Internetanschluss. Im Berufsjahr gab einen Vierpersonenhaushalt, die Kinder waren 18 und 15 Jahre alt.
Beigelegt sind zwei Rechnungen und eine Anmeldung.“

Aus dem beigelegten Schreiben der Schule vom 26. November 2007 geht hervor, dass die Direktion bestätigt, dass der Bw. in den Schuljahren 1998/1999 bis 2002/2003 die unverbindliche Übung "Instrumentale Spielgruppe/Schulband" an der Schule unterrichtet hat. Weiters geht aus dem Lehrplan für Musikerziehung im Wesentlichen hervor, dass regelmäßiges musikalisches Basistraining mit Stimme und Instrumenten erforderlich sei, die Kreativität solle individuell und in Gemeinschaft angeregt werden.

Der beigelegten Seminareinladung für den Operntag in W vom 20. März 2004 ist zu entnehmen, dass sich der Bw. auf der Teilnehmerliste befindet und der Operntag aus zwei Teilen besteht, nämlich am Vormittag in L ein Seminar zum Thema "Die Oper im Musikunterricht", sowie einer anschließenden Busfahrt nach W , am Nachmittag eine Führung durch die Staatsoper und abends der Besuch der Opernaufführung von „Elektra“.

Außerdem beigelegt sind zwei Rechnungen der Internetfirma E-GmbH, wonach sich für den Zeitraum November bis Dezember 2003 ein Rechnungsbetrag von 42,06 € sowie für den Zeitraum März bis April 2004 ein Rechnungsbetrag von 22,68 € ergeben hat.

Die Vorhaltsbeantwortung des Bw. vom 29. November 2007 wurde dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht, welches von einer gesonderten Stellungnahme Abstand nahm.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Jazztage in H vom 15. bis 20. August 2004:

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 normiert u.a., dass Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen sind.

Gem. § 16 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988 idgF. sind Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Schulungsmaßnahmen, die eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen, ebenso Werbungskosten.

Um 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 (VwGH 24.6.2004, 2001/15/0184).

Nicht abzugsfähig sind grundsätzlich Bildungsmaßnahmen, die der privaten Lebensführung dienen, wie z.B. Persönlichkeitsentwicklung, Sport, Esoterik, etc. (Doralt, EStG-Kommentar, Band II, § 16, Rz. 203/5/1 unter Verweis auf VwGH 24.6.2004, 2001/15/0184).

Der Besuch der Jazztage in den Schulferien durch den Bw. lässt einen Bezug zur privaten Lebensführung vermuten, zumal es sich um keine pädagogische Veranstaltung für Lehrer, sondern um eine frei zugängliche Veranstaltung für Musikinteressierte gehandelt hat.

Bei Bildungsmaßnahmen, die sowohl privaten als auch beruflichen Zwecken dienen, reicht ein Nutzen für die Berufstätigkeit für die Abzugsfähigkeit alleine noch nicht aus.

Wesentlich ist, dass die Aufwendungen eindeutig in Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften stehen, folglich ihrer Art nach eindeutig eine berufliche Veranlassung erkennen lassen. Dies soll im Sinne einer Steuergerechtigkeit verhindern, dass Steuerpflichtige Aufwendungen für ihre Lebensführung nur deshalb in den einkommensteuerrechtlich relevanten Bereich verlagern können, weil sie einen entsprechenden Beruf ausüben, andere Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen aber aus dem versteuerten Einkommen decken müssen.

Der Bw. wurde daher dazu angehalten, die Notwendigkeit der Aufwendungen für die Jazztage nachzuweisen.

Der Hinweis, dass die Absolvierung der Jazztage für den Unterricht der Schulband notwendig gewesen sei, geht ins Leere, da der Bw. diese Schulband nur bis zum Jahr 2002/2003 geleitet hat, nicht hingegen im Berufsjahr oder später.

Die Notwendigkeit bzw. die überwiegend berufliche Veranlassung, die Jazzkenntnisse zu erweitern, könnte sich auch aus der Verpflichtung auf Grund des Stundenplanes ergeben.

Richtig ist, dass aktives Musizieren ein wichtiger Bestandteil des Lehrplanes ist. Der Besuch der Jazztage findet jedoch im Lehrplan konkret keine Deckung.

Daraus ist ableitbar, dass die Jazztage in erster Linie aus privatem Interesse besucht wurden und eine Notwendigkeit bzw. Veranlassung aus beruflicher Sicht keineswegs gegeben war, zumal das Pädagogische Institut spezielle Fortbildungen auf Lehrer zugeschnitten anbietet.

Dass der Bw. die erworbenen Kenntnisse auch in der Schule umsetzen kann, ist durchwegs nachvollziehbar, kann aber jedoch zu keiner Absetzung der Kosten für diese Bildungsmaßnahme führen.

Sämtliche mit den Jazztagen in H verbundenen Aufwendungen wurden zu Recht nicht anerkannt (Kilometergeld iHv. 114,63 €, Diäten iHv. 132,00 €, Nächtigungskosten iHv. 170,00 € sowie Seminarkosten iHv. 195,00 €) und sind daher nicht abzugsfähig iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988.

Dieser Berufungspunkt war daher abzuweisen.

2) Operntag in W (Seminar des Pädagogischen Instituts):

Ebenso wie unter Punkt 1 ist auch hier zu prüfen, ob die Kosten für den Operntag als berufliche Fortbildungskosten absetzbar sind.

Die Gestaltung des Seminars als ein solches des Pädagogischen Instituts lässt einen beruflichen Zusammenhang vermuten.

Auch ist aus den vorgelegten Unterlagen von 29. November 2007 zu entnehmen, dass es sich hierbei um eine Veranstaltung für Lehrer gehandelt hat mit dem Thema "Die Oper im Musikunterricht". Der Operntag ist eine berufsspezifische Veranstaltung und die vom Bw. diesbezüglich getragenen Kosten sind daher gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 als berufliche veranlasste Aufwendungen zu gewähren.

Hinsichtlich der Höhe der geltend gemachten Aufwendungen hat jedoch noch eine Korrektur zu erfolgen.

Der Bw. hat die Aufwendungen für die Strecke L-W-L doppelt beantragt, einerseits durch die Geltendmachung von Buskosten für diese Strecke iHv. 20,00 €, andererseits durch Geltendmachung des Kilometergeldes für 568 Kilometer iHv. 102,21 €.

Aus den vom Bw. mit Schreiben vom 29. November 2004 vorgelegten Unterlagen geht hervor, dass die gemeinsame Busfahrt ein Teil des Operntages ist und die Seminarteilnehmer ersucht werden, unbedingt an der Busfahrt teilzunehmen.

Dem Bw. wurde mit Schreiben vom 2. November 2007 vorgehalten, dass davon auszugehen ist, dass der Bw., zumal er für die Busfahrt bezahlt hat, diesen auch benutzt hat. Die Benutzung des Busses für die Fahrt L-W-L wurde vom Bw. auch nicht bestritten.

Folglich sind das Kilometergeld für die Strecke S-L-S iHv. 60,93 €, Diäten iHv. 26,40 € sowie Buskosten für die Strecke L-W-L iHv. 20,00 € absetzbar. Die für die Strecke L-W-L geltend gemachten Kilometergelder iHv. 202,21 € sind hingegen zu streichen.

Diesem Berufungspunkt war daher teilweise statzugeben.

Internetkosten:

Kosten der beruflichen Verwendung eines Internetanschlusses sind gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 absetzbar.

Sind Internetkosten sowohl beruflich als auch privat veranlasst, so sind diese aufzuteilen. Ist eine genaue Abgrenzung nicht möglich, ist die Aufteilung zu schätzen.

Der Bw. machte erstmals in der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 Internetkosten iHv. 181,83 € (= 70 % der Gesamtkosten) geltend.

Der Bw. ergänzte zu diesem Punkt mit Schreiben vom 29. November 2007, dass seit 29. April 2003 ein Internetanschluss bestehe. Im Berufungsjahr habe es einen Vierpersonenhaushalt gegeben, die Kinder seien 15 und 18 Jahre alt gewesen.

Die Abrechnungen über die Internetkosten für das Jahr 2004 wurden nur sehr mangelhaft vorgelegt. Aus der Rechnung vom 24. Mai 2004 ist ersichtlich, dass der Bw. für die Leistungen im Zeitraum März/April 2004 Kosten iHv. 22,68 € entrichtet hat.

Auf Grund der Größe des Haushaltes des Bw. im Berufungsjahr erscheint ein beruflich veranlasster Prozentsatz von 20 % der Kosten als durchaus angemessen, wie auch bereits mit Vorhalt vom 2. November 2007 angekündigt wurde.

Die Ausgangslage hinsichtlich der Höhe der Internetkosten sieht so aus, dass aus der Rechnung vom 24. Mai 2005 zu entnehmen ist, dass der Bw. für Leistungen im Zeitraum März/April 2004 22,68 € entrichtet hat. Dieser Betrag hochgerechnet auf 12 Monate ergibt einen Betrag von 136,08 €. Wie bereits vorhin dargestellt, ist ein Prozentsatz von 20 % als beruflich veranlasst abzugsfähig. Berücksichtigt werden somit Internetkosten iHv. 27,22 €. Die Internetkosten für 2004 wurden daher von den beantragten 181,53 € auf 27,22 € verkürzt.

Diesem Berufungspunkt war daher teilweise statzugeben.

In Summe ergibt sich in Bezug auf den angefochtenen Erstbescheid vom 19. April 2006 eine Erhöhung der Werbungskosten um 140,55 € (Differenz Reisekosten 113,33 €; Internetkosten 27,22 €).

Aus den oben angeführten Gründen war der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 insgesamt teilweise statzugeben.

Auf das angefügte Berechnungsblatt wird verwiesen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 29. Mai 2008