



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, vom 12. September 2006 und 4. September 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 29. August 2006 betreffend Einkommensteuer 2004 und 2005 entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen:

	2004	2005
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	305,27	597,58
Werbungskosten	2.676,88	4.135,83
Gesamtbetrag der Einkünfte	23.506,05	22.795,66
Einkommen	23.168,86	22.392,75
Einkommensteuer	5.172,31	4.658,82
Anrechenbare Lohnsteuer	- 6.225,01	- 5.543,41

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Mit **Einkommensteuerbescheid 2004** vom 9. September 2005 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2004 erklärungsgemäß festgesetzt.

Nach **Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO** wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2004 mit Bescheid vom 29. August 2006 neu festgesetzt.

Hinsichtlich der Abänderung bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit wurde angeführt, dass für die Strecke zwischen Linz und Attnang 75 km (wie in den Vorjahren) gerechnet worden seien. Dadurch würde sich ein Kilometergeld in Höhe von 53,40 € ergeben.

Die Fahrten zwischen L und Linz (Brucknerhaus, Ursulinenhof, Bad Dürrnberg) seien nicht anerkannt worden, da der Berufungswerber in Urfahr eine Wohnung hätte.

Die Parkgebühren in Wien – Schwechat seien mit dem Kilometergeld abgegolten.

Somit würde sich ein Überschuss in Höhe von 752,10 € bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit ergeben.

Das Pendlerpauschale sei nur für die Fahrtstrecke Urfahr – Garsten gewährt worden.

Hinsichtlich der Abweichung bei den Werbungskosten (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) wurde angeführt, dass gemäß § 16 EStG 1988 Werbungskosten, die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen seien.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 1 lit. a EStG 1988 seien Aufwendungen oder Ausgaben der Lebensführung nicht abzugsfähig, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringe und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolge. Würden sich berufliche Aufwendungen nicht ganz eindeutig (der Aufwand lasse seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen) von der privaten Lebensführung trennen lassen, dann würde der Gesamtbetrag derartiger Aufwendungen zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben gehören. Sämtliche als Fortbildung bezeichneten Aufwendungen hätten daher nicht anerkannt werden können.

Für das Klavierservice sei wie für das Klavier ein 25 %iger Privatanteil ausgeschieden worden. Die beantragten Ausgaben für Berufskleidung (weiße Hemden – Vögele) seien keine typische Berufskleidung und daher keine Werbungskosten.

Für die "fremden Fahrtpesen" werde keine berufliche Veranlassung gesehen und seien daher auch nicht anzuerkennen.

Mit Eingabe vom 11. September 2006 wurde **Berufung** gegen den

Einkommensteuerbescheid 2004 eingebbracht. Die Berufung würde sich gegen die

- Nichtanerkennung des großen Pendlerpauschales,
- Fahrten zwischen L und Linz sowie Bad Dürrnberg,
- Streichung sämtlicher Fortbildungskosten und

Streichung der Hemden für den Frack und die Taxikosten bei einer Konzertaufführung richten.

1. Großes Pendlerpauschale:

Da die Benützung eines Massenverkehrsmittels zwischen L und dem Berufsort

Landesmusikschule Garsten nicht möglich sei, sei der Berufungswerber auf sein Kfz angewiesen. Der Wohnort des Berufungswerbers sei L, das heißt vom Hauptwohnsitz L nach Garsten würde die Entfernung wesentlich mehr als 60 km betragen. Der Zweitwohnsitz des Berufungswerbers in Urfahr würde ausschließlich der Berufsausübung dienen. Jeder Dienstnehmer solle sich glücklich schätzen, wenn er in der Nähe seines Wohnortes einen Arbeitsplatz finde. Ganz abgesehen vom großen Zeitverlust müsse man alle Risiken des Straßenverkehrs (Stau, Nebel, Glatteis und unaufmerksame Autofahrer) in Kauf nehmen.

Außerdem werde in der Musikschule bis spät in die Nacht unterrichtet und veranstaltet, umso mehr seit der Einführung der 5-Tage-Woche in den Gymnasien. Es sei daher nur recht und billig, wenn dem Berufungswerber das große Pendlerpauschale zugestanden werde. In der Erklärung 2004 hätte der Berufungswerber bereits die Zweitwohnungskosten angeführt, diese hätten 2.702,70 € betragen. Aus oben angeführten Gründen werde daher ersucht, entweder das große Pendlerpauschale oder ansonsten die Zweitwohnungskosten voll anzuerkennen.

2. Fahrten zwischen L und Linz sowie Bad Dürrnberg:

Der Wohnsitz des Berufungswerbers sei L. Der Zweitwohnsitz würde ausschließlich der Berufsausübung dienen und dies nur bei Bedarf meist von Mittwochmittag bis Freitagmittag. Für das Konzert im Ursulinenhof Linz und in Bad Dürrnberg (Salzburg) sei die Fahrt daher von L aus notwendigerweise durchzuführen gewesen. Die Fahrtkosten nach Linz in Höhe von 71,20 € und nach Bad Dürrnberg in Höhe von 124,60 €, zusammen 195,80 €, seien daher Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten. Der Überschuss bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit würde sich somit um 195,80 € verringern.

3. Streichung sämtlicher Fortbildungskosten:

Was seien Fortbildungskosten und wann seien sie absetzbar?

Finanzminister Karl Heinz Grasser und Alfred Finz, Staatssekretär im BMF, hätten in ihrer Broschüre Folgendes ausgeführt:

"Eine Fortbildung liegt vor, wenn bereits eine berufliche Tätigkeit ausgeführt wird und die Bildungsmaßnahmen (z.B. berufsbezogene Kurse, Seminare) der Verbesserung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Ausübung dieser Tätigkeit dienen. Fortbildungskosten sind als

Werbungskosten abziehbar. Auch kaufmännische und bürotechnische Grundausbildungen (z.B. EDV-Kurse, Internet-Kurse, Erwerb des europäischen Computerführerscheins, Einführungskurse in die Buchhaltung, Kostenrechnung, Lohnverrechnung oder Steuerlehre) sind ohne Prüfung einer konkreten Verwertbarkeit im jeweiligen Beruf abzugsfähig.“

Musikschullehrer würden ständig von Fachverbänden, Landesregierung und auch vom Unterrichtsministerium angemahnt, die Fortbildung nicht zu vernachlässigen, damit die Schüler bzw. Studenten eine optimale Ausbildung erfahren. In Leitertagungen des oberösterreichischen Landesmusikschulenwerkes (LMSW) sei sogar bereits von einer verpflichtenden Teilnahme jeder Lehrkraft an wenigstens drei Kursen die Rede gewesen. Die vom Berufungswerber angeführten Kosten seien mit den jeweiligen Belegen identisch. Keine dieser Ausgaben hätte mit der privaten Lebensführung irgendetwas zu tun, sondern würden ausschließlich der Verbesserung der Leistungsfähigkeit und der Weitergabe an die Auszubildenden dienen. Darüber hinaus sei festzustellen, dass sich die Tätigkeit im LMSW nicht auf den Unterricht im Klassenzimmer beschränken würde. Die Öffentlichkeitsarbeit, sprich zahlreiche Veranstaltungen, Prüfungen, Wettbewerbe, würden einen wesentlichen Bestandteil bilden, der sich nicht im stillen Kämmerlein, sondern auf der Bühne unter vollem Leistungsdruck abspiele. Sie würde auch als Qualitätsnachweis dienen, der den verantwortlichen Politikern die notwendige Argumentation liefert, die hohen Kosten für das OÖ LMSW zu rechtfertigen. In Wort und Schrift werde nicht nur die Quantität (Schülerzahlen, Wettbewerbsteilnahmen, Abschlussprüfungen), sondern insbesondere die hohe Qualität des Outputs in OÖ als das führende Bundesland hervorgehoben. Des Weiteren werde immer wieder betont, dass das LMSW keine von Gesetzes wegen gesicherte Pflichtschule sei, sondern eine Einrichtung darstelle, die sich nur durch ihre hochwertige qualitative Arbeit einem entsprechenden Schülerzulauf und somit die Dienstposten absichere. Insofern sei der vom Finanzamt zitierte § 20 EStG im gegenständlichen Fall absolut untreffend. Faktum sei, dass die Korrepetition von Wettbewerben wie "Prima la Musica" und Abschlussprüfungen auf einem Niveau, das durchaus dem einer Aufnahmsprüfung an der Musikuniversität entspreche, basiere und dem zufolge einen bestens im Training befindlichen Pianisten erfordere. Daraus resultiere auch, dass der Berufungswerber immer wieder und das sei leicht nachweisbar, für Leistungsabzeichen, Abschlussprüfungen und Wettbewerbe herangezogen werde. Die Klavierkurse respektive begleitenden musikalischen Seminare seien im Sinn des Niveauhaltens bzw. –verbesserns daher absolut notwendig und keineswegs ein "Privatvergnügen". Der direkte Fachvorgesetzte des Landes OÖ würde immer wieder in persönlichen Schreiben den Besuch von Klavierkonzerten empfehlen und auch auf die Notwendigkeit hinweisen, sich über die aktuellen Entwicklungen in diesem Sektor zu informieren. Die Inhalte der vom Berufungswerber besuchten Seminare seien im Übrigen – auch das sei nachweisbar – ident

mit denen des vom Land OÖ jährlich herausgegebenen Fortbildungskalenders für LMS-Lehrer. Der Berufungswerber hätte auch in diesem Jahr einen Großteil der Schulferien für die Weiterbildung genutzt. Es werde ersucht anzuerkennen, dass die (nachweisbare) aktive Partizipation des Berufungswerbers bei –zig Veranstaltungen oberösterreichweit im Sinne des Dienstgebers sei und in keiner Weise eine private Angelegenheit darstelle. Aus diesen Gründen werde ersucht, die in der Erklärung angeführten Fortbildungskosten in vollem Umfang anzuerkennen.

4. Streichung der Hemden führen den Frack und die Taxikosten:

Da das Finanzamt die Belege für das Jahr 2004 bereits seit dem 21. März dJ in Verwahrung hätte, könne sich der Berufungswerber nur daran erinnern, dass die Taxikosten und Frack- bzw. Smokinghemden nicht zu den Fortbildungskosten, sondern zu den Werbungskosten gehören würden. Der Berufungswerber ersuche daher, bei den Belegen nachzusehen, ob die Taxikosten nicht Aufwand der Portugaltour seien. Die angeführten "weißen Hemden" seien ein Bestandteil des Fracks bzw. Smokings, den der Berufungswerber bei den Konzerten zu tragen hätte. Als Pianist sei er bei jeder Aufführung durch schnelle und schwierige Stücke sehr rasch derart verschwitzt, dass so ein Hemd keine lange Lebensdauer aufweisen würde. Der Berufungswerber hätte es nicht nötig, private Kleidung als Berufskleidung zu deklarieren. Außerdem sei evident, wie wenig Berufskleidung seitens des Berufungswerbers in den Erklärungsjahren ausgewiesen worden sei. Somit wäre ein Betrag von 107,80 € (54,90 + 52,90) bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit als Werbungskosten zu erhöhen und der Überschuss entsprechend zu verringern.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2005** vom 29. August 2006 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2005 abweichend von der eingereichten Erklärung festgesetzt. Begründend wurde auf den Einkommensteuerbescheid 2004 vom 29. August 2006 hingewiesen.

Anmerkung Referent:

Im Einkommensteuerbescheid 2005 vom 29. August 2006 wurden die Fortbildungskosten erklärungsgemäß in Höhe von 2.542,21 € (Kennzahl 722) angesetzt. Dies trotz der Begründung (Hinweis auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides 2004), dass die Fortbildungskosten nicht abzugsfähig seien (Werbungskosten lt. Bescheid: 4.950,57 €; entsprechend der Begründung würde sich aber lediglich ein Betrag in Höhe von 2.408,36 € ergeben).

Mit Eingabe vom 4. September 2006 wurde **Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005** eingebracht. Die Berufung würde sich gegen die Nichtanerkennung des großen Pendlerpauschales richten.

Da die Benützung eines Massenverkehrsmittels zwischen L und dem Berufsort

Landesmusikschule Garsten nicht möglich sei, sei der Berufungswerber auf sein Kfz angewiesen. Der Wohnort des Berufungswerbers sei L, das heißt vom Hauptwohnsitz L nach Garsten würde die Entfernung wesentlich mehr als 60 km betragen. Der Zweitwohnsitz in Urfahr würde ausschließlich der Berufsausübung dienen. Jeder Dienstnehmer solle sich glücklich schätzen, wenn er in der Nähe seines Wohnortes einen Arbeitsplatz finde. Ganz abgesehen vom großen Zeitverlust müsse man alle Risiken des Straßenverkehrs (Stau, Nebel, Glatteis und unaufmerksame Autofahrer) in Kauf nehmen. Außerdem werde in den Musikschulen bis spät in die Nacht unterrichtet und veranstaltet, umso mehr seit Einführung der 5-Tage-Woche in den Gymnasien.

Es sei daher nur recht und billig, wenn dem Berufungswerber das große Pendlerpauschale zugestanden würde. In der Erklärung 2004 hätte er bereits die Zweitwohnungskosten angeführt, für das Jahr 2005 würden diese Kosten 2.618,70 € betragen.

Aus oben angeführten Gründen werde daher ersucht entweder das große Pendlerpauschale oder ansonsten zusätzlich die Zweitwohnungskosten voll anzuerkennen.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 11. September 2006 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 29. August 2006 als unbegründet abgewiesen. Gemäß § 16 Abs. 1 Z. 6 lit. c EStG 1988 sei für die Gewährung des Pendlerpauschales ua. Voraussetzung, dass die Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurückgelegt werden müsse. Wie der Berufungswerber in der Beilage zur Einkommensteuererklärung bekannt gab, würde er die Fahrt zu der Arbeitsstätte stets von 4040, Blütenstraße 23 antreten. Von einer überwiegenden Zurücklegung der Strecke L – Garsten – L könne daher keine Rede sein und daher sei das Pendlerpauschale nur für die Strecke Linz – Garsten – Linz (einfache Strecke 41 km) in Höhe von 1.692,00 € zu gewähren.

Kosten der Wohnung in Linz:

Der Verwaltungsgerichtshof hätte wiederholt ausgesprochen, dass die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht einer Erwerbstätigkeit niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch private Umstände veranlasst sei. Eine berufliche Veranlassung würde nur dann vorliegen, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an dem Ort seiner Beschäftigung nicht zuzumuten sei (VwGH 20. Dezember 2000, 97/13/0111).

Nach ständiger Rechtsprechung werde einem allein stehenden Arbeitnehmer mit eigener Wohnung am Heimatort als zumutbar erachtet, seinen Ledigenhaushalt innerhalb einer angemessenen Frist (6 Monate) ab Beginn des Dienstverhältnisses zum Beschäftigungsstandort zu verlegen, was der Berufungswerber ja bereits vor Jahren getan hätte. Die Beibehaltung des Wohnsitzes in Lembach sei daher ausschließlich privat veranlasst. Die Kosten des Wohnsitzes

in Linz würden daher nicht anerkannt werden können. Die Berufung sei daher abzuweisen gewesen.

Mit Eingabe vom 7. Oktober 2006 wurde ein **Antrag auf Entscheidung über die Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2005 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebbracht.

In der Begründung zur Berufungsvorentscheidung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 werde angeführt, der Berufungswerber hätte in der Beilage zur Einkommensteuererklärung bekannt gegeben, dass er die Fahrten zur Arbeitsstätte "stets von 4040, B 23" zurücklegen würde. Diese Behauptung könne der Bw. in der eingereichten Erklärung nirgends wiederfinden und würde auch nicht den Tatsachen entsprechen. Außerdem würde die Strecke B 23 – Garsten nicht 41 km, sondern der offiziellen Beschilderung folgend exakt 57,5 km betragen. Der Berufungswerber hätte im Lauf der Zeit die verschiedensten Routen probiert, und nicht einmal unter Befahrung kleinsten Güter - Schleichwege, die praktisch sowohl zeitmäßig als auch wetterbedingt völlig illusorisch seien, würde man nicht unter 48 km kommen. Die vom Finanzamt angenommenen 41 km seien allenfalls mit einem Helikopter realisierbar.

Der Berufungswerber hätte von seinen Eltern in L ein großes Haus mit Garten im Erbschaftswege erhalten, er sei in diesem Objekt aufgewachsen und hätte auch hier immer sein Domizil und Hauptwohnsitz gehabt. Mangels Beziehungen würde man trotz nachweislicher Topqualifikation den Arbeitsplatz annehmen müssen, der angeboten werde. Dies würde auch für einen zweifachen Akademiker gelten. Dem Berufungswerber sei vom Land OÖ eine (Teilzeit-) Tätigkeit in Linz bzw. Umgebung versprochen worden, unter der Voraussetzung eines Wohnsitzes in diesem Gebiet. Dies sei damit begründet worden, dass sich dadurch für den Dienstgeber eine Fahrtkostenersparnis ergeben würde, sprich monatlich ausbezahlt Fahrtkostenzuschuss, welcher der Lohnsteuer unterliegen würde. Aufgrund dieser Präambel hätte der Berufungswerber in Linz (Le) eine Kleinwohnung (44 m² im 11. Stock) erworben. Der Berufssitz sei danach die Landesmusikschule Leonding gewesen, an der er von September 1993 bis November 1995 tätig gewesen sei. Mit 1. Dezember 1995 sei er der Landesmusikschule Garsten (als Stammschule) zugewiesen worden, bei der er noch immer unterrichten würde. Zwischenzeitlich hätte der Berufungswerber einige Jahre lang außer Garsten noch drei weitere Schulstandorte zu betreuen, der am weitesten Entfernte sei der von Weiher-Markt gewesen. Nach Ansicht des Finanzamtes Rohrbach solle der Berufungswerber nunmehr seinen ererbten Besitz verkaufen und sich einen Ledigenhaushalt am Beschäftigungsstandort suchen. Bei jedem weiteren Wechsel des Berufsortes, und das könne im Musikschulwesen, wie man anhand der jährlichen Versetzungen sehe, durchaus vorkommen, würde das Spiel von Neuem beginnen. So könne es der Verwaltungsgerichtshof wohl nicht

gemeint haben und es könne dem Berufungswerber auch nicht zugemutet werden, den Haushalt in L aufzugeben.

Der Berufungswerber meine auch, dass hier der Gleichheitsgrundsatz angesichts der Tatsache verletzt werde, dass Kollegen unter ähnlichen Voraussetzungen keinerlei Schwierigkeiten hätten. Soweit der Berufungswerber informiert sei, würden außerdem Politiker, Abgeordnete, EU-Abgeordnete ihre vielfachen Wohnsitze selbstverständlich als Werbungskosten absetzen. Der Zweitwohnsitz in Urfahr würde ausschließlich der Berufsausübung dienen, daher seien alle diese Aufwendungen als Werbungskosten zu werten.

Mit Datum 15. November 2006 wurden gegenständliche Berufungen dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Seitens des nunmehr zuständigen Referenten der Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde der Berufungswerber aufgefordert, folgende Punkte näher zu erläutern:

“1.) Fortbildung – Seminare:

2004:

- *Fortbildung Land OÖ. (255,--; 255,--; 380,--)*
- *Fortbildung Puchheim – Heinrich Schiff*
- *Ennser Kammerorchester*
- *Internat. Sommerakademie Salzburg*
- *Schuberts Zeitgenossen*
- *Benefizkonzert Ursulinenhof*
- *Wr. Philharmoniker*

2005:

- *Fortbildung Land OÖ. (255,--; 255,--; 570,--)*
- *Diverse Konzertbesuche*
- *Sommerakademie, Klavier – Klavierdidaktik (genauere Angaben hinsichtlich der Ausgabe „Übezimmer“; Rechnung)*
- *Atemtechnik für Musiker (418,--)*

Genauer Inhalt der Seminare (Programm, oder ähnliches) samt Teilnahmebestätigung.

Wer hat an den Seminaren teilgenommen; lediglich Berufsmusiker (wenn möglich, ersuche im um Vorlage von Teilnehmerlisten oder zumindest Angabe des Berufes)?

2.) Reisekosten:

Sie haben teilweise Kosten für Mitfahrer angeführt: Name und Adresse der Mitfahrer; waren die Mitfahrer Musikerkollegen mit denen sie gemeinsam aufgetreten sind?

3.) Bekleidung:

Nachweis, dass es sich bei diesem Aufwand nicht um Kleidungsstücke handelt, die auch im „täglichen“ Leben Verwendung finden hätten können (Vorlage der Rechnungen).

3.) *Wohnung Linz:*

Beschreibung der Wohnung in Linz (Le). Ev. Vorlage eines Planes.“

Mit Eingabe vom 29. Februar 2008 wurde diesem Ersuchen wie folgt entsprochen:

Wie bereits mitgeteilt, sei der Berufungswerber Klavier- und Korrepetitionslehrer an den Landesmusikschulen Garsten und Puchenau, nebenbei noch Konzertpianist bei diversen Aufführungen, des weiteren Mitglied der Wiener Saloniker (kleines Salonorchester) und des Trio Impossible (Trio Besetzung Cello, Klavier, Kontrabaß, bestehend aus Musikern des Salonorchesters).

Die gelegentlichen Einkünfte als Konzertpianist und Mitglied des Trio Impossible und der Wiener Saloniker würden als selbständige Einkünfte erklärt, die damit verbundenen Betriebsausgaben davon abgezogen und der Saldobetrag als Gewinn ausgewiesen. In den eingereichten Erklärungen 2004 und 2005 hätte der Berufungswerber sowohl die diesbezüglichen Einnahmen als auch die dazu gehörigen Betriebsausgaben chronologisch aufgeführt, so dass hier eine Verwechslung mit den Werbungskosten als Dienstnehmer des Landes OÖ (Lehrer) ausgeschlossen sei.

Zu 1.) Fortbildungsseminare:

Das BMF hätte eine Broschüre hinsichtlich der Fortbildungskosten und ihrer Absetzbarkeit herausgegeben. In der Berufung vom 11. September 2006 hätte der Berufungswerber sehr ausführlich auf diese Bildungsmaßnahmen hingewiesen. Das Finanzamt hätte sämtliche Fortbildungskosten ganz einfach gestrichen. Es werde wiederholt darauf hingewiesen, dass Musikschullehrer ständig von Fachverbänden der Landesregierung (Abteilung Kultur OÖ, Landesmusikschulwerk=Dienstgeber) und auch vom Unterrichtsministerium angemahnt würden, die Fortbildung nicht zu vernachlässigen, damit die Schüler bzw. Studenten eine optimale Ausbildung erfahren würden und insbesondere die ununterrichtsfreie Zeit für diese Zwecke zu nutzen. In Leitertagungen des OÖ. Landesmusikschulwerkes sei sogar bereits von einer verpflichtenden Teilnahme jeder Lehrkraft an wenigstens drei Kursen innerhalb eines bestimmten Zeitraumes die Rede gewesen. Zur Fortbildung würde auch der Besuch von diversen fachspezifischen Veranstaltungen (Konzerten verschiedener Musikrichtungen), wie sie vom Berufungswerber auch in den Jahren 2004, 2005 und 2006 getätigten worden seien. Diese würden auch vom Fachgruppenleiter (=direkter Fachvorgesetzter des OÖ. Landesmusikschulwerkes, MMag. G) für Tasteninstrumente empfohlen und gefördert; als Beispiel sei hier auf die Kooperation mit Steinway-Austria Konzerten hinzuweisen. Keine dieser Ausgaben hätte mit der privaten Lebensführung irgend etwas zu tun, sondern würde ausschließlich der Verbesserung der Leistungsfähigkeit und der Weitergabe an die Auszubildenden dienen. Die damit verbundenen vielen Stunden würden letztendlich die Freizeit kürzen und Kosten verursachen, die wohl jeder Lehrer – ohne Verpflichtung –

anderweitig verwenden würde. Diese Argumente würden für die Jahre 2004 und 2005 gelten und sich beziehen auf:

- Besuch fachspezifischer Veranstaltungen:

Ennser Kammerorchester, Puchheim – Heinrich Schiff, Schuberts Zeitgenossen, Benefizkonzert Landeskulturzentrum Ursulinenhof, Wr. Philharmoniker.

- Aktive Fortbildung:

Sommerakademie Salzburg, Sommerakademie und Klavier-Didaktik (damit verbunden auch die notwendigen Übungszimmer zum Einstudieren und Nachjustieren des Erarbeiteten, Atemtechnik für Musiker.

Die angeführten Kosten seien mit den jeweiligen Belegen identisch.

Außerdem sei noch festzustellen, dass sich die Tätigkeit im OÖ. LMSW nicht auf den Unterricht im Klassenzimmer beschränke, sondern zahlreiche Veranstaltungen, Prüfungen und Wettbewerbe abzuwickeln seien. Insbesondere würde dies für das Fach Korrepetition gelten, das Bühnenpräsenz bis zum Abschlussprüfungs-, gleichzusetzen mit dem Hochschulniveau, erfordere.

Die Korrepetitionsbetreuung (in der Landesmusikschule Puchenau sei er Hauptkorrepetitor) und die erzielten Erfolge bei Wettbewerben wie „Prima La Musica“, Abschlussprüfungen mit goldenen Leistungsabzeichen wie „Audit of Art“, die vielen Vortragsabende, Übertrittsprüfungen, etc. alljährlich seien nachweisbar, würden aber eben auch eine permanente Aktualisierung mittels o.a. Fortbildung und Training erfordern. Der Fachgruppenleiter würde immer wieder in persönlichen Aussendungen den Besuch von Klavier- und Kammermusikkonzerten empfehlen und auf die Notwendigkeit hinweisen, sich über die aktuellen Entwicklungen in diesem Sektor zu informieren (s. Beilage „Kernzonen der Fortbildung Ergebnisprotokoll“ vom 5. Februar 2004, in dem als eine Conclusio die „Erwartungshaltung: Jeder Musikschullehrer sollte in 5 Jahren mindestens ein Seminar aus jeder Kernzone besuchen!“ formuliert werde).

Die Inhalte der vom Berufungswerber besuchten Seminare seien im Übrigen identisch mit denen des vom Land OÖ (Dienstgeber!) jährlich herausgegebenen Fortbildungskalender für LMS-Lehrer.

Dieser Kalender würde auch die für Musiker wichtige Atemtechnik für Instrumentalisten umfassen. Zu bedenken sei, dass die einzelnen Seminare nur einmal jährlich angeboten würden und einer Platzbeschränkung unterworfen seien. Im Falle des Seminars „Atem – Stimme – Bewegung für Instrumentalisten“ aus der „Kernzone Ganzheitliche Pädagogik“ würde dies 15 Personen betragen, und das bei einer Zielgruppe von mehr als 1500 Musikschullehrern. Daher werde ein inhaltlich übereinstimmender Unterricht in der LMS Leonding (mittels Einzelunterricht noch mehr ins Detail gehend) angeboten, den der

Berufungswerber im angeführten Zeitraum wahrgenommen hätte – es hätten Lehrkräfte verschiedener Landesmusikschulen und auch fortgeschrittene Schüler teilgenommen. Der gleiche Tatbestand würde auch auf die Fortbildung „Atemtechnik für Musiker“ zutreffen (Kursleiter Mag. M), das in Blockveranstaltungen als Gruppenunterricht mit den entsprechenden Möglichkeiten gruppendifferenzierter Prozesse absolviert wurde; hier hätten neben LMS-Lehrern auch Berufsmusiker teilgenommen.

Zu 2.) Reisekosten – Mitfahrer 2004 und 2005:

In der Gewinnermittlung hätte der Berufungswerber für Mitfahrende die gesetzlich entsprechenden Beträge als Betriebsausgaben geltend gemacht. Die gefahrenen Kilometer und Reiseziele seien aus der Gewinnermittlung ersichtlich. Die Mitfahrer seien Musikerkollegen, mit denen der Berufungswerber gemeinsam aufgetreten sei und zwar ausschließlich einzelne Musiker der Wiener Saloniker und des Trio Impossible.

Das Trio Impossible bestehe aus:

Mag. H, Wien

IK, Wien

Berufungswerber, L

Mitgefahrenen Kollegen der Wiener Saloniker:

KM, Wien

AG, Wien

Zu 3.) Bekleidung:

Die vom Berufungswerber absolvierten Solokonzerte (Klavier – Klassik) seien im „Smoking“ durchgeführt worden. Für die Wiener Saloniker sei der „Frack“ zwingend vorgeschrieben, den der Berufungswerber eigens für dieses Ensemble angeschafft hätte. Das Trio Impossible hätte ebenfalls eine eigene Berufsbekleidung, die sich aus Marketinggründen von allen anderen Ensembles unterscheide. Hinsichtlich der „weißen Hemden“ sei nochmals darauf hinzuweisen, dass die weißen Hemden ein Bestandteil des Fracks bzw. des Smokings seien, welcher bei Konzerten zu tragen sei. Als Pianist sei der Berufungswerber bei jeder Aufführung infolge schneller schwieriger Stücke sehr rasch derart verschwitzt, dass ein solches Hemd keine lange Lebensdauer aufweisen würde. Unter diesen Umständen sei evident, wie vergleichsweise wenig Berufskleidung seitens des Berufungswerbers in den Erklärungsjahren ausgewiesen wurde, so dass leicht nachvollziehbar sei, dass private Kleidung nicht als Berufskleidung deklariert worden sei.

Zu 3.) Wohnung Linz (Urfahr):

Die Wohnung in der „Le“ würde im 11. Stock liegen. Die Wohnfläche betrage 43,30 m². In dem Wohnraum würde ein Übeklavier stehen. Da der Erstwohnsitz L sei, sei natürlich auch hier ein Klavier zu Übe- und Vorbereitungszwecken notwendig. An beiden Standorten sei dies

aus mechanischen und klangtechnischen Gründen jeweils ein relativ hochwertiger Flügel. Bemerkenswert sei, dass Kollegen des Berufungswerbers (im Zuständigkeitsbereich anderer Finanzämter), obwohl sie nur die Lehrtätigkeit ausüben würden, ihr Instrument zu 100% abschreiben dürfen, hier hingegen bei einer Notwendigkeit von zwei Klavieren lediglich eine Abschreibung von 75% eines Klaviers gewährt worden sei.

Es werde daher beantragt, zumindest für die selbständige Tätigkeit und der Notwendigkeit zweier Instrumente die restlichen 25% AfA, d.s. 327,00 € bei der Gewinnermittlung für die Jahre 2004 und 2005 als weitere Betriebsausgabe zu berücksichtigen.

In einem neuerlichen Schreiben vom 18. März 2008 ersuchte der Referent des unabhängigen Finanzsenat um folgende Ergänzungen:

*"1.) Hinsichtlich der **Sommerakademie Salzburg** sind aber noch Fragen offen:*

Haben sie an dieser Akademie als aktiver bzw. passiver Teilnehmer teilgenommen (Nachweis bezahlter Teilnahmegebühr) oder waren sie nur an einzelnen Konzerten/Veranstaltungen anwesend?

Ersuche um genaue Beschreibung des Ablaufes dieser Veranstaltung, die Anlass für die getätigten Aufwendungen waren.

2.) Atemtechnik:

In den Rechnungen wird Abbau von persönlichem Stress angeführt; Entspannungs-, Atem- und Konzentrationsübungen. Dies sind Beschreibungen, die auch für Nichtmusiker von Interesse sein könnten.

Gibt es inhaltliche Beschreibungen, Darstellungen, die darauf hinweisen, dass hier Inhalte dargeboten wurden, die (beinahe) ausschließlich für sie als Musiker (Musiklehrer) von Interesse waren.

Ersuche um Übermittlung entsprechender Unterlagen bzw. genaue Beschreibung der Lehrinhalte. Gibt es Inhalte, Anwendungsbereiche oder Ähnliches, die auf eine Notwendigkeit dieser Kurse hinweisen (angesprochen sind hier im Wesentlichen die Einzelsitzungen)?"

Mit Eingabe vom 29. März 2008 wurde diesem Ersuchen wie folgt entsprochen:

zu 1.) Sommerakademie Salzburg:

Der Berufungswerber hätte an dieser Akademie von 1.8. bis 13.8.2005 aktiv teilgenommen, die Teilnahmegebühr (570,00 €) sei am 23. Mai 2005 überwiesen worden. Der Kurs unter der Leitung von Prof. Pavel Gililov hätte Klavier- und Klavierkammermusikliteratur diverser Stile und Epochen behandelt (täglich von ca. 9.00 bis 20.00 Uhr).

Am Ende des Kurses sei die Bühnenpräsenz im Rahmen eines öffentlichen Abschlussabendes erprobt worden.

Der Nutzen eines solchen Kurses sei einerseits für den Klavierunterricht von Bedeutung, andererseits sei die trainierte Bühnenfitness für die Korrepetitionsaufgaben relevant.

In den beiliegenden Unterlagen befinden sich nebst Abschlusszertifikat die Teilnehmerkarte der Sommerakademie, in der auch die zu zahlenden Überzimmer aufgelistet seien.

zu 2) Atemtechnik:

Die Begriffe wie Stress, Entspannung, Atemübungen etc. seien ausschließlich im Kontext mit der musikalischen Tätigkeit zu sehen. So bedeutet „Stress“ hier die auftretende Angst vor oder bei Auftritten, ein Phänomen, das Musiker Zeit ihres Lebens begleite. Daher würden viele Seminare angeboten und besucht, die den Umgang mit Auftrittsangst trainieren; die Bezeichnungen würden variieren, es gebe z.B. auch Seminare mit dem Titel „Lampenfieber“. Dies würde Berufsmusiker ebenso treffen wie Musiklehrer und Schüler.

Daher laute die Zielsetzung im offiziellen Fortbildungskalender des OÖ. LMSW beim Atemtechnikseminar für Instrumentalisten „das Finden einer Gesamtdisposition, die es ermögliche, sich am Instrument ideal einzubringen, auszudrücken und wohlzufühlen, diese Disposition sei Grundlage für Atemtechnik des Bläsers ebenso wie für ökonomische Spieltechnik aller Instrumentalisten und könne an Schüler vermittelt werden“. Die Äquivalenz dieses Seminares mit dem in Leonding angebotenen Fach „Atemtechnik“, das der Berufungswerber regelmäßig besucht, sei im vorigen Schreiben angeführt worden. Es werde für Schüler und Lehrkräfte angeboten und betreffe als offizielles Fach des OÖ. Landesmusikschulwerkes tatsächlich nur auf Musiker bezogene Inhalte.

Hinsichtlich der Inhalte der Grinberg-Atemtechnik-Seminare liege ein Schreiben bei. Die dabei erlernten Techniken seien als persönliche Weiterbildung sowohl für den Lehrer als Musiker als auch für die Schüler im Unterricht relevant, insbesondere hinsichtlich musikalischer Aspekte als auch hinsichtlich Handling mit Nervosität und Ängsten bei Auftrittssituationen.

Beilage Grinberg Methode:

In dieser Beilage bestätigte der Trainer, dass die Arbeit mit dem Berufungswerber genau auf seine berufliche Tätigkeit als Pianist und Pädagoge abgestimmt gewesen sei. Das persönliche Training hätte spezielle Atemübungen umfasst, die das Ziel hatten, seinen musikalischen Ausdruck zu verbessern, den Umgang mit Auftrittssituationen zu verbessern und die körperliche Anspannung, die durch die Tätigkeit als Musiker entstehe, deutlich zu reduzieren. In den Einzelstunden sei auch an der Körperhaltung in Verbindung mit der Sitzposition am Klavier bzw. ihrer Verbesserung gearbeitet worden, um körperliche Dysbalancen auszugleichen bzw. erst gar nicht entstehen zu lassen.

Die Entspannungsübungen aus der Grinberg Methode seien so auf den Berufungswerber abgestimmt worden, dass sie exakt seine Tätigkeit als Pianist verbessern sollten. Das Mentaltraining, das auch unterrichtet worden sei, sei ebenfalls auf seine berufliche Tätigkeit als Musikpädagoge und Konzertpianist abgestimmt worden.

Das gesamte Training hätte als Weiterbildung gedient, die es dem Berufungswerber ermöglichen sollte, seine berufliche Tätigkeit besser und effizienter auszuüben.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 16 Abs. Z 6 EStG 1988:

Werbungskosten sind auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für die Berücksichtigung dieser Aufwendungen gilt:

- a) Diese Ausgaben sind bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten.*
- b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt:*

Bei einer Fahrtstrecke von

20 km bis 40 km.....450 Euro jährlich

40 km bis 60 km.....891 Euro jährlich

über 60 km.....1.332 Euro jährlich

- c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt:*

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

2 km bis 20 km.....243 Euro jährlich

20 km bis 40 km.....972 Euro jährlich

40 km bis 60 km.....1.692 Euro jährlich

über 60 km.....2.421 Euro jährlich

Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.

Pendlerpauschale:

Berufungsgegenstand ist hier, ob die Wohnung in Urfahr Ausgangspunkt für die berufliche Tätigkeit des Berufungswerbers ist oder der, wie der Berufungswerber ausführt, der Hauptwohnsitz in L.

Der Berufungswerber besitzt eine Eigentumswohnung (43,30 m²) in Urfahr und einen Wohnsitz in L (laut Vorlageantrag ein Haus mit Garten; im Erbschaftswege erworben).

Als Berufsорт wird die Landesmusikschule in Garsten angegeben.

Wesentlich ist also, von wo aus im Lohnzahlungszeitraum **überwiegend** die Fahrt zur

Arbeitsstätte angetreten wurde.

In der Berufungsschrift vom 11. September 2006 führte der Berufungswerber aus, dass der Zweitwohnsitz in Urfahr ausschließlich zur Berufsausübung diene.

Es widerspricht nicht den Denkgesetzen, wenn angenommen wird, dass der Berufungswerber zumindest überwiegend von der Wohnung in Urfahr seine Fahrten zur Musikschule in Garsten unternommen hat. Diese Ansicht ist auch aus den vorgelegten Reiseaufzeichnungen ersichtlich. Dies erscheint auch zweckmäßig, da die Entfernung doch erheblich geringer ist, als von L aus.

Als Fahrtstrecke zur Berechnung des Pendlerpauschales ist also die Wegstrecke Urfahr – Garsten wesentlich. Diese beträgt laut Berufungswerber exakt 57,5 km. Vom Finanzamt wurde eine Entfernung von knapp über 40 km angenommen. Da die Bandbreite zur Berechnung des Pendlerpauschales zwischen 40 km und 60 km liegt, ist diese unterschiedliche Ansicht nicht von Relevanz.

Wesentlich ist aber, ob dem Berufungswerber die Benützung einer öffentlichen Verkehrsmittels zumutbar ist oder nicht.

Da die Musikstunden in den Musikschulen sehr oft abends stattfinden (auch Berufstätige besuchen diese Ausbildungsstätten), erscheint es glaubhaft, dass die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich bzw. zumutbar ist.

Diesen Ausführungen folgend sind die Fahrten im Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit des Berufungswerbers zur Musikschule mit dem Verkehrsabsetzbetrag und dem so genannten großen Pendlerpauschale für die Entfernung zwischen 40 km und 60 km (Urfahr – Garsten) abgegolten.

Unter dem Punkt Sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag ist demnach ein Betrag von 1.692,00 € zur berücksichtigen.

Doppelte Haushaltsführung:

Streitgegenständlich ist weiters, ob die Kosten der Zweitwohnung als beruflich bedingt anzusehen sind oder nicht:

Wie der Verwaltungsgerichtshof schon wiederholt ausgesprochen hat, ist die Beibehaltung des Familienwohnsitzes aus der Sicht der Erwerbstätigkeit, die in unüblicher Entfernung von diesem Wohnsitz ausgeübt wird, niemals durch die Erwerbstätigkeit, sondern immer durch Umstände veranlasst, die außerhalb dieser Erwerbstätigkeit liegen (vgl. VwGH 26.11.1996, 95/14/0124; 22.2.2000, 96/14/0018).

Berufliche Veranlassung der mit einer doppelten Haushaltsführung verbundenen Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen und deren daraus resultierende Qualifikation als Werbungskosten liegt nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nur dann vor, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Ort seiner

Beschäftigung nicht zuzumuten ist, wobei die Unzumutbarkeit unterschiedliche Ursachen haben kann (vgl. VwGH 20.12.2000, 97/13/0111). Solche Ursachen müssen aus Umständen resultieren, die von erheblichem Gewicht sind. Persönliche Vorlieben für die Beibehaltung eines Wohnsitzes reichen nicht aus (vgl. UFSW 23.11.2005, RV/0960-W/05).

Die Berücksichtigung von Wohnungskosten als Werbungskosten ist also nur dann möglich, wenn diese Kosten beruflich bedingt sind bzw. aus gewichtigen Gründen nicht abzuwenden sind.

Grundsätzlich steht es dem Steuerpflichtigen frei zu entscheiden, von wo er seine Fahrt zur Arbeitsstätte antritt. In der Berufungsschrift führte der Berufungswerber zweifelsfrei an, dass aufgrund von Risiken des Straßenverkehrs etc. der Zweitwohnsitz ausschließlich zur Berufsausübung diene. Hierbei übersieht der Berufungswerber, dass der Ort der Berufsausübung jedenfalls der Standort der Musikschule (also Garsten) ist. Dies ist jener Ort an dem der Berufungswerber zumindest überwiegend seine berufliche Tätigkeit ausübt.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Das heißt also, dass grundsätzlich Aufwendungen für eine Wohnung die steuerliche Bemessungsgrundlage nicht kürzen dürfen.

Derartige Wohnkosten dürften nur dann berücksichtigt werden, wenn das Führen mehrerer Haushalte beruflich bedingt ist.

Das heißt also, dass eine so genannte doppelte Haushaltsführung beruflich bedingt sein muss.

Eine doppelte Haushaltsführung liegt bei einem ledigen Steuerpflichtigen vor, wenn der ledige Arbeitnehmer außerhalb des Ortes (Hauptwohnsitz), in dem er einen eigenen Hausstand (Wohnung, etc.) unterhält, beschäftigt ist und auch am Beschäftigungsstandort (Zweitwohnsitz) wohnt und auch dort einen Haushalt führt.

Der Beschäftigungsstandort ist Garsten, die Wohnung für die derartige Kosten begehrt werden befindet sich in Urfahr. Es liegt also gar keine Wohnung am Beschäftigungsstandort vor. Eine gem. höchstgerichtlicher Judikatur definierte doppelte Haushaltsführung liegt also schon rein begrifflich nicht vor.

Aber selbst wenn man den Argumenten des Berufungswerbers folgt, dass die Wohnung in Urfahr aus beruflichen Gründen gekauft wurde und selbst wenn man annimmt, dass die Wohnung am Arbeitsplatz bzw. in unmittelbarer Nähe zum Arbeitsplatz wäre, ist eine Berücksichtigung dieser Kosten nicht möglich.

Aufwendungen für eine Wohnung am Arbeitsort und ev. Fahrtkosten zum Familienwohnsitz sind nur dann im Rahmen der durch § 20 EStG 1988 gesetzten Grenzen Werbungskosten,

wenn die Voraussetzungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vorliegen. Unter „doppelter Haushaltsführung“ sind folglich nur jene Aufwendungen zu verstehen, die dem Steuerpflichtigen durch die beruflich veranlasste Begründung eines eigenen Haushaltes an einem außerhalb des Familienwohnsitzes gelegenen Beschäftigungsor tes erwachsen. Die Begründung eines eigenen Haushaltes am Beschäftigungsor t ist beruflich veranlasst, wenn der Familienwohnsitz des Steuerpflichtigen

- von seinem Beschäftigungsor t so weit entfernt ist, dass ihm eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und entweder
- die Beibehaltung des Familienwohnsitzes außerhalb des Beschäftigungsor tes nicht privat veranlasst ist oder
- die Verlegung des Familienwohnsitzes an den Beschäftigungsor t nicht zugemutet werden kann.

Wesentlich ist also, ob die Beibehaltung der Wohnsitze in L und Urfahr beruflich bedingt ist oder nicht.

Beruflich bedingt ist zum Beispiel ein Wohnsitz dann, wenn der Partner des Steuerpflichtigen oder der Steuerpflichtige selbst an diesem Ort wesentliche Einkünfte erzielt und durch Aufgabe dieses Wohnsitzes diese Einkünfte wegfallen würden.

Wenn der Berufungswerber argumentiert, dass ihm das Finanzamt nahe lege, er solle den Wohnsitz in Lembach aufgeben, so ist dem zu entgegnen, dass hier nicht von einer Empfehlung oder Vorschreibung die Rede ist, sondern lediglich davon, dass die Beibehaltung des Wohnsitzes privat verursacht ist und somit nicht zu Werbungskosten führen kann.

Auch wenn ein Steuerpflichtiger ein Eigenheim errichtet hat und die Kinder dort die Schule besuchen, führt das nicht zu abzugsfähigen Kosten für eine Wohnung am Arbeitsort (vgl. VwGH 18.5.1995, 93/15/0244). Selbst hier sind die Kosten für die Wohnung am Arbeitsort privat veranlasst.

Wenn nun der Berufungswerber den Wohnsitz in Lembach beibehält, da er in diesem Objekt aufgewachsen ist und hier auch immer sein Domizil und Hauptwohnsitz gewesen ist (laut Vorlageantrag), so sind dies ausschließlich private Gründe, die zu keiner Berücksichtigung im Rahmen der Steuerberechnung führen können.

Wenn nun der Berufungswerber argumentiert, dass es im Musikschulwesen immer wieder zu Versetzungen kommen kann, so ist hier festzuhalten, dass der Berufungswerber bereits seit 1995 (!) in Garsten tätig ist und auch keinerlei konkrete Hinweise vorliegen, dass mit einer Versetzung zu rechnen ist.

Abschließend ist also hierzu nochmals festzuhalten, dass im Lohnzahlungszeitraum die Fahrt zur Arbeitsstätte in Garsten überwiegend von Urfahr aus getätigt wurde. Da die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht möglich bzw. zumutbar ist, ist das entsprechende

Pendlerpauschale zu berücksichtigen.

Da die Beibehaltung der beiden Wohnsitze des Berufungswerbers jedenfalls privat bedingt ist, sind keine zusätzlichen Kosten zu berücksichtigen (keine so genannte doppelte Haushaltsführung im steuerlichen Sinn).

Fortbildung (berufliche Werbungskosten; Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit):

Der Berufungswerber beantragte unter dem Titel berufliche Werbungskosten Aufwendungen in Höhe von 3.702,42 € (im Jahr 2004) und 5.350,03 (im Jahr 2005).

Wie im Sachverhalt dargestellt, hat das zuständige Finanzamt die Fortbildungskosten des Jahres 2005 (2.542,21 €) bei der Steuerberechnung trotz der Begründung, dass diese Kosten nicht abzugsfähig seien, berücksichtigt.

Gemäß § 279 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden zweiter Instanz die Obliegenheiten und Befugnisse, die den Abgabenbehörden erster Instanz auferlegt und eingeräumt werden.

Gemäß § 276 Abs. 1 BAO dürfen angefochtene Bescheide nach jeder Richtung abgeändert, aufgehoben oder die Berufung als unbegründet abgewiesen werden.

In Anlehnung an diese gesetzlichen Bestimmungen werden im Zuge dieser Berufungsentscheidung die „Fehler“ der Abgabenbehörde erster Instanz korrigiert.

Der Fehler bei der Abgabenberechnung des Jahres 2005 wird entsprechend den rechtlichen Ausführungen korrigiert (teilweise Anerkennung der beantragten Fortbildungskosten).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten Tätigkeit oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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.

Fortbildungsmaßnahmen dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient.

Zu diesen Fortbildungsmaßnahmen sind jene abzugrenzen, die zu den nichtabzugsfähigen Bildungsmaßnahmen der privaten Lebensführung dienen.

Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von

allgemeinem Interesse sind oder die grundsätzlich der privaten Lebensführung dienen, sind nicht abzugsfähig, und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden können oder von Nutzen sind.

Dieser Vorgangsweise liegt der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund seiner Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die ein solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen.

Ein Hinweis auf die berufliche Notwendigkeit ist beispielsweise, wenn der Arbeitgeber einen wesentlichen Teil der Kosten für die Teilnahme an derartigen Veranstaltungen trägt oder Veranstaltungen für einen homogenen Teilnehmerkreis veranstaltet werden.

Es erscheint glaubhaft, dass sämtliche vom Berufungswerber angeführten Aufwendungen für seine berufliche Tätigkeit von Interesse und Nutzen waren. Für einen Musiker ist es sicher von Nutzen, wenn er sieht, wie andere Musiker sich auf der Bühne geben und wie sie Musikstücke interpretieren, die vielleicht selbst dargeboten werden.

Ein wesentliches Kriterium ist aber, ob diese Veranstaltungen für andere Personen, vielleicht sogar für Nichtmusiker, von Interesse sind und diese Aufwendungen auch bei anderen Personen anfallen und sie diese Aufwendungen nicht steuermindernd geltend machen können.

Bei den angeführten Aufwendungen für Konzertbesuche ist jedenfalls davon auszugehen, dass diese Konzerte nicht nur von Klavierlehrern (bzw. allgemein Musikern) besucht wurden, sondern auch von anderen Personen. Damit ist aber die Sache schon entschieden. Derartige Aufwendungen dürfen also keinesfalls die steuerliche Bemessungsgrundlage des Berufungswerbers kürzen.

Zu diesem Bereich zählen jedenfalls folgende Aufwendungen:

2004:

Fortbildung Puchheim – Heinrich Schiff (Eintritt: 24,00 €; Fahrtkosten: 53,40 €)

Ennser Kammerorchester (Eintritt: 11,00 €; Fahrtkosten: 17,80 €)

Schuberts Zeitgenossen (Eintritt, Fahrtkosten, Nächtigung: 369,36 €)

Benefizkonzert Ursulinenhof (Eintritt: 10,00 €)

Wr. Philharmoniker (Eintritt: 7,00 €; Fahrtkosten: 35,60 €)

2005:

Landesgalerie Storch (6,00 €)

Brucknerhaus Orchester (10,00 €)

Brucknerhaus AK Classics (15,00 €; Fahrtkosten: 35,60 €)

Brucknerbund Kirchenkonzert (10,00 €; Fahrtkosten: 63,84 €)

Klavierkonzert Graz (36,00 €; Reisekosten: 55,50 €)

Schubert Romantik Garsten (11,00 €)

Tasten Symposion (Reisekosten: 55,40 €)

Kirchenkonzert Garsten (8,00 €; Reisekosten: 47,96 €)

L Literatur (6,00 €)

Stadttheater Wels Klavierkonzert (36,00 €; Reisekosten 32,36 €)

Kulturhaus Reiman Klavierkonzert (16,00 €)

Im Allgemeinen würden Seminare mit dem Inhalt Atemtechnik, Stressabbau jedenfalls auch zu den gem. § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung zählen. Nach den Darstellungen des Berufungswerbers und den vorgelegten Unterlagen erscheint es jedoch glaubhaft, dass die besuchten Seminare einen derart engen Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit des Berufungswerbers hatten, dass sie für nicht in diesem Bereich Tätige nicht von Interesse waren.

Laut vorgelegten Unterlagen wurde das Seminar Atem-Stimme-Bewegung für Instrumentalisten speziell für Instrumental- und Gesangslehrer ausgeschrieben. Auch im Fortbildungskalender des OÖ Landesmusikschulwerkes werden derartige Veranstaltungen empfohlen. Auch die Darstellung des Seminarleiters (Mag. M) lässt den Schluss zu, dass die Inhalte derart auf die Tätigkeit des Berufungswerbers bzw. auf den Berufungswerber selbst abgestimmt waren, dass beinahe keine Anziehungskraft auf andere, nicht der Berufsgruppe des Berufungswerbers angehörige, Personen ausgeübt wurde.

Abzugsfähig sind auch die Fahrtkosten zur Musikschule in Leonding (kein Pendlerpauschale, da diese Arbeitsstätte im Lohnzahlungszeitraum nicht überwiegend aufgesucht wurde).

Folgende Aufwendungen sind demnach zu berücksichtigen:

2004:

Fortbildung Land OÖ: 890,00 €;

Fahrtkosten: 169,46 € (34 Fahrten nach Leonding)

2005:

Fortbildung Land OÖ: 510,00 €;

Fahrtkosten: 174,44 € (34 Fahrten nach Leonding)

Atemtechnik für Musiker: 418,00 €

Sommerakademie Salzburg:

Laut Vorhaltsbeantwortung des Berufungswerber hat er an dieser Akademie vom 1.8. bis 13.8.2005 **aktiv** teilgenommen. Jeder Teilnehmer erhält hierbei Unterrichtseinheiten.

Zwischenzeitlich muss das Besprochene in eigenen Überzimmern überarbeitet und geprobt werden.

Diesen Ausführung folgend, entsteht auch bei diesen Aufwendungen der Eindruck, dass sie speziell der Tätigkeit des Berufungswerbers dienlich waren und auf die Tätigkeit des Berufungswerbers abgestimmt waren. Durch die aktive Teilnahme des Berufungswerbers an dieser Veranstaltung ist eine Trennung von der auch möglichen passiven Teilnahme vorgenommen worden. Eine derartige passive Teilnahme wäre möglicherweise auch für Nichtmusiker von Interesse, nicht aber eine aktive Teilnahme.

Von den angeführten Aufwendungen sind die direkten Kurskosten (570,00 €) zu berücksichtigen, sowie folgende sonstige Aufwendungen:

Porto: 0,55 €

Fahrtkosten Linz-Salzburg-Linz: 280km à 0,356 € = 99,68 € (Routenplaner: tiscover.com).

Fahrtkosten Salzburg: 30,80 €

Überzimmer: 30,00 €

12 Tage Nächtigung à 15,00 € = 180,00 €

5 Tage Diäten à 26,40 = 132,00 € (durchgehende Tätigkeit; da nach einer Aufenthaltsdauer von 5 Tagen ein neuer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wurde, sind danach keine Verpflegungsmehraufwendungen mehr zu berücksichtigen).

Sommerakademie 2005: Teilnahmegebühr: 570,00 €; sonstige Kosten: 473,03 €

Laut den Aufzeichnungen hat der Berufungswerber im Jahr 2004 offensichtlich als passiver Teilnehmer diese Akademie besucht. Auch in der Vorhaltsbeantwortung vom 29. März 2008 wurde lediglich das Jahr 2005 angeführt. Die beantragten Aufwendungen für das Jahr 2004 sind demnach nicht zu berücksichtigen (Teilnahme unter Umständen auch von berufsfremden Personen von Interesse; gem. § 20 EStG; das heißt es besteht auch Anziehungskraft für nicht „Berufsmusiker“).

Sommerakademie 2004: Eintritte: 66,00 €; Reisekosten: 303,36 €

Berufskleidung – Smoking Hemden:

Auch für diesen Berufungspunkt gilt die gesetzliche Bestimmung des § 20 Abs. 2 lit. a EStG 1988.

Da es sich laut Rechnungsbeleg hier um „herkömmliche“ Hemden handelt, die auch von nicht im Bereich des Berufungswerbers tätigen Personen getragen werden (können), sind die diesbezüglichen Aufwendungen nicht als Werbungskosten abzugsfähig:

Hemden 2004: 54,90 €.

Einkünfte aus selbständiger Arbeit:

Fahrtkosten:

Der Berufungswerber erzielte in den berufungsgegenständlichen Zeiträumen neben den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit auch Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Musiker.

Das zuständige Finanzamt nahm teilweise geringfügige Änderung bei den Fahrtkosten vor (z.B. Entfernung nach Attnang wie in den Vorjahren 150km statt wie vom Berufungswerber angeführt 160km). Diesen geringfügigen Änderungen wird in den Berufungsschriften auch nicht entgegengetreten.

Die Abgabenbehörde zweiter Instanz schließt sich hier der Ansicht des zuständigen Finanzamtes an.

Bei einigen Fahrten unterstellte das zuständige Finanzamt, dass die Fahrt nicht von L aus begonnen wurde, sondern von der Wohnung in Urfahr aus.

Hierzu ist anzumerken, dass im Gegensatz zum Pendlerpauschale und den Fahrten zur Arbeitsstätte (Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit) hier nicht das Überwiegensprinzip im Lohnzahlungszeitraum maßgeblich ist, sondern die tatsächlich durchgeführte Fahrtstrecke. In der Auflistung des Berufungswerbers wurden teilweise die Fahrten von Urfahr aus berechnet und teilweise von L aus.

Strittig sind hier folgende Fahrten:

9.2.2004 Ursulinenhof (71,20 €) (Anm. Referent: richtig: 35,60 €)

27.8.-5.9.2004: Festival Attnang (71,20 €)

31.12.2004: Brucknerhaus (35,60 €)

8.9.-9.9.2004: Bad Dürrnberg (153,08 €)

11.+12.3.2005: Operngala in L : 2 Fahrten (71,20) jeweils Linz-L -Linz?

7.9.2005: Bad Dürrnberg (153,08 €)

Aufgrund der doch relativ wenigen angeführten Fahrten erscheint es glaubhaft, dass diese Fahrten tatsächlich von L aus begonnen wurden. Für die Fahrt zur Operngala ist jeweils nur 1 Fahrt zu berücksichtigen, da es nicht glaubhaft erscheint, dass der Berufungswerber nicht in L genächtigt hatte. Die Veranstaltung war am Freitag bzw. Samstag. Laut vorliegenden Angaben, hatte der Berufungswerber auch keine anderen Veranstaltungen an diesem Wochenende, die eine Fahrt nach Linz erforderlich gemacht hätten.

Nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz sind diese Fahrten wie in den Beilagen zu den Steuererklärungen zu berücksichtigen.

Kosten Klavier:

Da der Berufungswerber das Klavier bzw. die Klaviere sowohl für die Tätigkeit als Musikschullehrer (Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit) als auch für die Tätigkeit als Musiker (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) benötigt (und zudem ein Zweitklavier vorhanden

ist), erscheint die Berücksichtigung der vollen Kosten für das Klavier als richtig.

In Anlehnung an das Berufungsbegehren werden die bei den Werbungskosten (Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit) nicht berücksichtigten Aufwendungen (25%) nunmehr bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit erfasst.

Bei den restlichen Aufwendungen wird mangels Einwendungen des Berufungswerbers den Ausführungen des Finanzamtes gefolgt (Noten, Telefon, etc.).

Im Folgenden die Darstellung der Berechnungsgrundlagen laut Berufungsentscheidung (BE). Es werde hier die Änderungen gegenüber dem Finanzamt (FA) wiedergegeben:

2004 (Einkünfte aus selbständiger Arbeit):

	FA	Änderung	BE
Ursulinenhof (9.2.)	0,00	35,50	35,50
Dürrnberg (8.9.)	124,60	28,48	153,08
Brucknerhaus (31.12.)	0,00	35,60	35,60
Afa Klavier 25%	0,00	327,00	327,00
Klavierservice (25%)	0,00	20,25	20,25
SUMME AUSGABEN	2.288,90		2.735,73
SUMME EINNAHMEN	3.041,00		3.041,00
GEWINN	752,10		305,27

2005 (Einkünfte aus selbständiger Arbeit):

	FA	Änderung	BE
Operngala Lembach	0,00	35,60	35,60
Dürrnberg (7.9.)	124,60	28,48	153,08
Afa Klavier 25%	0,00	327,00	327,00
SUMME AUSGABEN	874,34		1.265,42
SUMME EINNAHMEN	1.863,00		1.863,00
GEWINN	988,66		597,58

Werbungskosten 2004 (Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit):

	FA	Änderung	BE
Atemtechnik	0,00	890,00	890,00
Fahrtkosten (Leonding)	0,00	169,46	169,46
SUMME	1.617,42		2.676,88
Gr. PP (40km-60km)			1.692,00

Werbungskosten 2005 (Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit):

	FA	Änderung	BE
Atemtechnik	0,00	510,00	510,00
Fahrtkosten (Leonding)	0,00	174,44	174,44
Sommerakademie	0,00	570,00	570,00
Sonst. Kosten Sommerakademie	0,00	473,03	473,03
SUMME	2.408,36		4.135,83
Gr. PP (40km-60km)			1.692,00

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 10. April 2008