



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des MM, Lehrer, W, vertreten durch JR, E, vom 14. März 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr vom 11. Februar 2003 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 1997 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Einkommensteuerbescheid angeführten Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
	Einkommen	253.075,00 S	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	30.897,68 S <u>- 62.553,70 S</u>
Abgabengutschrift				- 31.656,00 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 2.300,54 €

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 Berufungswerber ist Hauptschullehrer an der Musikhauptschule X in Y und unterrichtet dort unter anderem die Fächer Mathematik, Leibeserziehung, Violine und Musikerziehung.

Aus der genannten Tätigkeit bezog er im berufungsgegenständlichen Zeitraum 1997 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vom Landesschulrat für Oberösterreich.

Im Rahmen seiner **Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1997** machte er unter anderem Aufwendungen für einen Computer (AfA) in Höhe von 4.735,00 S sowie für "Fortbildung Musikhochschule Wien (Orchesterdirigieren) – Fahrtkosten, Aufenthaltskosten, Fachliteratur" in Höhe von 30.000,00 S geltend.

Im entsprechenden **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1997 vom 11. Februar 2003** anerkannte das Finanzamt die Aufwendungen für den Besuch der Musikhochschule Wien mit der Begründung, dass es sich hiebei um Aufwendungen der Lebensführung handle, die die wirtschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich gebracht hätte, auch wenn sie zur Förderung des Berufes gedient haben mochten, nicht.

Mit Schreiben vom 14. März 2003 er hob der Pflichtige gegen den zitierten Bescheid **Berufung** und beantragte folgende in einer Beilage zur Berufung aufgegliederten erhöhten

**Werbungskosten** (Beträge in ATS):

Anschaffung eines PC's	7.212,00
Studium in Wien/Linz-Salzburg:	
Fahrten zu den Studienorten Wien und Salzburg	14.052,00
Diäten und Nächtigungen an den Studienorten Wien und Salzburg	25.440,00
Aufwendungen an Schulkosten der außerordentlichen Studien	<u>46.307,80</u>
<b>Gesamtsumme der abschreibungsfähigen Auslagen für Fortbildung</b>	<b>93.011,80</b>

Außerdem beantragte der Pflichtige im Berufungswege die Anerkennung von 132.000,00 S an **außergewöhnlichen Belastungen** aus dem Titel von Unterhaltsleistungen.

Erläuternd führte er zu seinen Berufungsanträgen Folgendes aus:

**A) WERBUNGSKOSTEN:**

**1) Sachverhaltsdarstellung:**

*Mit seinen Zusatzstudien im Brucknerkonservatorium in den Fächern Violine und Gesang (beide mit Reifeprüfung) und der Staatlichen Lehrbefähigungsprüfung in Violine wäre er 1980 mit seiner Lehramtsprüfung für Mathematik und Leibeserziehung in der Musikhauptschule XY angestellt worden. Er habe neben seiner Tätigkeit als Klassenvorstand und Lehrer für Mathematik und Leibeserziehung begonnen Violine zu unterrichten. Bald hätte sich ein gutes Orchester entwickelt und die Fähigkeit des Dirigierens sei ihm zugeteilt worden. Neben einigen kleineren instrumentalen Aufführungen wären bald größere Aufgaben daraus geworden. Kindermusicals und Kinderopern (zum Teil bis 140 Kinder auf der Bühne) hätten zu den ständigen Aufgaben gehört. Die Schüler der Musikhauptschule hätten auch die Kinderrollen im Landestheater gesungen. Aus den ansteigenden Erfordernissen hätte sich die Notwendigkeit entwickelt, einen Lehrer der gezielten Fortbildung im Musikmanagement und im Orchesterdirigieren zu motivieren. So wäre es 1997 zur Entscheidung gekommen, auf halbe Lehrverpflichtung zurückzugehen und mit diesen beiden Fortbildungslehrgängen zu beginnen. Er stünde im Dienste der Schule, sei von Anfang an bis dato ein engagierter Lehrer und für den Erhalt des Schwerpunktes Musikhauptschule von großer Bedeutung. Er sei prädestiniert für die oben ausgeführten Fortbildungen und Garant für den Erhalt des Standorts der Schule als Schwerpunkt hauptschule in einer Zeit des ständigen Schülerrückganges in den Hauptschulen.*

*Dieser Sachverhalt wurde auch von der Direktorin der Musikhauptschule bestätigt.*

## **2) Computer:**

*Er hätte am 10. Juli 1996 einen PC gekauft, den er als HS-Lehrer fast ausschließlich für schulische Arbeiten verwende. In Mathematik für Schularbeiten, Übungszettel, Lernprogramm etc., in Leibeserziehung für Organisation von Schikursen für Abrechnungen, Schülerlisten, Organisationslisten, Checklisten usw., ebenso bei Sportwochen und als Klassenvorstand bei Projektwochen, ferner für Testvorbereitungen in Geographie und Physik, ebenso Lehrstoffaufbereitungen und Vorbereitungen jeglicher Natur, Jahresstoffverteilungen, Wochenplanungen, ..., als GZ-Lehrer für gezielte Zeichenprogramme und als Musik- und Instrumentallehrer für Notenprogramme usw.. Privat werde der PC höchstens zu 20 % genutzt; es blieben daher 80 % für die Arbeit.*

*Für das 1. Halbjahr 1996 wären 3.606,00 S abgezogen worden, für weitere drei Jahre (1997, 1998, 1999) wären jeweils 7.212,00 S und für das fehlende Halbjahr 2000 wieder nur 3.606,00 S abzuziehen.*

## **3) Außerordentliche Fortbildung:**

*In diesem Zusammenhang wurden die Inschriftenbestätigung, das Studienbuchblatt der Hochschule für Musik und darstellende Kunst in Wien sowie Inschriftenbestätigung und Studienbuchblatt des außerordentlichen Hörers der Uni Linz beigelegt.*

**An Fahrtkosten/Wien** vom 1.9.1997 bis 20.12.1997 wurden **9.642,00 S** (Kosten der öffentlichen Verkehrsmittel für Hin- und Rückfahrt) errechnet.

**An Fahrtkosten/Salzburg** vom 21.9.1997 bis 13.10.1997 wurden **4.410,00 S** (Kosten der öffentlichen Verkehrsmittel für Hin- und Rückreise) berechnet.

**An Diäten/Wien** wurden insgesamt **23.280,00 S** als Werbungskosten ermittelt, d.s. Taggelder in Höhe von 17.280,00 S (16 Wochen vom 1.9.- 20.12.1997/jeweils 3 Studientage Montag bis Mittwoch) und Nächtigungsgelder in Höhe von 6.000,00 S (anstatt 3 Nächtigungen pro Woche a` 200,00 S Wohnungsmiete 1.500,-- S/Monat).

**An Diäten/Salzburg** wurden **2.160,00 S** (Taggelder für 3 Wochen a` 2 Studientage vom 21.9.-13.10.1997; Nächtigung gratis) berechnet.

**Die Schulkosten im Zusammenhang mit den außerordentlichen Studien** wurden mit **46.307,80 S** beziffert.

Diese wurden – wie folgt – aufgegliedert (Beträge in ATS):

CD's *)	6.087,00
---------	----------

<i>Inskriptionsgebühr</i>	180,00
<i>Kopien</i>	6,00
<i>Musikbücher</i>	3.431,00
<i>Notenmaterial</i>	1.942,60
<i>Partituren</i>	1.396,70
<i>Partituren und CD's **)</i>	1.999,00
<i>Schulgeld</i>	30.000,00
<i>Studiermaterial</i>	767,40
<i>Violinzubehör</i>	498,00
<b><i>Summe Schulkosten</i></b>	<b>46.307,80</b>

\*) Bei den CD's handelte es sich laut Belegen um solche betreffend klassische Musik wie "Eine kleine Nachtmusik", "Carmen", Sinfonien etc.

\*\*) Auf den betreffenden Rechnungen vom 2.9.1997 (1.469,00 S) und vom 22.10.1997 (530,00 S) wurden nur "Partituren" ausgewiesen.

Im Vorhaltswege (Vorhalt an die ehemalige Gattin des Berufungswerbers) wurde im Rahmen des Berufungsverfahrens beim Finanzamt geklärt, dass der Berufungswerber im Jahr 1997 Unterhaltszahlungen für seine drei minderjährigen Kinder (3, 8 und 10 Jahre alt) in Höhe von 11.000,00 S monatlich an die Kindesmutter geleistet hatte.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 28. August 2003** gab das Finanzamt dem Berufungsbegehren teilweise Folge und führte hiezu Folgendes aus:

*"Gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 stehen zur Abgeltung gesetzlicher Unterhaltsverpflichtungen nachfolgende Absetzbeträge zu:  
Einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind, das nicht seinem Haushalt zugehört und für das weder ihm noch seinem von ihm nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird, den gesetzlichen Unterhalt leistet, steht ein Unterhaltsabsetzbetrag von 350 S monatlich zu. Leistet er für mehr als ein nicht haushaltsgehöriges Kind den gesetzlichen Unterhalt, so steht ihm für das zweite Kind ein Absetzbetrag von 525 S und für jedes weitere Kind ein Absetzbetrag von jeweils 700 S monatlich zu.*

*Laut aufliegenden Unterlagen bestand seit 1995 kein gemeinsamer Haushalt mehr. Die drei Kinder lebten im Jahr 1997 bei der Mutter. Die Familienbeihilfe bezog die Mutter der Kinder. Frau M bestätigte schriftlich, dass sie im berufungsgegenständlichen Jahr einen monatlichen Unterhalt von 11.000,00 S für die Kinder erhalten habe.*

*Aufgrund des vorliegenden Sachverhalts war der Unterhaltsabsetzbetrag im Sinne des § 33 EStG 1988 zu gewähren. Die Unterhaltsleistungen für die Kinder sind durch den pauschalen Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten. Die tatsächlichen Zahlungen in der Höhe von 132.000,00 S konnten daher nicht berücksichtigt werden.*

*Dem gegenständlichen Berufungspunkt war teilweise stattzugeben.*

**PC-Ankauf:**

Dem Berufungsbegehren wird insofern stattgegeben, als ein Privatanteil von 20 % berücksichtigt wird.

Lediglich bei der AfA-Bemessungsgrundlage musste eine Korrektur durchgeführt werden. Der Drucker, der am 12.7.1996 um 4.490 S angeschafft wurde, wurde bei der Berechnung der Einkommensteuer 1996 zur Gänze als Werbungskosten anerkannt. Eine nochmalige Berücksichtigung im Rahmen der AfA ist daher nicht möglich.

Die AfA für **PC und Scanner** bemisst sich daher im Jahr 1997 wie folgt:

PC	26.170
Scanner	5.400
Gesamt	31.450

Minus 20 % PA = 25.256/4 Jahre = **S 6.314 Jahres-AfA**

Dem Berufungspunkt war teilweise stattzugeben.

#### **Studium/Universitätslehrgang:**

Gemäß § 16 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden: 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.

Der Berufungswerber ist Lehrer an der Musikhauptschule XY . Seine Fächer sind unter anderem Mathematik, Leibeserziehung und Violine. Der Berufungswerber inskribierte die Studien Orchesterdirigieren und Formanalyse in Wien und besucht seit Oktober 1997 den Universitätslehrgang für Kulturmanagement in Linz.

Der Verwaltungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung (vgl. zB die Erkenntnisse VwGH 28.10.1993, 90/14/0040; 10.5.1994, 93/14/0182; 19.2.2002, 95/14/0002, und viele mehr) herausgearbeitet, dass die Aufwendungen für ein Hochschulstudium grundsätzlich der **Berufsausbildung** dienen und daher den Aufwendungen für die Lebensführung zuzuordnen sind, was deren Nichtabzugsfähigkeit bedingt.

Nicht entscheidend ist, ob der Arbeitgeber die Fortbildung fordert bzw. daran interessiert ist (VwGH 18.3.1986, 85/13/0156).

Zwischen dem Berufsbild eines Musikschullehrers und dem eines Kulturmanagers besteht nach der Verkehrsauflistung keine Verwandtschaft, da der gegenständliche Universitätslehrgang nicht Voraussetzung für die Abhaltung von Unterrichtsstunden in einer Musikhauptschule ist. Auch diese Aufwendungen waren der **Berufsausbildung** zuzuordnen.

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen."

Mit Schreiben vom 22. September 2003 – bezeichnet als "2. Berufung" –, das als **Antrag auf**

**Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz** zu werten war,

beantragte der Berufungswerber abermals die Anerkennung der Aufwendungen im Zusammenhang mit seinem außerordentlichen Studium des Orchesterdirigierens" in Höhe von 49.229,80 S.

Dieser Betrag setzte sich – wie folgt – zusammen (Beträge in ATS):

Fahrten zum Studienort Wien – wie bisher	9.642,00
Diäten und Nächtigungen am Studienort Wien – wie bisher	23.280,00

Aufwendungen an Schulkosten, Partituren, CD's etc. *)	<u>16.307,80</u>
<b>Gesamtsumme der Aufwendungen/Fortbildung</b>	<b>49.229,80</b>

\*) Diese Aufwendungen wurden auf Grund der Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom Berufungswerber um den Betrag von 30.000,00 S (Kosten/Salzburg) reduziert und insofern das Berufungsbegehren eingeschränkt.

Erläuternd führte der Berufungswerber noch Folgendes aus:

*"Als Lehrer für Musikerziehung und Instrumentalmusik Violine obliegt mir seit 2 Jahrzehnten die Aufgabe des Dirigierens von – Kinder-Singspielen, Kindermusicals und Kinderopern. Darum strebte ich wie in der Sachverhaltsdarstellung beschrieben, die Fortbildung als außerordentlicher Hörer in Orchesterdirigieren Wien an. Dadurch verdiente ich im Anschluss nicht mehr. Der Herr Landeshauptmann kann Ihnen das bestätigen – er hat mich öfter in dieser Rolle – Dirigent eines Orchesters im Rahmen der Musikhauptschule gesehen. Beispiele 1993 die Uraufführung einer Kinderoper von Helmut S – einem Welser Komponisten – mit 140 mitwirkenden Kindern in Gegenwart unseres LH 55.000 Schilling Reingewinn für Nachbar in Not. Erst zuletzt 25 Jahrfeier der Musikhauptschule X ."*

Bezüglich der Nächtigungskosten legte der Berufungswerber eine Bestätigung von Herrn PM vor, wonach dieser für die Vermietung seiner Wohnung in Wien an ihn für die Monate September bis Dezember 1997 6.000,00 S (1.500,00 S monatlich) erhalten hätte.

Mit **Vorlagebericht** vom 11. November 2003 wurde die gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Vorhaltsschreiben** vom 9. August 2006 wurde der Berufungswerber ersucht, nachstehende Fragen zu beantworten bzw. die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

**"A) 1) Von wann bis wann (in welchem Zeitraum) waren Sie als außerordentlicher Hörer in den Fächern "Formanalyse" und "Orchesterdirigieren" an der Hochschule für Musik und darstellende Kunst in Wien inskribiert ?**

**2) a) Zu welcher Studienrichtung gehören diese Fächer grundsätzlich bzw. Studenten welcher Studienrichtung(en) belegten diese Fächer ?**

**b) Gab es mehrere außerordentliche Hörer ? Aus welchen Berufsgruppen kamen diese vorwiegend ?**

**c) Bitte beschreiben Sie Art und Ziele der von Ihnen belegten Lehrveranstaltungen in Grundzügen.**

**d) Waren diese Lehrveranstaltungen etwa konkret auf die Arbeit mit Kindern zugeschnitten ?**

**3) Haben Sie irgendwelche Prüfungen in diesen Fächern absolviert ? Wenn ja, wird um Nachweis ersucht.**

**4) Haben Sie irgendeine (Abschluss-)Bestätigung über den Besuch der angeführten Lehrveranstaltungen bzw. ein entsprechendes Diplom erhalten ? Wenn ja, wird um Vorlage ersucht.**

**5) a) Sie haben diese Veranstaltungen jeweils Montag bis Mittwoch besucht. Wie haben sich die entsprechenden Stunden über diese drei Tage verteilt ? Geben Sie die konkreten Zeiten an.**

**b) Wie haben Sie die Zeiten zwischen den einzelnen Veranstaltungen genutzt ?**

- 6) a) Haben Sie von Ihrem Arbeitgeber irgendwelche Zuschüsse oder Aufwandsersätze erhalten ?  
 b) Wenn ja, wird um belegmäßigen Nachweis ersucht.  
 c) Wenn nein, warum nicht, wo doch laut Bestätigung der Schulleiterin Ihre Fortbildung von großer Bedeutung für den Erhalt des Standortes als Schwerpunktthauptschule war und daher auch besonders im Sinne Ihres Arbeitgebers liegen musste.

**B)** Üb(t)en Sie außerhalb der Schule irgendwelche Orchester- oder Chorleitertätigkeiten aus. Wenn ja, welche ?

**C)** Gibt es am Gebiet des Dirigierens von Orchestern nicht auch speziell auf die Bedürfnisse von Berufstätigen (insbesonders Lehrern) zugeschnittene Kurse (etwa am Brucknerkonservatorium) ?

**D)** 1) Sie wohnten in Wien in einer Mietwohnung. Der Vermieter heißt PM . Steht er mit Ihnen in einem verwandtschaftlichen Verhältnis ? Wenn ja, in welchem ?

2) Bitte legen Sie den Mietvertrag vor.

3) Wie wurde die Miete entrichtet – bar oder per Überweisung ? Falls die Miete überwiesen wurde, legen Sie bitte die Überweisungsbelege vor.

4) Haben Sie die Wohnung mit jemandem geteilt bzw. wurde diese Wohnung auch von einer anderen Person genutzt, da Sie selbst ja nur an drei Tagen pro Woche anwesend waren ?

**E)** Wozu benötigten Sie die Partituren und Tonträger, deren Kosten Sie als Werbungskosten geltend macht, konkret ?

Zur Erleichterung der Beantwortung dieser Frage werden in der Beilage die diesbezüglichen Originalbelege retourniert (Kopien wurden für den Akt angefertigt)."

In Reaktion auf diesen Vorhalt führte der Berufungswerber in seinem **Schreiben vom**

**23. Oktober 2006** zu obigen Fragen Folgendes aus:

"A)1) Ich war als außerordentlicher Hörer an der Universität für Musik und darstellende Kunst in Wien inskribiert vom Wintersemester 1997 bis Sommersemester 1999 – Verweis auf die beiliegende Studienzeitbestätigung und die Bestätigung des Studienerfolges

A)2)a) Grundsätzlich gehören diese Fächer zum Studium "Orchesterdirigieren und Formenanalyse" – Abt. 1

Diese Studienrichtung belegen Studenten, die Dirigieren erlernen wollen (Ordentliche Hörer) oder sich im Dirigieren – weil im Beruf gefordert – fortbilden wollen (Außerordentliche Hörer).

A)2)b) Diese Frage kann nicht konkret beantwortet werden, weil an den Mitstudierenden selbst nicht erkennbar war, ob sie "Ordentlich" oder "Außerordentlich" waren. Ich nehme stark an, dass Studierende als Außerordentliche Hörer zu meiner Zeit anwesend waren, sowie auch vor und nach meiner Zeit, die diese Fortbildung genossen, sonst wäre es nicht möglich gewesen, dass ich zugelassen worden wäre.

A)2)c) Im Wesentlichen wurde innerhalb von 3 Tagen pro Woche am 1. eine Werkanalyse erarbeitet und durchgesprochen (ca. 3 Stunden). Am 2. Tag dieses Werk unter Mitwirkung der Studierenden im Partiturspiel von jedem der Studierenden praktisch dirigiert und am 3. Tag mit dem Pro Arte Orchester szenenhaft einstudiert.

Ziel all dessen war das Verständnis mit sämtlichen wichtigen Faktoren (3 Stunden Partiturbesprechung zu jedem Werk!) für eine Partitur einschließlich der praktischen Umsetzung mit einem Orchester bzw. bei Opern Sängern und Choristen.

A)2)d) Diese Lehrveranstaltungen waren nicht konkret auf Kinder zugeschnitten, nur insofern, als auch in Opern Kinder mitwirkend sein können, die im speziellen Fall für unsere Schule das Interessante darstellten, da unsere Schüler (Schüler der Musikhauptschule X ) seit Jahrzehnten die Kinderrollen im Landestheater singen.

A)3) und A)4) – Verweis auf die Bestätigung des Studienerfolges, wonach der Berufungswerber am 22.1.1998 eine Prüfung zur Formenlehre (Seminar und Vorlesung) sowie am 7.1.1998 eine Prüfung im Fach "Orchesterdirigieren" (Seminar und Einzelunterricht) absolviert hatte.

A)5)a) Wie in Punkt 2c beschrieben, die Zeiten wechselten von Woche zu Woche nach einer genauen Monatsplanung (Verweis auf die entsprechende Beilage/"Dirigentenklasse L")

A)5)b) Die Zeiten zwischen den einzelnen Lehrveranstaltungen habe ich zum Studium benutzt. Ich studierte durchschnittlich 10 Stunden am Tag (einschließlich Lehrveranstaltungen).

A)6)a) Vom Arbeitgeber bekam ich keinerlei Unterstützung oder Zuschuss finanzieller Art. Jedoch trug das gesamte Kollegium meine Fortbildung mit, denn es gewährte mir einen Stundenplan, bei dem ich nur Donnerstag, Freitag zu unterrichten hatte. Die gesamte Schule war also nachweislich dafür, dass ich diese Fortbildung durchführe. Diese Ausbildung war daher von der Schule und der Kollegenschaft gewollt.

A)6)b) Kein Nachweis, da keine Unterstützung

A)6)c) Ja, so ist das in der Schule – leider arbeite ich nicht auf einer Bank, wo Mitarbeiter, die sich fortführen, Hotels in Großstädten bezahlt bekommen. Der Lehrberuf war schon immer auch ein Boden für Idealisten. Aber nicht das alleine war es, was mich bewog, Orchesterdirigieren zu belegen. Es war auch der gute Teamgeist unserer Schule, der sich über viele Jahre aufgebaut hatte. Ich gehörte zum Team.

Das Entgegenkommen der Schulleitung und der Kollegen bestand darin – wie bereits oben beschrieben – den Stundenplan so zu gestalten, dass dies möglich ist. In Zeiten, in denen in der Stadt beinahe 80 % aller Kinder ins Gymnasium gehen, ist es sehr notwendig, für Hauptschulen wie auch Musikhauptschulen eigene Schulprofile zu prägen. Dazu gehören auch spezielle Fortbildungen einzelner begabter Lehrer, die ja erst einmal dort eine Aufnahme finden müssen. Wie bereits beschrieben, singen unsere Schüler nicht nur schulintern Kindermusicals bzw. Kinderopern, sondern auch Kinderrollen in vielen Opern im Landestheater. Eine besondere Oper, wo Kinder sogar die wichtigsten Hauptrollen sind, ist "Oliver Twist". FE sang die Hauptrolle des Olivers 2 Jahre, nachdem wir mit ihm als 10-jährigen unter meiner Leitung die Hauptrolle in der Kinderoper "Hafis" von Cesar Bresgen zugeschlagen hatten. Somit bereiteten wir den kleinen Kinderstar für die hohe Qualität im Landestheater vor. Dies kann nur geschehen, wenn einzelne Lehrer dafür eine Fortbildung nachweisen können.

B) Ich übte außerhalb der Schule keine Orchester- oder Chorleiterertätigkeit aus.

C) Violine habe ich neben der Pädagogischen Akademie für Mathematik und Leibeserziehung ebenfalls von 1976 bis 1979 studiert – also parallel. Das war ein Grund für den damaligen BSI Prof. Sg mich an die Musikhauptschule X zuzuteilen. Seit 1979/80 bin ich Lehrer dieser Schule.

Zur Frage, ob es nicht auch am Brucknerkonservatorium eine ähnliche Ausbildung gegeben hätte. Im Rahmen der Ausbildung am Brucknerkonservatorium musste ich auch das Fach Orchesterdirigieren belegen. So wie die Ausbildung damals war, war dies jedoch nicht das "Gelbe vom Ei", denn es gab nur ein Semester Orchesterdirigieren. Deshalb kam zum späteren Zeitpunkt 1997-99 nur eine unseren Anforderungen (Landestheater) und den Lehrzielen der Schwerpunktshauptschule als Musikhauptschule angepasste Fortbildung in Frage. Im Vergleich zu Wien gibt es in Linz kein Pro Arte Orchester, mit welchem die vorstudierten Werke praktisch umsetzbar sind. Man studierte sozusagen nur nach Platte bzw. CD und mit Klavieren. Hier war Wien Garantie für ein Studium auf dem notwendigen Niveau, weil sämtliche Werke mit einem eigens dafür einberufenen Orchester bearbeitet werden konnten (Pro Arte – Verweis auf die Beilage)

D)1) PM ist mein Bruder.

D)2) *Es gibt keinen Mietvertrag. Diese Summe war die Vereinbarung, die wir mündlich getroffen hatten.*

D)3) *Die Miete wurde bar übermittelt.*

D)4) *Die Wohnung wurde von mir genutzt, da mein Bruder in Berlin lebt.*

E) *Die Partituren und Tonträger zu den Partituren wurden zum Vor- bzw. Nachstudium für das Dirigierstudium benutzt. Zu Semesterbeginn wurde die Literatur in dem Fall Werkliste aufgelegt (Verweis auf Beilage 2). Danach waren all die Rechnungen wichtige Grundlagen für das rechtzeitige Vorbereitetsein zum jeweiligen Termin, bei dem diese Werke besprochen, bearbeitet und als Höhepunkt mit dem Pro-Arte Orchester gearbeitet wurden. Dies war die Basis zum Gelingen und Vorwärtskommen in diesem Fachgebiet.*

*Die Zahlung an das Kulturmanagement Salzburg erfolgte für ein zweites geplantes Parallelstudium, das jedoch aus zeitlichen Gründen nicht absolviert werden konnte. Die einbezahlte Gebühr wurde nicht mehr zurückbezahlt.*

Die angeführten Unterlagen des Berufungsverfahrens vor dem Unabhängigen Finanzsenat wurden dem Finanzamt zur Kenntnis übermittelt. Eine gesonderte Stellungnahme wurde laut Telefonat mit der zuständigen Vertreterin des Finanzamtes nicht abgegeben.

Laut **Internet** erhalten Schüler der Musikklassen in der **Musikhauptschule X** eine umfassende Ausbildung mit musikalischem und künstlerischem Schwerpunkt, Instrumentalunterricht (Blockflöte, Klarinette, Violine,...) sowie in Chor, Tanz und Bühnenspiel.

Der musikalische Schwerpunkt der Schule wird durch Auflistung deren musikalischer Aktivitäten dargestellt: Auftritte bei diversen Veranstaltungen, Mitgestaltung von Schulmessen, Produktion von CD's, Erarbeitung von Kinder- und Jugendmusicals, Mitwirken bei ORF-Produktionen und beim Landestheater Linz, Instrumentalvortragsabende etc.. Außerdem ergeben sich aus dem Internetauftritt der Schule auch die internationalen Auftritte und Erfolge deren Chors.

Die Dauer des Studiums "Dirigieren" mit dem Studienzweig Orchesterdirigieren beträgt laut **Internetseite der Universität für Musik und darstellende Kunst Wien** zehn Semester. Überdies wird ein postgradualer Lehrgang "Orchesterdirigieren" mit der Dauer von zwei Semestern – allerdings mit der Zulassungsvoraussetzung eines abgeschlossenen Dirigier-Diplomstudiums – angeboten.

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

Im gegenständlichen Berufungsverfahren waren zunächst sowohl die Anerkennung von erhöhten **Werbungskosten** aus dem Titel der Fortbildung und der Computeraufwendungen als auch einer **außergewöhnlichen Belastung** aus dem Titel von Unterhaltsleistungen strittig.

**A)** Hinsichtlich des Antrages auf Berücksichtigung einer **außergewöhnlichen Belastung** wegen der im berufungsgegenständlichen Jahr geleisteten **Unterhaltszahlungen** für seine drei minderjährigen Kinder wurde bereits im Rahmen eines Vorhaltsverfahrens von der Abgabenbehörde zweiter Instanz der Sachverhalt entsprechend geklärt, sodass mit Berufungsvorentscheidung vom 25. August 2003 dem betreffenden Begehren mit folgender Begründung teilweise stattgegeben wurde:

*"Gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 stehen zur Abgeltung gesetzlicher Unterhaltsverpflichtungen nachfolgende Absetzbeträge zu:*

*Einem Steuerpflichtigen, der für ein Kind, das nicht seinem Haushalt zugehört und für das weder ihm noch seinem von ihm nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner Familienbeihilfe gewährt wird, den gesetzlichen Unterhalt leistet, steht ein Unterhaltsabsetzbetrag von 350 S monatlich zu. Leistet er für mehr als ein nicht haushaltsgemäßes Kind den gesetzlichen Unterhalt, so steht ihm für das zweite Kind ein Absetzbetrag von 525 S und für jedes weitere Kind ein Absetzbetrag von jeweils 700 S monatlich zu.*

*Laut aufliegenden Unterlagen bestand seit 1995 kein gemeinsamer Haushalt mehr. Die drei Kinder lebten im Jahr 1997 bei der Mutter. Die Familienbeihilfe bezog die Mutter der Kinder. Frau M bestätigte schriftlich, dass sie im berufungsgegenständlichen Jahr einen monatlichen Unterhalt von 11.000,00 S für die Kinder erhalten habe.*

*Aufgrund des vorliegenden Sachverhalts war der Unterhaltsabsetzbetrag im Sinne des § 33 EStG 1988 zu gewähren. Die Unterhaltsleistungen für die Kinder sind durch den pauschalen Unterhaltsabsetzbetrag abgegolten. Die tatsächlichen Zahlungen in der Höhe von 132.000,00 S konnten daher nicht berücksichtigt werden."*

Da diesen rechtlichen Ausführungen einerseits nach ho. Ansicht nichts hinzuzufügen ist und andererseits der Berufungswerber auch in seiner "2. Berufung" vom 22. September 2003, die gemäß § 276 Abs. 2 BAO als Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zu werten war, keine Einwendungen dagegen erhob, erschien dieser Punkt nicht mehr strittig und waren auch in der gegenständlichen Berufungsentscheidung die betreffenden Unterhaltszahlungen bei der Ermittlung der Einkommensteuer analog der Berufungsvorentscheidung im Wege eines entsprechenden Unterhaltsabsetzbetrages gemäß § 33 Abs. 4 Z 3 lit. b EStG 1988 zu berücksichtigen.

**B)** Ebenso wurden die laut Berufungsvorentscheidung in der dort ausgewiesenen Höhe als Werbungskosten anerkannten Aufwendungen (AfA = 6.314,00 S) für den **Computer** vom Berufungswerber nicht mehr in Zweifel gezogen, sodass auch diese außer Streit standen.

**C)** Die Einwendungen des Berufungswerbers in seinem Vorlageantrag vom 22. September 2003 richteten sich vielmehr nur noch gegen die Nichtanerkennung der Aufwendungen in Höhe von 49.229,80 S für das "**außerordentliche Studium des Orchesterdirigierens**" in Wien als Werbungskosten.

Die Aufwendungen für das Studium in **Salzburg** (Kulturmanagement; 30.000,00 S), das laut Ausführungen des Berufungswerbers schließlich aus zeitlichen Gründen auch gar nicht absolviert worden war, wurden von diesem auf Grund der Ausführungen in der

Berufungsvorentscheidung (mangelnder ausreichender Zusammenhang mit dem Beruf eines Musiklehrers) – wie er ausführte – nicht mehr geltend gemacht und standen sohin ebenfalls nicht mehr in Streit.

Zur Frage der Anerkennung der Aufwendungen für das **außerordentliche Studium des Orchesterdirigierens in Wien** ist Folgendes festzustellen:

Gemäß **§ 16 Abs. 1 EStG 1988** sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtslage vor Einführung der Z 10 des § 16 Abs. 1 EStG 1988 mit BGBl. I Nr. 106/1999 (StRefG 2000; anzuwenden für Veranlagungszeiträume ab dem Jahr 2000) zählen Aufwendungen für die berufliche **Fortbildung** zu den Werbungskosten, nicht jedoch Aufwendungen für die Berufsausbildung.

Im gegenständlichen Fall war daher die entsprechende Qualifikation der strittigen Aufwendungen als Aus- oder Fortbildungskosten für den Ausgang des Berufungsverfahrens von maßgeblicher Bedeutung.

Wie in der Berufungsvorentscheidung ausgeführt, ging das Finanzamt von Kosten der Berufsausbildung aus. Dem hielt der Berufungswerber in seinem Vorlageantrag entgegen, dass sein **außerordentliches** Studium keinesfalls als Berufsausbildung, sondern nur als Fortbildung in seinem Beruf als Musiklehrer – speziell als Musik- und Instrumentallehrer einer Musikhauptschule! – gewertet werden könnte.

**Ausbildungskosten** sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen; im Unterschied zur beruflichen Fortbildung wird daher durch die Berufsausbildung erst eine Grundlage für die weitere Berufsausübung geschaffen (Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 203/3 zu § 16; VwGH 28.10.2004).

Zu den **Fortbildungskosten** hat der Verwaltungsgerichtshof unter anderem in seinem Erkenntnis vom 28.9.2004, 2001/14/0020, folgende grundlegenden Aussagen getroffen:

*"Aufwendungen für die berufliche Fortbildung sind nicht nur Werbungskosten, wenn ohne sie eine konkrete Gefahr für die berufliche Stellung oder das berufliche Fortkommen bestünde oder durch sie ein konkret abschätzbarer Einfluss auf die gegenwärtigen oder künftigen Einkünfte gegeben wäre. Dem Wesen einer die Berufschancen erhaltenden und verbessernden Berufsförderung entsprechend muss es vielmehr genügen, wenn die Aufwendungen an sich – auch ohne zunächst konkret erkennbare Auswirkungen auf die Einkünfte – geeignet sind, im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 28. Oktober 1993, 90/14/0040, und vom 29. November 1994, 90/14/0215)."*

*"Lassen die Aufwendungen die berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen, kommt es nicht darauf an, ob Fortbildungskosten unvermeidbar sind oder freiwillig auf sich genommen werden (vgl. das schon angeführte Erkenntnis vom 29. November 1994, mit weiteren Nachweisen)."*

---

Während die berufliche Fortbildung der Verbesserung der beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten dient, dient die Berufsausbildung der Erlernung eines Berufes.

Vor dem Hintergrund dieser dargestellten Rechtslage war der gegenständlichen Fall zu beurteilen:

Fest steht, dass dem Berufungswerber tatsächlich Aufwendungen im Zusammenhang mit seinem **außerordentlichen** Studium des Orchesterdirigierens in Wien erwachsen sind.

Dem Finanzamt ist darin beizupflichten, dass die Kosten eines Studiums an einer Universität grundsätzlich als Berufsausbildungskosten in dem Sinne, dass in dessen Rahmen noch nicht berufstätige Personen ohne Bezugnahme auf die spezifischen Tätigkeiten an einem konkreten Arbeitsplatz für das künftige Berufsleben erforderliches Wissen vermittelt wird, zu qualifizieren sind.

Wie oben dargelegt, wird durch derartige Aufwendungen erst die Grundlage für eine Berufsausübung geschaffen.

Diese Sichtweise ist für die Kosten eines ordentlichen Studiums jedenfalls gerechtfertigt. Ob dies allerdings ebenso für die Aufwendungen für ein außerordentliches Studium – dass eine solches im gegenständlichen Fall vorgelegen hatte, ist auf Grund der vorgelegten Nachweise eindeutig erwiesen – gilt, ist – darin ist dem Berufungswerber zuzustimmen – zu hinterfragen.

Nach § 4 Z 16 des Universitäts-Studiengesetzes, BGBl I Nr. 48/1997, (UniStG) handelt es sich bei außerordentlichen Studien um Universitätslehrgänge und den Besuch einzelner Lehrveranstaltungen.

Universitätslehrgänge dienen laut Z 17 leg. cit. der Weiterbildung.

Die Studiendauer des Studiums "Dirigieren" mit dem Studienzweig Orchesterdirigieren beträgt laut Internetseite der Universität für Musik und darstellende Kunst Wien zehn Semester. Ein postgradualer Lehrgang "Orchesterdirigieren" mit der Dauer von zwei Semestern wird – allerdings nur mit der Zulassungsvoraussetzung eines abgeschlossenen Dirigier-Diplomstudiums – ebenfalls angeboten.

Wenn der Berufungswerber an der genannten Universität vom Wintersemester 1997/98 bis zum Sommersemester 1999 (insgesamt also vier Semester !) als außerordentlicher Hörer im Fach "Orchesterdirigieren und Formenanalyse" inskribiert war und dort einzelne Lehrveranstaltungen absolvierte, so kann dies aus ho. Sicht tatsächlich keinem zehnsemestrigen ordentlichen Studium des Dirigierens gleichgehalten werden. Vor allem konnte dadurch keine einschlägige Berufsausbildung, die der Ausbildung im Rahmen eines ordentlichen Studiums adäquat wäre, bewirkt werden.

Wie auch den oben zitierten Bestimmungen des Universitäts-Studiengesetzes zu entnehmen ist, konnte es sich bei dieser Art von Studium tatsächlich nur um eine sogenannte Weiterbildung im Sinne einer Fortbildung gehandelt haben.

Eine Ausbildung zu einem bestimmten Beruf (eines Dirigenten) konnte dadurch aber nicht erzielt werden und wurde ein solcher auch im gegenständlichen Fall tatsächlich nicht ausgeübt.

Es war daher zu untersuchen, ob die entsprechenden Aufwendungen allenfalls als **Fortbildungskosten** qualifiziert werden konnten.

Wie aus dem obigen Zitat des Verwaltungsgerichtshofes hervorgeht, genügt es, "*wenn die Aufwendungen an sich – auch ohne zunächst konkret erkennbare Auswirkungen auf die Einkünfte – geeignet sind, im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden*".

Der Berufungswerber legte im gegenständlichen Verfahren sein besonderes Engagement als Musiklehrer in einer Musikhauptschule dar, welches auch von der Direktorin der Schule bestätigt wurde. So wäre ihm vor allem die Tätigkeit des Dirigierens bei Schulaufführungen, Kindermusicals, Kinderopern etc. zugeschlagen worden.

Die besonderen Aktivitäten in diese Richtung werden auch durch den Internet-Auftritt der Musikhauptschule X, die als solche natürlich entsprechende Schwerpunkte auf diesem Sektor zu setzen hat, bestätigt, indem dort auf die internationalen Auftritte und Erfolge des Chores und die zahlreichen musikalischen Aktivitäten (insbesonders Erarbeitung von Musikstücken – ein Muster hievon legte ja auch der Berufungswerber vor –, Instrumentalvortragsabenden etc.) hingewiesen wird.

Es war dem Berufungswerber daher zuzugestehen, dass er in diesem Bereich auch einschlägige Weiterbildungsmaßnahmen setzen wollte.

Wenn er sich im Rahmen dieser Bestrebungen für ein aus objektiver Sicht zunächst sehr zeit- und kostenintensives außerordentliches Studium entschied, so konnte diese sicherlich zum Teil auf freiwilligem Willensentschluss basierende Entscheidung nach den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes der Anerkennung als Werbungskosten so lange nicht entgegen stehen, als die eindeutige berufliche Bedingtheit dieser Weiterbildungsmaßnahme gegeben war.

Dass dem Berufungswerber als Musik- und Instrumentallehrer die Fähigkeit des Dirigierens von bei einer Musikhauptschule zweifellos und auch nachgewiesenermaßen bestehenden Chören und Orchestern jedenfalls von Nutzen ist, ist objektiv nachvollziehbar, wobei natürlich berücksichtigt werden muss, dass an einen Musik- bzw. Instrumentallehrer einer Musikhauptschule sicherlich im Hinblick auf das Gesamtkonzept bzw. die Präsentation der

Schule höhere Ansprüche, was das Erfordernis, beruflich am musikalischen Sektor "am Laufenden zu bleiben", anlangt, gestellt werden müssen als an einen Musiklehrer einer allgemeinen Schule.

Andererseits wären einschlägige Fähigkeiten als Dirigent im privaten Bereich nur dann sinnvoll, wenn privat Orchester oder Chöre geleitet würden, was laut Berufungswerber bei ihm aber nicht der Fall war.

Eine berufliche Bedingtheit musste aus objektiver Sicht daher im gegenständlichen Fall als gegeben erachtet werden, sodass einer Anerkennung als Werbungskosten grundsätzlich nichts im Wege stand.

Als abzugsfähige Fortbildungskosten kommen grundsätzlich folgende Aufwendungen in Betracht:

- die **unmittelbaren Kosten** der Fortbildungsmaßnahmen (Kursgebühr, Skripten, Kosten für sonstige Lernbehelfe);
- **Fahrtkosten** im tatsächlichen Ausmaß, sofern sie nicht bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag oder ein allfälliges Pendlerpauschale abgegolten sind;
- **Tagesgelder**, sofern eine Reise vorliegt;
- Kosten der **Nächtigung** in tatsächlicher Höhe, jedoch betragsmäßig begrenzt mit dem den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeld der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 Reisegebührenvorschrift (siehe Doralt, a.a.O., Tz 203/6 zu § 16).

**1)** Die **unmittelbaren Kosten** seiner Fortbildungsmaßnahme im Zusammenhang mit seinem Studium in Wien wurden vom Berufungswerber mit 16.307,80 S beziffert. Konkret setzte sich dieser Betrag laut Auflistung des Berufungswerbers bzw. vorgelegten Belegen – wie folgt – zusammen:

<i>CD's</i>	6.087,00
<i>Inskriptionsgebühr</i>	180,00
<i>Kopien</i>	6,00
<i>Musikbücher</i>	3.431,00
<i>Notenmaterial</i>	1.942,60
<i>Partituren</i>	1.396,70
<i>Partituren und CD's</i>	1.999,00
<i>Studiermaterial</i>	767,40
<i>Violinzubehör</i>	498,00
<b><i>Summe Schulkosten</i></b>	<b>16.307,80</b>

**a)** Die Aufwendungen für **Inskriptionsgebühr, Kopien, Notenmaterial, Partituren, Studiermaterial und Violinzubehör** konnten grundsätzlich als glaubhaft erachtet werden, zumal ein Teil dieser Aufwendungen für den Berufungswerber auch in seiner Eigenschaft als Musik- bzw. Instrumentallehrer vertretbar erschienen wären.

Im Zusammenhang mit der Position "**Notenmaterial**" ist anzumerken, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 27.5.1999, 97/15/0142, die Aufwendungen eines Musik und Klavier unterrichtenden Lehrers für "Musik- und Notenmaterial" zwar als unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallend behandelt und begründend ausgeführt hat, "damit werde jedenfalls ein Teil des Kulturlebens wiedergegeben. Die Anteilnahme am Kulturleben sei aber dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen....".

Diesem Erkenntnis ist sachverhaltsmäßig allerdings nicht zu entnehmen, welche konkreten Aufwendungen der Beschwerdeführer unter dem Titel "Musik- und Notenmaterial" geltend gemacht hat. Die die in Beschwerde gezogene Berufungsentscheidung wiedergebenden Ausführungen des Gerichtshofes erwähnen lediglich "die Qualität der angeschafften Gegenstände (....Stereoanlage gesamt: 250.000,00 S .... Sammlung: 191.000,00 S)". Dass bzw. in welchem Umfang sich unter den im Beschwerdeverfahren strittigen Aufwendungen auch solche für Notenmaterial befunden haben, lässt sich dem zitierten Erkenntnis jedenfalls nicht entnehmen.

Nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates kann aus der Begründung zu dieser Sachverhaltskonstellation kein generelles Abzugsverbot von Notenmaterial abgeleitet werden, sondern wird vielmehr im Einzelfall zu prüfen sein, ob der Aufwand seiner Art und auch seinem Ausmaß nach eine berufliche Veranlassung und damit Berufsbezogenheit erkennen lässt (in diesem Sinne auch UFS 3.8.2004, RV/2100-W/03).

Im gegenständlichen Fall erscheint auch aus objektiver Sicht die Annahme gerechtfertigt, dass als Lernbehelf für das betreffende Studium des Dirigierens einschlägiges – für den Großteil der Allgemeinheit wohl kaum interessantes – Notenmaterial unbedingt notwendig ist. Auch in Ansehung des angemessenen Betrages (1.942,00 S) erschien eine berufliche Veranlassung als durchaus glaubhaft.

**b)** Was die **Musikbücher** anlangt, so handelt es sich hiebei um Werke wie Fachbücher über Formenlehre, ein Fachbücher betreffend "Die Dur-Moll – Tonale, Harmonik", "Gehörbildung" und ähnliche Bücher.

Es erscheint glaubhaft, dass es sich bei derartigen Werken um ins Detail gehende – und damit nur für einen beschränkten Personenkreis interessante – Lernbehelfe im Zusammenhang mit dem außerordentlichen Studium handelte, zumal sie sich betragsmäßig in einem akzeptablen Rahmen bewegten.

**c) Zu den Tonträgern bzw. CD's** waren folgende Überlegungen anzustellen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften 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.

Diese Bestimmung enthält als wesentliche Aussage ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der 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 eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen.

In diesem Sinne hat der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 27.3.2002, 2002/13/0035, zur Abzugsfähigkeit von Tonträgern ausgesprochen, dass auch ein konkreter Einsatz eines Tonträgers zu beruflichen Zwecken diesem Tonträger noch nicht die Eignung nimmt, seinem Eigentümer nach dessen Wahl in beliebiger Weise für den privaten Gebrauch zur Verfügung zu stehen. Auch bei beruflich veranlasster Anschaffung bliebe dem Beschwerdeführer als Eigentümer jederzeit die beliebige Verfügung über den Tonträger und sei kein vernünftiger Grund erkennbar, der einen späteren Gebrauch des Tonträgers zu privaten Zwecken nach vorangegangener beruflicher Verwendung ausschließen sollte. Mangels Aufteilungsmöglichkeit der entsprechenden Aufwendungen nach objektiven Kriterien in einen privaten und beruflichen Anteil sei daher deren Abzugsfähigkeit gemäß § 20 EStG 1988 bei derartigen Anschaffungen zu verwehren.

Dies bedeutet aber auf den gegenständlichen Fall bezogen, dass, wenn auch die Anschaffung der klassischen CD's für Zwecke der beruflichen Fortbildung als gegeben erachtet wird, wegen deren späterer privaten Nutzungsmöglichkeit eine Abzugsfähigkeit gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 bei den Einkünften nicht möglich ist, zumal die Anschaffung von Werken der klassischen Musik in der vom Verwaltungsgerichtshof verwendeten typisierenden Betrachtungsweise jenen Aufwendungen zugerechnet wird, die einer Anschaffung von Werken entspricht, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist und daher den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung zugerechnet wird (VwGH 19.7.2000, 94/13/0145).

Die Aufwendungen für CD's in Höhe von 6.087,00 S konnten sohin nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

Bei den laut Belegen als Aufwendungen für "Partituren" ausgewiesenen Beträgen für

"Partituren und CD's" (1.999,00 S) laut Auflistung des Berufungswerbers erschien hingegen der spezielle Charakter als ausreichend glaubhaft gemacht, sodass diese konkret der beruflichen Fortbildung zugeordnet werden konnten, zumal offenbar tatsächlich das nahezu ausschließliche Hauptgewicht der Aufwendungen schon allein wegen deren Ausweises auf den Rechnungen als solche auf den "Partituren" gelegen sein wird.

**2)** Die **Fahrkosten** zum Studienort Wien wurden vom Berufungswerber mit 9.642,00 S (Kosten der öffentlichen Verkehrsmittel/Vorteilsticket) beziffert und erschienen glaubhaft, zumal der Ort der Fortbildung (Wien) nicht mit dem Ort der Ausübung des Lehrberufes ident war.

**3) Tagesgelder** stehen – wie oben ausgeführt – zu, wenn eine "Reise" vorliegt.

Eine "**Reise**" im steuerrechtlichen Sinn liegt vor, wenn

- sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem beruflichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird; dabei muss es sich um eine größere Entfernung (25 km) handeln;
- eine Reisedauer von mehr als drei Stunden bei Inlandsreisen und mehr als fünf Stunden bei Auslandsreisen vorliegt und
- kein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wird.

Ein **weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit** wird auf Grund länger dauernden Aufenthaltes oder wiederkehrenden Einsatzes über einen längeren Zeitraum hinweg begründet (siehe Doralt, a.a.O., 173ff zu § 16).

Der Verwaltungsgerichtshof nimmt bei einer Tätigkeit an einem Ort von zumindest einer Woche einen weiteren Mittelpunkt an. Der Aufenthalt an einem Ort nur während eines Teiles der Woche begründet dann einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit, wenn diese über einen längeren Zeitraum hinweg erfolgt (siehe z.B. VwGH 21.11.1991, 90/13/0101).

Die Begrenzung der "Reise" mit rund einer Woche ist im Verpflegungsmehraufwand begründet; der VwGH sieht den Verpflegungsmehraufwand darin gerechtfertigt, dass der Steuerpflichtige die Gastronomie an seinem neuen Tätigkeitsort kennen lernen muss und sieht dafür eine Woche als angemessenen Zeitraum an. Der Verpflegungsmehraufwand ist grundsätzlich mit dem Tagesgeld pauschaliert (Doralt, a.a.O., Tz 175 zu § 16).

Im gegenständlichen Fall hielt sich der Berufungswerber über einen längeren Zeitraum jeweils drei Tage pro Woche auf.

Nach Lehre und Verwaltungspraxis wird auch in solchen Fällen von einer angemessenen Anlaufphase im Ausmaß der Anzahl von Tagen, die circa einer Woche entspricht, das heißt circa 5 bis 7 Tagen ausgegangen (Doralt, a.a.O., Tz 175/1f zu § 16).

Im gegenständlichen Fall erschien daher im Hinblick auf die obigen Ausführungen die

Gewährung von Tagesgeldern für die in den ersten beiden Wochen in Wien verbrachten Tagen, das sind 6 Tage, angemessen.

Die aus diesem Titel gewährten Tagesgelder waren sohin mit einem Betrag von **2.160,00 S** ( $6 \times 360,00$  S) zu berechnen.

Der darüber hinausgehende beantragte Betrag an Tagesgeldern konnte mangels Vorliegens einer "Reise" im steuerrechtlichen Sinn in den restlichen Wochen der Anwesenheit in Wien nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

**4)** Die Kosten der **Nächtigung** können grundsätzlich im Ausmaß der tatsächlichen Höhe – begrenzt mit den Sätzen des Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes – als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Im Zusammenhang damit führte der Berufungswerber aus, dass er in der Wohnung seines Bruders genächtigt hätte, und legte dessen Bestätigung vor, dass er monatlich ab September 1997 1.500,00 S an Miete hiefür bezahlt hätte.

Im Zusammenhang mit diesem Mietverhältnis gibt es laut Angaben des Berufungswerbers keinen schriftlichen Mietvertrag; die Mieten wurden in bar übergeben.

Nun haben sich aber bei **Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen** – und in einem solchen Verhältnis steht der Berufungswerber mit seinem Bruder – in der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes drei – auch in der Lehre allgemein anerkannte – unumgängliche Kriterien herauskristallisiert, die jedenfalls gegeben sein müssen, um eine im Familienkreis geschlossene Vereinbarung auch steuerlich anerkennen zu können.

Danach müssten solche Vereinbarungen bzw. Verträge

- a) nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, weil sonst steuerliche Folgen willkürlich herbeigeführt werden könnten,
- b) einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und
- c) auch zwischen Fremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden sein (siehe VwGH 5.2.1992, 89/13/0111; VwGH 13.6.1989, 86/14/0037, u.a.).

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (siehe Doralt, a.a.O., Tz 160 zu § 2).

Im gegenständlichen Fall wurde die Miete bar entrichtet. Gerade baren Geldübergaben im familiären Bereich kann aber für sich alleine gesehen nicht die Qualität eines nach außen dringenden ausreichenden Ausdruckes eines fremdüblichen Vertragsverhältnisses beigemessen werden, zumal solche Geldflüsse zwischen nahen Angehörigen die mannigfachsten – vorwiegend auch private! – Gründe haben können bzw. überhaupt eine Miete für die zeitweilige Nutzung der Wohnung unter Brüdern nicht in dem Ausmaße nachvollziehbar erscheint wie unter Fremden.

Es müsste in solchen Fällen jedenfalls eine ausreichende Manifestation des Verpflichtungsgrundes treten, der dieser Geldübergabe zu Grunde lag. Im gegenständlichen

Fall bestand dieser Verpflichtungsgrund (Mietvertrag) aber wiederum nur in einer nirgends dokumentierten mündlichen Vereinbarung.

Allein die behauptete monatliche Übergabe eines bestimmten Geldbetrages an den Bruder konnte aber nicht als ausreichende Manifestation eines steuerlich anzuerkennenden Vertragsverhältnisses zwischen nahen Angehörigen gewertet werden.

Der Unabhängige Finanzsenat konnte sohin im Rahmen einer objektiven Beweiswürdigung und im Hinblick auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wonach bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen eine ausreichende Transparenz nach außen jedenfalls gegeben sein muss, die behaupteten Zahlungen schon allein aus diesem Grunde nicht als steuerlich absetzbare Werbungskosten anerkennen.

Vielmehr muss nach den Grundsätzen der allgemeinen Lebenserfahrung davon ausgegangen werden, dass die Übernachtungsmöglichkeit vom Bruder im Rahmen der familiären Hilfestellung ohne nennenswerte Gegenleistung gewährt wurde.

Ein tatsächlicher Nächtigungsaufwand konnte damit nicht nachgewiesen bzw. musste auf Grund der Übernachtungsmöglichkeit in der Wohnung des Bruders davon ausgegangen werden, dass ein solcher gar nicht angefallen war. Werbungskosten aus diesem Titel konnten daher nicht anerkannt werden.

Insgesamt waren daher aus dem Titel der **Fortbildung** folgende Kosten als Werbungskosten anzuerkennen:

Fahrtkosten – wie beantragt	9.642,00 S
Tagesgelder (6 Tage á 360,00 S)	2.160,00 S
Sonstige Aufwendungen (16.307,80 S abzüglich CD's 6.087,00 S)	<u>10.220,80 S</u>
<b>Summe</b>	<b>22.022,80</b>

Die Summe der bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit des Jahres 1997 laut Berufungsentscheidung abziehbaren Werbungskosten war demgemäß folgendermaßen zu berechnen (Beträge in ATS):

Beiträge zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen, die nicht schon vom Arbeitgeber berücksichtigt wurden - lt. Erklärung und Erstbescheid	1.020,00
AfA/Computer und Scanner	6.314,00

- lt. Berufungsvorentscheidung	
Fortbildungskosten/Wien	<u>22.023,00</u>
- lt. Berufungsentscheidung (siehe oben – gerundet)	
<b>Werbungskosten 1997 laut Berufungsentscheidung</b>	<b>29.357,00</b>

Beilage: 1 Berechnungsblatt (in € und ATS)

Linz, am 28. Dezember 2006