



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der a, vertreten durch Mag. Susanne Penz, 6900 Bregenz, Kirchstraße 11, gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 17. März 2010 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenem Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Im Zuge der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2009 betreffend die Berufungswerberin (Bw.), einer Musikschullehrerin, wurde vom Finanzamt von den als Werbungskosten geltend gemachten Telefon- und Internetkosten ein Privatanteil von 80 % abgezogen und die ebenfalls als Werbungskosten geltend gemachten Aus- und Fortbildungskosten als Kosten der privaten Lebensführung eingestuft.

Hiergegen wurde Berufung erhoben und diese im Wesentlichen damit begründet, dass der Besuch des Gesangsunterrichtes einer Klavierlehrerin an der Musikschule b der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf als Musikschullehrerin diene und nicht ernstlich bestritten werden könne. Es handle sich daher zweifellos um eine Fortbildungsmaßnahme, weshalb die Kosten für den Unterricht Werbungskosten darstellen würden. Hinsichtlich der Telefon- und Internetgebühren führt die Bw. aus, dass die

Musikschule b Privatschüler ohne festen Stundenplan unterrichte. Das Mobiltelefon sei beruflich notwendig, da eine Musikschullehrerin für ihre Schüler erreichbar sein müsse, weshalb beantragt werde, die überwiegende berufliche Notwendigkeit für Mobiltelefon und Internet anzuerkennen. In einem ergänzenden Schriftsatz werden die beantragten Ausgaben für Fortbildung mit € 681,34 und die für Internetgebühren und Telefon mit € 564.54 beziffert.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 19. Mai 2010 hat das Finanzamt die beantragten Internet- und Handykosten als Werbungskosten anerkannt, den beantragten Fortbildungskosten wurden wiederum die Anerkennung als Werbungskosten versagt, da Tanz- und Sologesangkurse nicht der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten einer Klavierlehrerin dienen würden.

Mit Schreiben vom 18. Juni 2010 wurde Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Neben der Wiederholung des bisherigen Vorbringens wurde ein Schreiben des Direktors der Musikschule b vom 8. Juni 2010 gelegt, in welchem dieser darlegt, dass die c ihren Mitarbeitern Gesang- und Tanzunterrichte zu einem reduzierten Fortbildungstarif anbieten würde. Sie wolle damit ihre MitarbeiterInnen motivieren, sich in diesen für jeden Unterricht wesentlichen Qualifikationen zu verbessern und weiterzuentwickeln. Wie im gesamtösterreichischen Musikschullehrplan beschrieben, sollten Tanz und Bewegung wie auch vokale Praxis Bestandteil eines jeden Unterrichts sein. Dies sowohl zur musikalischen Erfassung und zum tieferen Verstehen der zu erarbeiteten Werke wie auch zum Ausgleich um Fehlhaltungen, ergonomische Störungen, Verspannungen wie auch Disfunktionen der Atmung vorzubeugen. Die Kombination Instrumentalausbildung, Gesang und Tanz ziehe sich durch alle Lernstufen. Bereits Anfängern werde empfohlen, entsprechende Unterrichte parallel zu besuchen. Ein moderner Unterricht integriere und vernetze jedoch alle Bereiche, was entsprechende Kompetenzen der Lehrkraft erfordern würde. Auch das Musikstudium sehe verpflichtend die vokale Praxis und Bewegungsunterrichte vor, fordernd, dies in der späteren Berufspraxis umzusetzen. Das Land Vorarlberg, vertreten durch das Vorarlberger Musikschulwerk, würde zudem jährliche kostenlose Fortbildungen in diesen Segmenten anbieten, um Lehrkräfte zu Formen ganzheitlichen Unterrichtens und Musizierens zu befähigen. Das Arbeitsfeld der Bw. umfasse über den Klavierunterricht hinaus auch die Fächer Kammermusik, Früherziehung, Ensembleleitung, Instrumental- und Tanzkorrepetition. Vokale und tänzerische Praxis seien hier unabdingbare Voraussetzung.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 24. November 2012 gibt die Bw. an, dass sie als Musiklehrerin an der Musikschule b nicht nur das Fach Klavier, sondern auch die Fächer Kammermusik, musikalische Früherziehung und Spielkreis (für Kinder von 4-8 Jahren), Korrepetition und Tanzkorrepetition unterrichte. Weiters habe sie bei fast allen großen

Bühnenproduktionen der Musikschule b in den verschiedensten Funktionen (Regieassistenz, Korrepetition, Schauspiel) mitgewirkt. Da sie im Rahmen eines ganzheitlichen, zeitgemäßen Musikunterrichtes stets mit vielfältigsten Anforderungen konfrontiert worden sei, bilde sie sich regelmäßig bei verschiedensten Fortbildungsveranstaltungen weiter, u.a. auch in den Bereichen Gesang und Tanz. Bei der Tanzausbildung werde größter Wert auf Körperarbeit gelegt: Dehnung, Lockerung und Kräftigung der Muskulatur, Haltung, Rhythmus-Schulung, Atemschulung, Selbstbeobachtung. Neben den physiologischen und anatomischen Aspekten würden Choreographie, Bewegung in Raum und Zeit, Improvisation, Tanzstile und Bühnenpraxis eine weitere, ebenso wichtige Säule des Tanzunterrichtes. Der überwiegende Teil der Tanzstunde diene auch als Prävention gegen Haltungs- und Abnutzungsschäden, unter Musiker bekannterweise oft leiden. Aus diesem Grund sei Körperarbeit an den Musikhochschulen und Musikuniversitäten fixer Bestandteil der Ausbildung. Bei ihrer Gesangsausbildung stünden neben den oben genannten Elementen einer guten Körperarbeit zudem Stimmtechnik und Stimmbildung, Singen im Ensemble und die Bühnenpraxis im Vordergrund. Dieses bei der Gesangs- und Tanzausbildung angeeignete Wissen bzw. die dabei erworbenen Fähigkeiten würden bei ihrer Unterrichtspraxis tagtäglich in sämtliche Fachbereiche einfließen. Sie würden eine zusätzliche Grundlage bilden, damit sie ihre Schüler und Schülerinnen bestmöglich und zeitgemäß fordern und fördern könne. Zum Bereich Sängerin führt die Bw. an, dass sie nebenberuflich Mitglied des d sei, wobei sie immer wieder bei diversen Projekten (u.a. bei den Opern „e“) als Sängerin und Statistin engagiert sei. Bei dieser intensiven Bühnenarbeit würden von vornherein höchste Ansprüche an körperliche Qualifikationen wie Haltung, vorgegebene und improvisierte Bewegungsabläufe, Koordination usw. gestellt. Ebenso würden komplexe Tanzeinlagen und gesangstechnische Höchstleistungen einstudiert, die nur durch ein regelmäßiges Tanztraining bzw. Stimm- und Atemtraining zu bewältigen seien. Die künstlerische Arbeit auf der Bühne setze ein hohes und professionelles Niveau in den Bereichen Gesang, Tanz und Schauspiel voraus. Die Bw. hoffe, dass sie mit ihren Ausführungen darlegen habe können, dass ihre Tanz- und Gesangsausbildung nicht nur für ihre hauptberufliche Tätigkeit als Musiklehrerin, sondern auch für ihre Arbeit auf der Bühne grundlegend und damit notwendig sei.

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 19. Dezember 2012 führt die Bw. aus, dass es sich bei ihrer Arbeit beim f um eine professionelle Tätigkeit handle, für die sie jeweils ein Honorar bzw. eine Aufwandsentschädigung erhalten habe. Für ihre Mitwirkung in der Oper „g“ habe sie € 1.170,50, für ihre Mitwirkung in der Oper „h“ habe sie € 1.570,00 erhalten. Alle ihre Einkünfte seien steuermäßig vom Finanzamt erfasst und abgerechnet worden.

In einer ergänzenden Vorhaltsbeantwortung vom Jänner 2013 führt die Bw. schließlich aus, dass sie versehentlich einen falschen Beleg mitgeschickt habe, die Vorschreibung für das

Wintersemester 2009 über € 346,50 hinsichtlich Aus- und Fortbildungskosten bringe sie hiermit bei. Die Aufwandsentschädigungen für ihre Mitwirkung bei der Opernproduktion „i“ im Jahr 2009 habe sie erst im Jahr 2010 ausbezahlt bekommen. Zu den beantragten Telefon- und Internetkosten gibt die Bw. an, dass sie vollamtlich 23 SchülerInnen im Fach Klavier unterrichte. Zu Beginn des Schuljahres habe sie mit diesen den Stundenplan telefonisch zu organisieren. Um für alle einen optimalen Stundenplan aufzustellen zu können, würde es vieler Stunden alleine am Telefon bedürfen. Auch im Verlaufe des Schuljahres sei sie aufgrund von Schülerwechsel immer wieder aufgefordert, Änderungen im Gesamtstundenplan vorzunehmen. Dazu kämen noch jede Woche mehrmals kurzfristige Absagen, Änderungswünsche etc. dazu. Als Musikschullehrerin sei sie aber auch an verschiedensten anderen Projekten der Musikschule mitbeteiligt. Bei großen Projekten wie Musicals, aber auch bei unzähligen Kleinprojekten wie Kammermusik, Korrepetitionen und bei den regelmäßig stattfindenden Vorspielabenden der anderen KollegInnen sei die Bw. ständig im gegenseitigen telefonischen Austausch. Dies umso mehr, als die KollegInnen und sie sowohl räumlich als auch zeitlich individuell an zwei verschiedenen Hauptstandorten unterrichten würden. Außerdem sei sie auch mit den Eltern im ständigen Kontakt. Die diesbezüglichen Gespräche würden vielfach Terminabsprachen, Vorschläge zur Stückauswahl, Beratungen, Instrumentenauswahl etc. beinhalten, aber auch die musikalischen Fortschritte bzw. die persönliche Weiterentwicklung der SchülerInnen stünden im Mittelpunkt der Besprechungen. Für ihren unmittelbaren Arbeitsbereich sei sie ständig damit konfrontiert, administrative und organisatorische Aufgaben zu erledigen. Wie aus den Ausführungen leicht zu erkennen sei, sei sie in ihrer beruflichen Tätigkeit über das normale Maß hinaus auf das Telefon bzw. Internet angewiesen. Aus diesem Grund erscheine ihr der eingebrachte Antrag von 70 % bezüglich der Anrechnung von Telefon- bzw. Internetkosten gerechtfertigt.

Der Unabhängige Finanzsenat hat die von ihm getätigten Vorhalte samt den o.a. jeweiligen Vorhaltsbeantwortungen dem Finanzamt zur Kenntnis gebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen 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, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Zu den Kosten der Lebensführung gehören auch Ausbildungskosten, die daher im Gegensatz zu den Fortbildungskosten grundsätzlich weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten abzugsfähig sind (VwGH 21.3.1996, 93/15/0201). Durch das StRefG 2000, BGBl. I Nr.

106/1999, wurden mit Wirkung ab der Veranlagung 2000 die Regelungen der §§ 4 Abs. 4 Z 7 und 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 eingeführt, die eine (eingeschränkte) Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten normieren.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Ergänzend bestimmt § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung des AbgÄG 2004, BGBl. I Nr. 180/2004 ab Veranlagung 2003, dass Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen, Werbungskosten sind.

Fortbildung liegt vor, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0009). Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden (VwGH 28.10.2004, 2001/15/0050). Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient (VwGH 22.11.1995, 95/15/0161). Fortbildungskosten sind wegen ihres Zusammenhangs mit der bereits ausgeübten Tätigkeit und den darauf beruhenden Einnahmen schon aufgrund des allgemeinen Werbungskostenbegriffes des § 16 Abs. 1 EStG 1988 abziehbar (VwGH 24.9.1999, 99/14/0096; VwGH 28.10.2004, 2001/15/0050).

Daneben sind Ausbildungsmaßnahmen, soweit sie mit dem ausgeübten oder einem verwandten Beruf im Zusammenhang stehen, abzugsfähig. Ein Zusammenhang der Ausbildungsmaßnahme mit der konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit ist dann gegeben, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen dieser Tätigkeit verwertet werden können.

Nicht abzugsfähig sind grundsätzlich Bildungsmaßnahmen, die der privaten Lebensführung dienen (zB Persönlichkeitsentwicklung ohne beruflichen Bezug, Sport, Esoterik, B-Führerschein), und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden können oder von Nutzen sind (vgl. EB, ÖStZ 1999, 255; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0184).

Der Unabhängige Finanzsenat geht von folgendem – kurz zusammengefassten – unbestrittenen Sachverhalt aus:

Die Bw. übt den Beruf einer Musikschullehrerin an der Musikschule b aus. Wie aus dem o.a. Schreiben des Direktors der Musikschule hervorgeht, bietet die c ihren Mitarbeitern Gesang- und Tanzunterrichte zu einem reduzierten Fortbildungstarif an, um diese für jeden Unterricht wesentlichen Qualifikationen zu verbessern und weiterzuentwickeln, wobei wie im gesamtösterreichischen Musikschullehrerplan beschrieben, Tanz und Bewegung wie auch vokale Praxis Bestandteil eines jeden (Musik)Unterrichtes sind.

Schwerpunktmäßig unterrichtet die Bw. das Fach Klavier, aber auch die Fächer Kammermusik, musikalische Früherziehung, sowie Ensemblebegleitung, Korrepetition und Tanzkorrepetition. Weiters ist die Bw. nebenberuflich beim Bregenzer Festspielchor tätig und wirkt bei Opernproduktionen mit.

Die Bw. erfüllt somit zweifellos das von der Judikatur verlangte Tatbestandsmerkmal einer Person, die Fortbildungskurse absolviert, um in dem von ihr bereits ausgeübten Beruf vorhandene Kenntnisse und Fähigkeiten zu verbessern. Ihre berufliche Tätigkeit umfasst nach ihren überzeugenden Angaben sowie durch die o.a. Bestätigung der Musikschule b verifiziert jedenfalls auch die Inhalte der Fortbildungskurse Tanz und Gesang, welche demzufolge konkret beruflich verwertet werden. Die hierfür geltend gemachten Kosten waren daher in der Gesamthöhe von € 693,00 anzuerkennen.

Der Berufung war somit in diesem Punkt vollinhaltlich statzugeben.

Hinsichtlich der geltend gemachten Internet- und Telefonkosten wurde der Bw. mit Vorhalt vom 7. Jänner 2013 dargelegt, dass die Anerkennung derartiger Kosten im Ausmaß von ca. 72 % der Gesamtkosten hierfür im Hinblick auf ihren Beruf als Musikschullehrerin ohne detaillierten Nachweis mit maximal 20 % im Sinne der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen möglich ist. Im Akt befinden sich lediglich diesbezügliche Übersichtskostenabrechnungen. Wenn auch die Bw. die überaus starke berufliche Beanspruchung ihres Telefons (Handys) in der o.a. Art und Weise dargelegt hat, so sind dennoch keine Einzelgesprächsnachweise gelegt worden, welche den Unabhängigen Finanzsenat in die Lage versetzen würden, dieses Vorbringen dahingehend zu verifizieren, um den geltend gemachten Anteil von rd. 70 % dieser Kosten steuerlich anerkennen zu können. Der Unabhängige Finanzsenat setzt jedoch aufgrund des Vorbringens der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom Jänner 2013 den beruflich veranlassten Anteil der Telefonkosten mit zumindest 40 % (= € 123,96) an. Für eine weitergehende Anerkennung dieser Kosten fehlen wie dargelegt die entsprechenden Nachweise. Auch hinsichtlich der Internetkosten, welche bei Lehrern der allgemeinen Lebenserfahrung nach gewöhnlich anfallen, wurden keine entsprechenden Nachweise gelegt oder ein nachvollziehbares Vorbringen erstattet, weshalb

der beruflich veranlasste Anteil vom Unabhängigen Finanzsenat im Schätzungswege nur mit 20 % (= € 94,43) angesetzt werden kann.

Der Berufung war daher in diesem Punkt nur teilweise stattzugeben.

Auf das angefügte Berechnungsblatt wird verwiesen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Feldkirch, am 31. Jänner 2013