

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des A.S., vom 29. Juli 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 7. Juli 2004 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für 2003 bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige ist unselbstständiger Musiklehrer in einer Musikschule. Anlässlich der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2003 machte als Werbungskosten unter anderem folgende Ausgaben geltend:

Orgelnoten für Orgelunterricht:	200,80
(Auswahl nur bei Doblinger in Wien möglich) daher Anreise mit PKW und Parken oder ÖBB, Diäten (Pauschale?)	76,00
Klaviernoten	18,30
spezielle Gleitsichtbrille (auf Klavier- und Orgelunterricht ausgerichtet)	665,00

Als außergewöhnliche Belastung machte der Steuerpflichtige u.a. folgende Ausgaben geltend:

Vernichtung des gesamten Unterrichtsmateriales und persönlicher Dokumente bei Übersiedlung in das neue Schulgebäude (Schadenshöhe 5.858,10) Entschädigung wurde nur zum Teil ausbezahlt (2.624,05) und besteuert. Ersuche um Ausgleich der sich ergebenden Differenz von	3.234,05
--	----------

Aus dem als Beilage zur Steuererklärung für 2003 beigelegten "Antrag auf Schadenersatz nach Entfernung vom Arbeitsplatz und darauf folgender Vernichtung meines sämtlichen, persönlichen Erwerbsmaterials (Noten und Dokumente)" gerichtet an das Amt der O.Ö. Landesregierung, geht unter anderem Folgendes hervor:

Der Steuerpflichtige beantragte Schadenersatz für den Verlust von Arbeits- und Erwerbsmaterial, das im Zuge der Übersiedlung der Landesmusikschule von seinem Arbeitsplatz (irrtümlich) entfernt (auf die Mülldeponie entsorgt) worden sei. Dieses Material habe sich in einem Schrank befunden und aus folgenden Gegenständen bestanden:

<i>sämtliche, während des Studiums und für Konzerttätigkeit (u.a. als Organist des A.) künstlerisch bearbeiteten Noten</i>	2.137,05
<i>Orgelschuhe lt. Firma G.</i>	189,00
<i>Kleidung und persönliche Dokumente, die für die künstlerische Tätigkeit und Erwerbstätigkeit von größter Bedeutung waren</i>	300,00
<i>ca. 50% der verloren gegangenen Stücke seien von ihm gespielt und künstlerisch bearbeitet worden; hiefür beanspruche er Schadenersatz für den Verlust von Arbeitsergebnissen von Tausenden von Stunden in Höhe von 100% des gesamten Notenwertes</i>	2.137,05
<i>auf Grund des Verlustes der von ihm wissenschaftlich und künstlerisch bearbeiteten Kompositionen, welche für die zukünftige Arbeit als Orgellehrer und Musiker unersetztlich seien, sei er sehr verzweifelt gewesen und habe therapeutische Hilfe gebraucht</i>	1.095,00
Summe	5.858,10

Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer für 2003 anerkannte das Finanzamt lediglich die auf eine Nutzungsdauer von vier Jahren verteilten Kosten für die spezielle Gleitsichtbrille, somit anteilig für 2003 eine Absetzung für Abnutzung (kurz: AfA) iHv 166,25 €. Im Übrigen versagte das Finanzamt den angeführten Werbungskosten und der beantragten außergewöhnliche Belastung die Anerkennung mit folgender Begründung (Bescheid vom 7.07.2004): Aufwendungen für die Beschaffung von Notenmaterial seien nicht abzugängige Kosten der privaten Lebensführung, weil damit ein Teil des Kulturlebens wiedergegeben werden. Die Teilnahme am Kulturleben sei aber dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen und dürfe selbst bei beruflicher Mitveranlassung nicht zum Abzug der damit verbundenen Aufwendungen führen. Nach diesen Überlegungen sei auch die Vernichtung von Unterrichtsmaterial zu beurteilen. Ein wesentlicher Teil entfalle auf derartige nicht abzugängige Kosten. Zudem sei zu bedenken, dass der diesbezügliche Aufwand bereits bei der Beschaffung der Wirtschaftgüter entstanden sei und bestenfalls deren Wiederbeschaffung begünstigt sein könnte, würde es sich nicht um Aufwendungen nach § 20 EStG handeln.

Gegen den angeführten Einkommensteuerbescheid für 2003 erhob der Abgabepflichtige rechtzeitig Berufung und begründete diese im Wesentlichen wie folgt:

Als Musikschullehrer und Musikpädagoge müsse er sich ständig informieren und weiterbilden, um in der Erziehung und Ausbildung der Kinder und Jugendlichen hohe Qualität gewährleisten zu können. Seine Weiterbildung im Bereich der Erwerbstätigkeit werde jedoch durch nicht ausreichende Steuerentlastung immer mehr eingeschränkt.

Er könne sich ausschließlich für seinen Beruf relevante Ausgaben (hauptsächlich Noten, CDs, Bücher und Kulturkonsum) auf Grund der fehlenden steuerlichen Begünstigung nicht leisten. Man könne nicht behaupten, dass ein Fleischhauer, der eine neue Sorte Wurst koste dies nur deswegen tue, weil er seinen Hunger stillen wolle. Die Ablehnung der steuerlichen Entlastung bei den Ausgaben für Notenhefte (Werke zeitgenössischer, österreichischer Komponisten) durch das Finanzamt gehe aber in diese Richtung.

In diesem Sinne seien seine Ausgaben (für Notenmaterial und Sonderbrille) oder Verluste (privates Notenmaterial samt eigenen, fachlichen Bearbeitungen, die er seinen Schülern zu Verfügung gestellt habe) in direktem Zusammenhang mit seiner Berufstätigkeit zu sehen und daher abzugsfähig. Dieses Notenmaterial würde er sich im Falle einer anderen Berufstätigkeit nicht beschaffen.

Mit Bedenkenvorhalt vom 13.04.2005 ersuchte die Abgabenbehörde zweiter Instanz den Bw. um Vorlage der Rechnungen betreffend das als Werbungskosten geltend gemachte Notenmaterial sowie um Auflistung dieser Noten und um nähere Erläuterung der beruflichen Verwendung derselben. Darüber hinaus wurde der Bw. in diesem Vorhalt ersucht bekannt zu geben, ob er für das in Verlust geratene Notenmaterial (Geltendmachung als außergewöhnliche Belastung) im Jahr 2003 Ersatzbeschaffungen getätigkt habe und zutreffendenfalls diese zu belegen. Ebenso wurde er gebeten, die geltend gemachten Kosten für psychotherapeutische Hilfe iHv 1.095,00 € zu belegen und die Höhe eines allfälligen Kostenersatzes durch die Krankenversicherung bekannt zu geben. Trotz nachweislicher Zustellung dieses Bedenkenvorhaltes (durch Hinterlegung am 15.04.2005) blieb dieser bislang unbeantwortet (Ablauf der gestellten Frist für die Beantwortung: 29.04.2004) und es wurde diesbezüglich auch kein Fristverlängerungsantrag gestellt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Werbungskosten um Zusammenhang mit der Tätigkeit als Musiklehrer (Spezialbrille, Kosten für Notenmaterial und dessen Beschaffung):

a) Kosten für eine (speziell auf den Klavier- und Orgelunterricht ausgerichtete) Gleitsichtbrille:

Strittig ist die Abzugsfähigkeit der Kosten für eine speziell auf den vom Berufungswerber (im Folgenden kurz: Bw.) ausgeübten Musikunterricht ausgerichtete Gleitsichtbrille in Höhe von 665,00 €. Die grundsätzliche Abzugsfähigkeit wird dabei auch vom Finanzamt nicht bestritten. Das Finanzamt hat lediglich die Kosten für diese Spezialbrille auf eine geschätzte

Nutzungsdauer von vier Jahren verteilt und die anteilige AfA für 2003 iHv 166,25 € als Werbungskosten anerkannt.

Aufwendungen für abnutzbare Arbeitsmittel, deren Anschaffungskosten 400,00 € übersteigen und deren Verwendung sich erfahrungsgemäß auf mehr als ein Jahr erstreckt, dürfen nur nach Maßgabe des § 16 Abs 1 Z. 8 EStG in Form einer zeitanteiligen Absetzung für Abnutzung als Werbungskosten abgezogen werden (siehe Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 16, Rz. 133). Die Anschaffungskosten für die strittige Spezialbrille von 665,00 € sind demnach – wie vom Finanzamt im angefochtene Bescheid – auf die geschätzte Nutzungsdauer aufzuteilen und nur die anteilige AfA ist abzugsfähig. Gegen die vom Finanzamt angenommene Nutzungsdauer von vier Jahren hat der Bw. keine Einwendungen erhoben. Nach Ansicht der Berufungsbehörde entspricht diese Annahme durchaus der Lebenserfahrung, sodass auch die Berufungsbehörde von derselben Nutzungsdauer ausgeht. Das Finanzamt hat daher zu Recht nur die auf das Jahr 2003 entfallende AfA (665,00 € dividiert durch vier: 166,25 € AfA pro Jahr der Nutzungsdauer) als Werbungskosten anerkannt. Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

b) Kosten für Notenmaterial, welches der Bw. im Musikunterricht verwendet:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Sie sind grundsätzlich von den Einnahmen abzuziehen. Nicht abgezogen werden dürfen aber gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 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. Die wesentliche Aussage des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a leg. cit. ist somit die, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und einer beruflichen Veranlassung, nicht abzugsfähig sind (sog. Aufteilungsverbot). Der Zweck dieses Aufteilungsverbotes ist es zu verhindern, dass Steuerpflichtige aufgrund der Eigenschaft ihres Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung abzugsfähig machen können (vgl. hiezu Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988, § 20, Rz 10). Aus dem Aufteilungsverbot folgt, dass Aufwendungen für typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter auch dann zur Gänze nicht abzugsfähig sind, wenn sie zum Teil auch beruflich verwendet werden. Steht allerdings fest, dass die betreffenden Wirtschaftsgüter ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich verwendet werden, besteht Abzugsfähigkeit.

Nach Meinung des Finanzamtes liegt nun hinsichtlich des vom Berufungswerber als Arbeitsmittel für den Unterricht verwendeten Notenmaterials ein der privaten Lebensführung zuzuordnender und daher ein dem gänzliche Abzugsverbot unterliegender Aufwand vor, weil in der Anschaffung von Notenmaterial "ein Teil des Kulturlebens wiedergegeben werde". Gemeint ist

damit wohl der Umstand, dass auch Menschen, die die Musik nur als Hobby betreiben, Notenmaterial benötigten.

Der unabhängige Finanzsenat teilt diese Auffassung in dieser generellen Form nicht. Die Abzugsfähigkeit derartiger Aufwendungen hängt seiner Ansicht nach vielmehr davon ab, ob im Einzelfall eine ausschließliche oder nahezu ausschließliche berufliche Verwendung unterstellt werden kann oder nicht. Dies wird jedenfalls immer dann der Fall sein, wenn das Notenmaterial schon aufgrund seines Inhalts und seiner Form auf den Unterrichtsgebrauch eingeschränkt und für die private Verwendung daher ungeeignet ist.

In diesem Sinne hat der unabhängige Finanzsenat mit Vorhalt vom 13.04.2005 den Bw. aufgefordert, eine genaue Auflistung des von ihm im Jahr 2003 angeschafften Notenmaterials vorzulegen und die genaue Art von dessen beruflicher Verwendung zu erläutern. Dieser Aufforderung ist der Berufungswerber trotz nachweislicher Zustellung des betreffenden Schreibens innerhalb der gestellten Frist nicht nachgekommen und hat diesbezüglich auch keinen Antrag auf Verlängerung der Frist für die Vorhaltsbeantwortung gestellt.

Demnach kann nicht überprüft werden, ob das strittige Notenmaterial nach seinem Inhalt nahezu ausschließlich für berufliche Zwecke des Bw. verwendet wird bzw. ob nicht auch eine Nutzung für private Zwecke in einem nicht unwesentlichen Ausmaß angenommen werden muss. Die mangelnde Mitwirkung des Bw. im Verfahren muss zu seinem Nachteil ausgelegt werden, weil kein Grund erkennbar ist, aus welchem ihm die Vorhaltsbeantwortung nicht zumutbar wäre. Somit ist den als Werbungskosten beantragten Ausgaben für Notenmaterial iHv 219,10 € und den Kosten für deren Beschaffung (Reisekosten nach Wien) iHv 76,00 € die Anerkennung zu versagen.

2) Außergewöhnliche Belastung - Schadenersatz für den Verlust von Arbeits- und Erwerbsmaterial (iHv insgesamt 3.234,04 €):

Strittig ist die Berücksichtigung eines Schadens, den der Bw. durch die Vernichtung (irrtümliche Verbringung auf die Mülldeponie) von Arbeitsmaterial (von ihm künstlerisch bearbeitetes Notenmaterial, Orgelschuhe, Kleidung und Dokumente) erlitten hat sowie von Ausgaben für psychotherapeutische Hilfe als außergewöhnliche Belastung (in der Folge kurz: agB) gemäß § 34 EStG. Neben dem geschätzten Wert der verloren gegangenen Gegenstände macht er weiters den geschätzten Schaden für den Verlust von Arbeitsergebnissen aus der künstlerischen Bearbeitung des verloren gegangenen Notenmaterials (geschätzter Schaden im Ausmaß von 100% des Wertes der gesamten Noten) als agB geltend.

Nach § 34 EStG sind bei der Einkommensermittlung außergewöhnliche Belastungen abzuziehen, die dem Steuerpflichtigen zwangsläufig erwachsen und die seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentliche beeinträchtigen. Die Belastung ist außergewöhnlich, wenn sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommens- und gleicher

Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs 2). Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen dann zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (Abs 3 leg. cit.). Die Belastung beeinträchtigt dann die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich, soweit sie den nach Abs 4 leg. cit. zu berechnenden, von der Höhe des Einkommens abhängigen Selbstbehalt übersteigt.

Grundsätzlich setzt eine Belastung im Sinne des § 34 EStG eine Belastung des laufenden Einkommens des Steuerpflichtigen und somit Geldausgaben voraus; eine agB ist im Zeitpunkt ihrer Bezahlung abzugsfähig (siehe Doralt, a.a.O., § 34 Rz. 13, 20 und 26 und die dort zitierte Judikatur). Der Umstand einer Vermögenseinbuße (hier: Verlust von Vermögensgegenständen durch irrtümliche Vernichtung - Verbringung auf die Mülldeponie durch Mitarbeiter des Bauhofes anlässlich der Übersiedlung der Musikschule) kann im Zeitpunkt ihres Eintrittes noch zu keiner abzugsfähigen agB führen, sondern allenfalls erst die Wiederbeschaffung der verloren gegangenen Vermögensgegenstände. Ersatzbeschaffungen sind dann als agB abzugsfähig, wenn sowohl die Vermögenseinbuße, als auch die Ausgaben zur Ersatzbeschaffung zwangsläufig erwachsen sind (siehe Doralt, a.a.O., § 34, Rz. 21 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Im Berufungsfall kann die irrtümliche Vernichtung der angeführten Vermögensgegenstände unter den geschilderten Umständen durchaus als zwangsläufig im Sinne des § 34 EStG qualifiziert werden, weil dieses Ereignis außerhalb des Einflussbereiches des Bw. stand. Der Bw. hat jedoch bereits den eingetretenen Schaden, also die Vermögenseinbuße selbst, als agB geltend gemacht, die nach dem oben Gesagten jedoch noch nicht als abzugsfähige Belastung im Sinne der zitierten gesetzlichen Bestimmung behandelt werden kann.

Der vom Bw. nach seinen Angaben durch das geschilderte Ereignis eingetretene tatsächliche Schaden (geschätzter Wert der verloren gegangenen Gegenstände (Notenmaterial, Orgelschuhe sowie Kleidung und Dokumente) betrug 2.626,05 €. Die hiefür von seinem Dienstgeber ausbezahlte Entschädigung betrug 2.624,05 €, sodass insoweit eine Belastung schon begrifflich nicht eintreten konnte.

Darüber hinaus machte der Bw. noch einen "Schadenersatz für die künstlerische Bearbeitung des in Verlust geratenen Notenmaterials – *für den Verlust von Arbeitsergebnissen von Tausenden von Stunden*" - in Höhe von 2.137,05 € (100% des gesamten Notenwertes) als agB geltend. Hinsichtlich dieses Betrages ist jedoch ebenfalls keine Belastung des laufenden Einkommens eingetreten, weil damit keinerlei Ausgaben verbunden waren. Es handelt sich vielmehr um verlorenen Arbeitsaufwand der jedoch nach den oben angeführten rechtlichen Grundsätzen zu keiner abzugsfähigen agB führen kann: Nach dem Erkenntnis des VwGH vom 15.09.1999, 99/13/0101, kommt eine Berücksichtigung von "abgeflossener Zeit und Mühe" als agB nicht in Betracht.

Aufwendungen für die Wiederbeschaffung der verloren gegangenen Vermögensgegenstände, die nach dem oben Gesagten grundsätzlich als agB anzuerkennen wären, hat der Bw. weder in der Steuererklärung angeführt noch hat er solche trotz Aufforderung der Berufungsbehörde (im Bedenkenvorhalt vom 13.04.2005) nachgewiesen.

Es verbleibt von den als agB geltend gemachten Ausgaben bzw. Vermögenseinbußen somit nur mehr ein Betrag von 1.095,00 € für die Inanspruchnahme von psychotherapeutischer Hilfe. Diese Ausgaben wären als aus tatsächlichen Gründen zwangsläufig erwachsene Krankheitskosten dem Grunde nach als agB zu qualifizieren. Deren Verausgabung hat der Bw. jedoch ebensowenig nachgewiesen, obwohl er dazu von der Abgabenbehörde zweiter Instanz ausdrücklich aufgefordert wurde. Wegen des fehlenden Nachweises der tatsächlichen Verausgabung dieses Betrages im Jahr 2004 kommt dessen Berücksichtigung als agB somit ebenfalls nicht in Frage. Die Berufung war daher auch in diesem Punkt zur Gänze abzuweisen.

Aus den angeführten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 10. Mai 2005