



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der CL, 1090, vertreten durch Dr. Josef Götschl & Dr. Viktor Stix, 8700 Leoben, Hauptplatz 7, vom 23. November 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes 9/18/19 Klosterneuburg vom 2. November 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) bezog im berufungsgegenständlichen Jahr 2005 aus ihrer Tätigkeit als AHS-Lehrerin am Gym für die Fächer „Bildnerische Erziehung“, „Werken“ sowie „Kunst“ Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit.

Sie machte Werbungskosten für diese Tätigkeit in Gesamthöhe von € 730,74 geltend. Bei der Veranlagung für das Jahr 2005 wurden davon € 189,12 als Werbungskosten mit folgender Begründung anerkannt:

„Aufwendungen sind steuerlich grundsätzlich nur für das Kalenderjahr abzugsfähig, in dem die Herausgabe stattgefunden hat. Jene Ausgaben, die nicht im Veranlagungszeitraum gezahlt wurden, konnten daher nicht berücksichtigt werden.“

Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der beruflichen Sphäre stehen, sind als Werbungskosten absetzbar. Kosten für Literatur, Eintrittskarten für Museen, Kunstkarten etc., die auch bei nicht in Ihrer Berufssparte tätigen Personen anfallen, oder zumindest für einen nicht abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad entstehen, stellen keine Werbungskosten dar.

---

Die Kosten für die neue Festplatte des PC wurden um einen geschätzten Privatanteil von 40% gekürzt.

Bei Aufwendungen die sowohl Werbungskosten als auch Aufwendungen für den privaten Bereich darstellen können, sind die Kosten wenn die Verwendung nicht ausschließlich beruflich erfolgt, der privaten Lebensführung zuzuordnen. Bei einer privaten Mitveranlassung ist das Aufteilungsverbot des § 20 EStG 1988 anzuwenden, weshalb die Kosten für Reparatur der Kamera nicht berücksichtigt werden konnten.“

Die steuerliche Vertretung der Bw. er hob dagegen Berufung wie folgt:

„Zunächst darf ich mitteilen, dass Frau ML AHS-Lehrerin ist und bildnerische Erziehung, Werken sowie Kunst unterrichtet.

Laut Lohnsteuerrichtlinien § 16 f, RZ 353, sind Zeitschriften, Bücher und sonstige Ausgaben (Museenbesuche) die überwiegend berufsspezifisch bedingt sind, absetzbar.

Zur Ausübung dieser Tätigkeit benötigt Frau ML die diversen Kunstkataloge u.dgl. Gleichzeitig ist der Besuch von Museen erforderlich (teilweise erfolgen diese Besuche mit den Schülern), da die in den Museen ausgestellten Kunstgegenstände Bestandteile der Maturaprüfungen sind. Außerdem stellt Frau ML die diversen Kunstkataloge den Schülern zur Erarbeitung ihrer Prüfungsaufgaben zur Verfügung.

Anbei übermitteln wir Ihnen auch die detaillierten Angaben über die Verwendung der Kunstsbücher und Kataloge, sowie die Notwendigkeit der Museenbesuche für Frau ML .

Es wird daher auftragsgemäß beantragt, die damit im Zusammenhang stehenden Werbungskosten in Höhe von € 534,62 laut beiliegender Aufstellung (die Kosten für die Kamera-Reparatur, Punkt 6., wurden nicht berücksichtigt, sowie von den Kosten der Erneuerung der Festplatte des PCs ein Privatanteil von 40 % in Abzug gebracht) und die Mitgliedsbeiträge von insgesamt € 67,00 – somit Werbungskosten in Höhe von insgesamt € 701,62 zu berücksichtigen“.

Die Berufung wurde vom Finanzamt mittels Berufungsvorentscheidung mit folgender Begründung abgewiesen:

„Aufwendungen sind steuerlich grundsätzlich nur für das Kalenderjahr abzugsfähig, in dem die Verausgabung stattgefunden hat. Jene Ausgaben, die nicht im Veranlagungszeitraum gezahlt wurden, konnten daher nicht berücksichtigt werden.

Nach der Verwaltungspraxis sowie der höchstgerichtlichen Rechtsprechung ergibt sich aus § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG das sogenannte Aufteilungsverbot, welches darin besteht, dass Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung (gemischt veranlasste Aufwendungen) nicht abzugsfähig sind. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der

Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann. Dies wäre ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem versteuerten Einkommen tragen müssen. Es entspricht nämlich den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass über die beruflich notwendige Auseinandersetzung mit Kunst auch noch ein privates Interesse an Kunst und Kulturveranstaltungen besteht. Somit ist aber im Hinblick des oben aufgezeigten Aufteilungsverbotes bereits das Schicksal der vorliegenden Berufung entschieden.“

Dagegen wurde ein Vorlageantrag eingebracht, der wie folgt begründet wurde:

„Frau ML hat für das Jahr 2005 Werbungskosten für ihre Tätigkeit als Lehrerin am Gymnasium beantragt, die vom zuständigen Finanzamt mit dem Hinweis auf das Aufteilungsverbot nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 nicht anerkannt wurden.

Wir beantragen die volle Anerkennung der angesetzten und mittels detaillierter Unterlagen nachgewiesenen Werbungskosten. Sämtliche Kosten sind

- objektiv im Zusammenhang mit der Lehrtätigkeit von Frau ML
- zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen geleistet worden

Darüber hinaus sind die angesetzten Werbungskosten für Frau ML auch notwendig, um den Anforderungen, die von Seiten der Schule an ihren Unterricht gestellt werden, gerecht zu werden (siehe beiliegende Bestätigung vom Arbeitgeber und Auszug aus dem Lehrplan).

Damit ist auch nach typisierender Betrachtungsweise klar abgrenzbar, dass die angesetzten Kosten ausschließlich aufgrund einer beruflichen Notwendigkeit und ohne private Veranlassung angefallen sind.

Im Übrigen verweisen wir auf die bereits vorgelegten Unterlagen.“

Weiters wurde eine Bestätigung der Direktorin vom 28.2.2007 beim Finanzamt per Fax eingebracht mit folgendem Inhalt:

„Betrifft: Bestätigung über die Notwendigkeit von individueller Finanzierung von unterrichtsbegleitenden Unterlagen

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Mitteilung von Frau CL , dass ihre Kosten für unterrichtsbegleitende Unterlagen vom Finanzamt bloß als private Ausgaben angesehen werden, legt den Eindruck nahe, dass es dringend notwendig ist, die Unterrichtssituation zu verdeutlichen, um begreifbar zu machen, dass die nötige Aktualität und Qualität von Bildnerischer Erziehung tatsächlich durch die Eigeninitiative der jeweiligen Fachlehrkräfte entscheidend mitbestimmt wird.

Unsere Schule führt neben anderen Schwerpunkten auch Klassen mit dem Schwerpunkt "Kreativität und künstlerisches Gestalten". Gerade dort haben wir die Anforderungen des

---

entsprechenden Lehrplanes besonders ernst zu nehmen, der Aktualität und optimale Qualität des Unterrichts fordert und als dazu geeignete Methode "Einbeziehung außerschulischer Lernorte" nennt. Dies bedeutet, dass der Besuch von Museen, Galerien, usw. als Möglichkeit, "Begegnung mit Originalwerken" zu organisieren, einen wichtigen Teil des Unterrichts darstellt.

Als Vor- und Nachbereitung solcher Exkursionen ist es notwendig, dass die Lehrkräfte sich die geeigneten Unterlagen beschaffen.

Das Budget einer öffentlichen Schule erlaubt es nicht, diese Kosten zu übernehmen.

Die Diskrepanz zwischen den Anforderungen des Lehrplanes und der Nicht-zur-Verfügung-Stellung der notwendigen Arbeitsmittel durch den Dienstgeber ist mir bewusst, und ich bin Kolleg/innen wie Frau ML mehr als dankbar, die das Manko durch Eigeninitiative auszugleichen bemüht sind."

Dem beigelegt war ein Auszug aus dem Lehrplan für Bildnerische Erziehung Oberstufe, aus dem hervorgeht, dass bei der Wahl der Bildmedien auf Effizienz und optimale Qualität zu achten sei sowie ein Kommentar zum Lehrplan für BE von der der Bw.:

„Didaktische Grundsätze

Zitat: "Bei der Wahl der Bildmedien ist auf Effizienz und optimale Bildqualität zu achten".

Kunstkataloge und Kunstbücher besitzen in der Regel hochqualitatives Bildmaterial, das ihren Einsatz im Unterricht rechtfertigt, ja sogar durch die hohen Anforderungen des Lehrplanes notwendig macht.

Nicht umsonst heißt es im Lehrplan der Oberstufe für Bildnerische Erziehung, dass für die Erarbeitung der Fachinhalte eine sinnlich – anschauliche Form der Auseinandersetzung von besonderer Bedeutung ist.

Bilder aus Kunstkatalogen und Kunstbüchern

- können direkt hergezeigt werden
- Mit dem Episkop projiziert werden
- Kopiert und farbkopiert werden
- Eingescannt und ausgedruckt werden
- Können als Vorlage für Dias dienen

Das alles ist aber nur mit gutem Bildmaterial sinnvoll möglich und bereichert den Unterricht in der Oberstufe ungemein.“

---

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

Gem. § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gem. § 16 Abs. 1 leg.cit. sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Ausgaben.

Gem. § 20 Abs. 1 Z. 2 lit.a leg.cit 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 Berufs oder Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Primär ist zu klären, ob die berufungsgegenständlichen Kosten nun unter § 16 EStG oder § 20 leg.cit zu subsumieren sind.

**1) Literatur, Kunstkataloge, Kunstkarten:**

Wie aus der Entscheidung des VwGH vom 23.5.1984, Zl. 82/13/0184 ersichtlich, begründet Literatur, die für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsstand bestimmt ist, nicht abzugängige Kosten der Lebensführung: Hinsichtlich der berufungsgegenständlichen Werbungskosten ist grundsätzlich zu sagen, dass sie für einen Personenkreis wie oben beschrieben, bestimmt sind, da u.a. Reiseführer, Kunstkataloge und Kunstkarten nicht nur für Personen mit der (Aus-)bildung des Berufungswerbers interessant und lehrreich sind, sondern auch für Personen, die Einkünfte aus diversen anderen Einkunftsarten beziehen, aber zu dem Themenkreis der angeführten Bücher Interesse entwickeln. Allein der Umstand, dass die Bw. ihren Unterrichtsgegenstand in diesem Themenkreis hat, ändert daran nichts. Eine Absetzbarkeit der Kosten würde viel mehr eine ungerechtfertigte Bevorzugung der Bw. gegenüber den Personen bewirken, deren Berufe nicht auf diese Themenschwerpunkte bezogen sind.

**2. Ausstellungsbesuche**

Die Bw. vermeint, dass die angesetzten Kosten ausschließlich aufgrund einer beruflichen Notwendigkeit und ohne private Veranlassung angefallen seien.

Die obzitierte Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG enthält nun als wesentliche Aussage ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grund 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 abzugängig 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 (siehe *Quantschnigg/Schuch*,

---

Einkommensteuerhandbuch, Tz 10 zu § 20 EStG 1988, sowie die zur genannten Gesetzesbestimmung ergangenen VwGH-Erkenntnisse etwa vom 23. Jänner 2002, 2001/13/0238, vom 30. Mai 2001, 2000/13/0163, vom 5. April 2001, 98/15/0046, vom 23. November 2000, 95/15/0203, und vom 26. April 2000, 96/14/0098).

Nach der ständigen Judikatur des VwGH ist die Anteilnahme am Kulturleben - in welcher Form auch immer - grundsätzlich dem Bereich der steuerlich unbeachtlichen Lebensführung zuzuordnen (zB VwGH vom 19. Juli 2000, 94/13/0145, mit weiteren Nachweisen).

Der VwGH hat überdies bereits mehrmals dezidiert ausgesprochen, dass Aufwendungen für Ausstellungsbesuche nicht abzugfähig sind, wenn die besuchten Ausstellungen nicht nur für Angehörige der Berufsgruppe der Lehrer, sondern vielmehr von allgemeinem Interesse sind (siehe zB das Erkenntnis vom 29. März 2001, 97/14/0021). Das beispielhaft zitierte Erkenntnis betraf einen Zeichenlehrer, dessen Vorbringen zufolge die Ausstellungsbesuche ua. der Exkursionsvorbereitung oder -planung gedient haben sollen.

Dass der Besuch von Ausstellungen typischerweise einen Akt der Lebensführung darstellt und deshalb als privat veranlasst zu gelten hat, steht außer Zweifel. Im vorliegenden Fall tritt allenfalls ein beruflicher (Mit-)Veranlassungsaspekt des für den Beruf der Bw. mitunter förderlichen Besuches der gegenständlichen Ausstellungen hinzu. Wenngleich die Bw. aus dem Besuch der Ausstellungen durchaus Anregungen und Materialien für ihren Unterricht gewonnen haben mag, so handelt es sich dabei dennoch nicht um Aufwendungen, ohne deren Verausgabung sie ihren Beruf nicht ausüben hätte können (vgl. dazu zB VwGH vom 30. Jänner 1991, 90/13/0030).

Trotz der allfälligen beruflichen Mitveranlassung ist daher unter Bedachtnahme auf obige rechtlichen Ausführungen, wonach die wesentliche Bedeutung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG gerade im Aufteilungs- und somit Abzugsverbot gemischt veranlasster Ausgaben liegt, für den Standpunkt der Bw. nichts zu gewinnen. Die besuchten Ausstellungen sind unzweifelhaft von allgemeinem Interesse, weshalb es im Hinblick auf die angeführte Judikatur des VwGH nicht rechtswidrig war, wenn das Finanzamt den diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen die Anerkennung als Werbungskosten versagt hat. Somit liegt auch hinsichtlich der besuchten Ausstellungen eine Thematik vor, die für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsstand - bzw. für Personen mit allgemeinem Interesse an diesen Inhalten bestimmt ist, weshalb auf obige Ausführungen zu verweisen ist.

Auch wenn die Direktorin des Gymnasiums vorbringt, dass der Besuch von Museen, Galerien usw. einen wichtigen Teil des Unterrichts darstellte und es als Vor- und Nachbereitung von Exkursionen notwendig sei, dass die Lehrkräfte sich die geeigneten Unterlagen beschafften und das Budget einer öffentlichen Schule es nicht erlaube, diese Kosten zu übernehmen, so

---

wäre es nicht einzusehen, wenn diverse Kosten auf die Allgemeinheit abgewälzt würden, zumal es Aufgabe der Schulbehörde ist, Fehler (Mängel) im bestehenden Schulsystem zu beseitigen, um vorzubeugen, dass solche Kosten einfach abgewälzt werden.

Da lt. obigen Ausführungen eine einwandfreie Trennung für die oben behandelten Kosten in solche für die Lebensführung und solche für berufliche Aufwendungen nicht möglich ist, sind die oben behandelten Beträge zur Gänze nicht abzugsfähig. Laut herrschender Literatur macht die berufliche Mitverwendung (wie sie im berufungsgegenständlichen Fall glaubhaft vorliegt) den Aufwand nicht zum beruflich veranlassten (Doralt, EStG, Kommentar I, § 20 Tz. 23).

Somit sind die o.a. Kosten unter § 20 Abs. 1 Z. 2 lit.a leg.cit zu subsumieren.

Es war aus den angeführten Gründen spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. Juni 2008