



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der bfadr, vertreten durch Dr. Gabriele Germann-Leiner, Wirtschaftstreuhänderin, 6900 Bregenz, Scheffelstraße 7a, vom 9. Februar 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bregenz vom 16. Dezember 2010 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung abgeändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw.) betreut als Volksschullehrerin Vorschulklassen und unterrichtet zudem die Fächer Malen, Zeichnen und Werken. Neben den Einkünften aus dieser Lehrtätigkeit bezog sie im Jahr 2009 aus ihrer Hausbesorgertätigkeit noch weitere Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

In Ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2009 machte die Bw. im Zusammenhang mit ihren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit unter anderem Werbungskosten in Höhe von 5.522,24 € bestehend aus den Titeln Fortbildungskosten – Kursgebühr für die „Internationalen Hollersbacher Malerwochen 2009“ in Höhe von 500,00 € sowie damit zusammenhängende Reisekosten (Kilometergeld, Nächtigung und Taggeld) in Höhe von 1.071,36 € –, Arbeitsmitteln in Höhe von 1.533,88 € (Schulbedarf), Fachliteratur in Höhe von 162,46 € sowie eine Werbungskostenpauschale für Hausbesorger in Höhe von 2.254,54 € geltend.

Im Einkommensteuerbescheid 2009 vom 16.12.2010 wurde vom Finanzamt lediglich die Werbungskostenpauschale für Hausbesorger in Höhe von 2.254,54 € berücksichtigt. Bezüglich der Nichtberücksichtigung der anderen geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten wurde vom Finanzamt in der Begründung im Wesentlichen darauf hingewiesen, dass Kosten für Literatur, die auch für nicht in ihrer Berufssparte tätigen Personen von allgemeinem Interesse sein könnten, selbst dann keine Werbungskosten darstellen würden, wenn aus diesen Publikationen Anregungen für die berufliche Tätigkeit gewonnen würden. Die beantragten Arbeitsmittel könnten nicht berücksichtigt werden, da es den Erfahrungen des täglichen Lebens entspreche, dass Lehrer im Zusammenhang mit Bastelbedarf, Papier, etc. einen Beitrag von den Schülern einfordern würden. Lebensmittel, Schuhspanner, Schuhablagen etc. seien gemäß § 20 EStG 1988 den Kosten der privaten Lebensführung zuzuordnen.

Dagegen er hob die Pflichtige durch ihre steuerliche Vertreterin Berufung und begründete diese im Wesentlichen damit, dass es richtig sei, dass Lehrer für Hefte und zB Bastelbedarf, den die Kinder benötigen würden, einen Kostenbeitrag einfordern würden. Bei den geltend gemachten Werbungskosten handle es sich jedoch bis auf wenige, kleine Ausnahmen nicht um solche weiterverrechneten Kosten. Auf den beigelegten Rechnungen sei mit Häkchen genau markiert worden, welche Positionen als Werbungskosten geltend gemacht würden. Weiters wurde von der Bw. noch ausgeführt, wofür die geltend gemachten Arbeitsmittel in der Schule verwendet wurden. So würden die Kinderbücher zum Vorlesen verwendet und jeweils viele Jahre bei der Ausübung des Berufes Volksschullehrerin dienen. Der geltend gemachte Malkurs (samt den dazu notwendigen Materialien) stelle für eine Volksschullehrerin, die Malen, Zeichnen und auch Werken unterrichte eine notwendige und wichtige Fortbildung dar. Abschließend wurde von der Bw. der Antrag gestellt, die Werbungskosten entsprechend der nochmals eingereichten Beilage zur Einkommensteuererklärung als abzugsfähig anzuerkennen und die Einkommensteuer neu zu berechnen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11.02.2011 wurde der Einkommensteuerbescheid 2009 vom 16.12.2010 dahingehend abgeändert, dass bei der Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2009 nunmehr Werbungskosten in Höhe von 3.095,98 € bestehend aus 2.254,54 € (Werbungskostenpauschale für Hausbesorger), 678,98 € (Arbeitsmittel/Schulbedarf) und 162,46 € (Fachliteratur) Berücksichtigung fanden, wobei in der Begründung vom Finanzamt folgendes ausgeführt wurde:

„Von den Druckerpatronen wurde ein 40%iger Privatanteil abgezogen. Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind oder die grundsätzlich der privaten Lebensführung dienen (Int. Malerwochen in Hollersbach), sind nicht abzugsfähig, und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse

für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden können oder von Nutzen sind. Bei Bildungsmaßnahmen, die sowohl berufsspezifischen Bedürfnissen Rechnung tragen, als auch Bereiche der privaten Lebensführung betreffen, ist zur Berücksichtigung als Werbungskosten nicht nur eine berufliche Veranlassung, sondern die berufliche Notwendigkeit erforderlich. Da diese Voraussetzungen in Ihrem Fall nicht gegeben sind, können alle Aufwendungen, die im Zusammenhang mit obigem Kurs angefallen sind, nicht berücksichtigt werden. Da CD's gem. § 20 EStG 1988 unter das Aufteilungsverbot fallen, konnte diese nicht anerkannt werden. Ansonsten wurden die beantragten Aufwendungen antragsgemäß anerkannt."

Mit Anbringen vom 10.03.2011 stellte die steuerliche Vertreterin der Bw. einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag) und brachte in Bezug auf die Berufungsvereentscheidung vom 11.02.2011 folgendes vor:

Der in der Begründung angeführte Privatanteil für Druckerpatronen werde anerkannt. Hinsichtlich der Aufwendungen für den Malkurs samt den dazu notwendigen Materialien werde jedoch deren Anerkennung als Werbungskosten beantragt. Ähnliche Aufwendungen seien in den Vorjahren jedenfalls als abzugsfähig anerkannt worden, weshalb die Abgabenpflichtige auch von der Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen ausgehen hätte können.

Unter Verweis auf die LStR, Rz 358, führte die steuerliche Vertreterin der Bw. aus, dass Fortbildungskosten dazu dienen würden, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den Anforderungen gerecht werden zu können. Merkmal beruflicher Fortbildung sei es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dienen würden. Unter Rz 359 der LStR werde angeführt, dass ein Kurs kreativer Tanz bei einer AHS-Lehrerin dann zu Werbungskosten führe, wenn diese im Rahmen ihres Lehrplanes konkrete Kenntnisse oder Fähigkeiten über Tanz zu vermitteln habe. Im vorliegenden Fall müsse eine Volksschullehrerin, die seit Jahren Vorschulklassen betreue und zudem das Fach Werken unterrichte, immer hinsichtlich Mal-, Zeichnen- und Basteltechniken am Laufenden sein. Die Bw. unterrichte gerade diese Fächer und brauche zudem ständig neue kreative Einfälle und Vorlagen für ihre Unterrichtstätigkeit.

Abschließend wurde von der steuerlichen Vertreterin der Bw. die Absetzbarkeit der „Faschings-CD“ beantragt, da eine Abgabenpflichtige, die weder zu Hause Partys veranstalte, noch im Fasching aktiv sei, keine private Verwendung für solche CDs habe. Es liege daher nur eine berufliche Veranlassung vor.

Mit Bericht vom 26.07.2011 legte das Finanzamt Bregenz die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat unter Beifügung der Finanzamtsakten zur Entscheidung vor (Vorlagebericht). Den in den Akten enthaltenen Auszügen sowie ergänzenden Internet-Recherchen betreffend der Inhalte bzw des Programms der Veranstaltung „Internationale Malerwochen in Hollersbach“ lassen sich folgende Informationen entnehmen:

Veranstalter der „Internationalen Malerwochen in Hollersbach“ ist der Kulturverein Hollersbach. Nach den vom Veranstalter unter ihrem Internetauftritt (www.int-malerwochen.at) in der Rubrik „Buchung – Stipendien“ veröffentlichten Teilnahmebedingungen sind die Malerwochen offen für alle Interessenten, die älter als sechzehn Jahre sind. Ausnahmen können vom Kursleiter entschieden werden.

Im Rahmen der „Internationalen Malerwochen 2011“ wurden vom Veranstalter folgende vier Kurse angeboten (die im Übrigen auch im Programm für 2012 inhaltsgleich aufscheinen):

„1. Kurs:

vom 01.08. – 06.08.2011

Referentin Marika Wille-Jais; Thema – Der weibliche Akt

In dieser Malerwoche steht der weibliche Akt im Mittelpunkt des künstlerischen Interesses. Unser Ziel ist es, die Proportionen der menschlichen Gestalt zu erfassen, die Anatomie zu studieren, Verkürzungen zu berücksichtigen und darzustellen, die Beobachtungsgabe zu schulen und die eigene Handschrift zu verfeinern.

Das Modell dient sowohl als Grundlage für Skizzen als auch für die farbliche Darstellung auf Leinwand mit Acrylfarbe, Pastellkreide und vielen anderen Malmitteln. Dabei werden die vielfältigen Erscheinungsformen des Körpers durch die eigene künstlerische Ausdrucksweise wiedergegeben und betont.

2. Kurs:

vom 01.08. – 27.08.2011 (die Kurse können für 1, 2, 3 oder 4 Wochen gebucht werden)

Referent Christian Ecker; Thema – Malerei, Collage, Objekte, Wandobjekte, Installation, Landart

Für alle die einmal dreidimensional arbeiten wollen und für die, die es ohnehin schon tun. Ziel ist es in meinem neuen Klassenprogramm einmal die zweite Dimension bzw. den Bildrand zu verlassen und aus diversen Materialien wie Holzleisten, Draht, Schnüre, Stoffe, Metalle, Gefundenes, Mitgebrachtes, Wand oder Bodenobjekte, Körperformen oder Installationen zu schaffen. Es ist ein spannender Prozess in den Raum zu arbeiten, das Raumgefühl weiter zu entwickeln. Fundstücke von Witzigem bis Absurdem. Alles kann verarbeitet werden. Zusätzlich können Acrylfarben verwendet werden. Als wahre Fundgrube dient uns der Recyclinghof mit wunderbaren Gegenständen, wie Metalle, Holz, Kunststoffe usw. Es besteht auch die Möglichkeit bei den Vorort ansässigen Betrieben Geeignetes zu finden; Tischlerei, Schlosserei oder Elektrobetrieb.

3. Kurs:

vom 01.08. – 20.08.2011 (Die Kurse können für 1, 2 oder 3 Wochen gebucht werden)

Referent Wolfgang Wiesinger; Thema – Malerei (Acryl)

Ob mit wenig Erfahrung oder schon Meisterhaft in der Malerei: In der experimentierfreudigen Mischtechnik findet jeder seinen Platz. In der Mischtechnik sind die Gestaltungsmöglichkeiten nahezu unbegrenzt. Acrylmalerei in Verbindung mit anderen Maltechniken lassen duftige bis kraftvolle Bilder entstehen, wobei die Experimentierfreudigkeit nicht zu kurz kommen sollte. Wichtig ist mir freies Gestalten in eigener „bildnerischer Handschrift“, sehen und vereinfachen,

lernen bis zur Auflösung der Form. Diese Ziele sind etwas für jene, die ernsthaft dazu lernen wollen. Ich werde Mut machen.

4. Kurs:

vom 01.08. – 13.08.2011, 01.08. – 27.08.2011 und 15.08. – 27.08.2011

Referent Peter Mairinger; Thema – Malerei

Den Schwerpunkt meiner Klasse sehe ich in der Kunstausübung, also im praktischen Bereich. Man muß es TUN – Nachdenken alleine ist zuwenig. Vor der leeren Leinwand stehen – und dann diese Entscheidung. Und alle Mittel sind erlaubt: von Staub und Rost, über Leim, Erde und Collage, bis hin zum Acryl und der Ölfarbe. Ich kann den Teilnehmern kein Rezept in die Hand drücken, aber ich kann versuchen, ihnen beim Finden dessen zu helfen, was in ihnen steckt. Gefühl, Empfindung, Idee umsetzen in Strich und Farbfläche, in ein Bild. Mut zum Experimentieren und der Wille, etwas Neues zu finden. Dort weiterarbeiten, wo man zu Hause aufgehört hat. Egal, was du kannst, ob Profi oder Anfänger, gemeinsam bringen wir es weiter. Du fragst, ich antworte – nicht immer richtig vielleicht, aber manchmal so, daß es Dir hilft. Es geht um DEIN Bild – wie viele Bilder hast du im Kopf und im Bauch und bringst sie nicht auf diese besch... weiße Leinwand?"

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Berufungsfall ist nur noch strittig, ob die von der Bw. im Jahr 2009 angefallenen Kosten betreffend des im Rahmen der „Internationalen Hollersbacher Malerwochen 2009“ besuchten Malkurses (Teilnahmegebühr in Höhe von 500,00 €) samt den dazu notwendigen Materialen (in Höhe von 500,37 €) und den damit zusammenhängenden Reisekosten (Kilometergeld, Nächtigung und Taggeld in Höhe von 1.071,36 €) sowie die Anschaffungskosten für einen Tonträger („Faschings-CD“ mit dem Titel „Das rote Pferd“) in Höhe von 7,99 € als Werbungskosten gemäß § 16 Abs 1 Z 7 und 10 EStG 1988 anzuerkennen sind.

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen (§ 16 Abs 1 erster Satz EStG 1988). Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden.

Nach § 16 Abs 1 Z 7 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung). Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Z 8 anzuwenden. Diesfalls gelten die allgemeinen Regeln des § 7 EStG 1988 (Absetzung für Abnutzung - "AfA").

Gemäß § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 stellen Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit Werbungskosten dar. Aufwendungen für

Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen.

Berufsfortbildung liegt dann vor, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Die Eignung der dafür getätigten Aufwendungen an sich zur Erreichung dieses Ziels ist bereits ausreichend (VwGH 19.10.06, 2005/14/0117; Jakom/Lenneis EStG5, § 16 Rz 49; Doralt, EStG13, § 16 Tz 203/2 mwN). Fortbildungskosten sind wegen ihres Zusammenhangs mit der bereits ausgeübten Tätigkeit und den darauf beruhenden Einnahmen steuerlich abzugsfähig (vgl zB VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103). Von einem Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit ist dann auszugehen, wenn die durch die Bildungsmaßnahme erworbenen Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit verwertet werden können (VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090).

Die Vielfalt möglicher, mit einer Berufstätigkeit in Zusammenhang stehender Aufwendungen macht eine Abgrenzung zwischen Werbungskosten und Kosten privater Lebensführung erforderlich. Es soll nämlich im Interesse der Steuergerechtigkeit vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann.

§ 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 legt insofern fest, dass Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht als Werbungskosten abzugsfähig sind, selbst wenn sie sich aus der wirtschaftlichen Stellung des Steuerpflichtigen ergeben und sie zur Förderung des Berufes des Steuerpflichtigen erfolgen.

Dieses Abzugsverbot besteht auch, wenn die Aufwendungen beruflich mitveranlasst sind. Nach der Rechtsprechung sind gemischte Aufwendungen, dh Aufwendungen mit einer privaten und einer betrieblichen/beruflichen Veranlassung, nicht abzugsfähig (vgl Jakom/Baldauf EStG⁵, § 20 Rz 11 f).

Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung beruft sich der VwGH auf die typisierende Betrachtungsweise; maßgeblich ist nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung (VwGH 29.09.04, 2000/13/0156; VwGH 24.11.1999, 99/13/0202). Eine Abzugsfähigkeit scheidet demnach dann aus, wenn die fraglichen Aufwendungen nach allgemeiner Lebenserfahrung typischerweise ihre Wurzel nicht im Betrieb oder Beruf des Steuerpflichtigen haben. Die

typisierende Betrachtungsweise ist damit eine Ausprägung der Beurteilung nach der allgemeinen Lebenserfahrung (vgl UFS 04.05.2005, RV/0929-L/02; Doralt, EStG¹³, § 20 Tz 22/1).

Der Unabhängige Finanzsenat teilt die Ansicht des Finanzamts, dass der im Rahmen der „Internationalen Hollersbacher Malerwochen 2009“ besuchte Malkurs und die damit zusammenhängenden Aufwendungen (Kursmaterialien, Reise- und Nächtigungskosten) eine nicht abzugsfähige Bildungsmaßnahme (bzw nicht abzugsfähige Werbungskosten) iSd § 20 EStG 1988 darstellt (bzw darstellen), zumal nach allgemeiner Lebenserfahrung nicht auszuschließen ist, dass Aufwendungen solcher Art zu einem nicht nur unerheblichen Teil der privaten Lebensführung dienlich sind.

Wie das Finanzamt zutreffend in der Berufungsvorentscheidung ausführt, darf nach der Rechtsprechung des VwGH, in Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, die Veranlassung durch die Einkunftszielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit biete in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (zB VwGH 30.05.2001, 2000/13/0163; vgl Doralt EStG¹³, § 20 Tz 22/1 mwN).

Für die berufliche Notwendigkeit einer Bildungsmaßnahme spricht es, wenn der Kurs von einem professionellen Veranstalter durchgeführt wird, sich der Teilnehmerkreis im Wesentlichen aus Angehörigen der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen zusammensetzt und der Erwerb der Kenntnisse und Fähigkeiten auf die Verwendung im Beruf ausgelegt ist (BFH 28.08.2008, VI R 44/04; vgl Renner, SWK 2008, 1317). Als weitere Indizien für die berufliche Notwendigkeit kommen nach der Rechtsprechung des VwGH die Kostenübernahme durch den Arbeitgeber oder eine Dienstfreistellung gegen Weiterbezug des Gehalts in Betracht (vgl zB VwGH 31.03.2011, 2009/15/0198; siehe auch UFS 07.02.2007, RV/0092-F/06; UFS 24.05.2006, RV/0055-F/05).

Unter Heranziehung dieser Kriterien kann der Unabhängige Finanzsenat im Besuch des in Frage stehenden Malkurses keine berufliche Notwendigkeit erblicken, zumal die Malerwochen für die Allgemeinheit offen („...offen für alle Interessenten, die älter als sechzehn Jahre sind“) und die in den einzelnen Kursen vermittelten Inhalte allgemein gehalten sind, insbesondere nicht über die Vermittlung von Basiswissen hinausgehen, zumal nicht zu erkennen ist, dass sie auf den Erwerb von Kenntnissen und Fähigkeiten ausgelegt sind, die speziell der Anwendung in einem Beruf förderlich sind (so sind zB Erfahrungen in Maltechniken nicht zwingend notwendig für die Teilnahme).

Zudem kann angesichts der offenen Teilnahmebedingungen nicht ausgeschlossen werden, dass die im Rahmen der „Internationalen Hollersbacher Malerwochen“ angebotenen Kurse auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind, was wiederum gegen eine einwandfrei erkennbare berufsspezifische Bedingtheit der Aufwendungen spricht. Deshalb sei an dieser Stelle auch darauf hingewiesen, dass jedenfalls alle Bildungsmaßnahmen als nicht abzugsfähig angesehen werden, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind (Jakom/Lenneis EStG⁵, § 16 Rz 52).

Es kann aber vor allem aufgrund der offenen Teilnahmebedingungen („für alle Interessierten“, „ob mit wenig Erfahrung oder schon Meisterhaft“, „Egal, was du kannst, ob Profi oder Anfänger,...“) nicht ausgeschlossen werden, dass bei den Teilnehmern private Beweggründe, wie sie zB bei der Ausübung eines Hobbys bestehen, bei der Teilnahme an den Kursen überwiegten, womit die Vermutung, dass im gegenständlichen Fall eine typischerweise private Nutzung der Erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten vorliege, als durchaus opportun erscheint.

Der Nutzen der von der Bw. besuchten Fortbildungsveranstaltung für ihre Tätigkeit als Volksschullehrerin mag gegeben sein und wird auch nicht in Abrede gestellt, doch ist die (bloße) Nützlichkeit für sich allein nicht ausreichend um das von der Rechtsprechung in solchen Fällen geforderte Kriterium der beruflichen Notwendigkeit – und somit eine (nahezu) ausschließliche berufliche Veranlassung – als gegeben anzusehen (vgl VwGH 14.12.2006, 2002/14/0012).

Soweit sich die Bw. auf das im Vorlageantrag zitierte Beispiel laut LStR 2002, Rz 359 („Kreativer Tanz“ bei einer AHS-Lehrerin), berufen will, ist ihr zu entgegnen, dass es sich bei der LStR 2002 um eine gemäß § 271 BAO (§ 6 Abs 1 UFG) für die Abgabenbehörde II. Instanz nicht bindende Rechtsmeinung des Bundesministeriums für Finanzen handelt.

Erlässe des Bundesministeriums für Finanzen (wie zB die LStR 2002) stellen nach ständiger Rechtsprechung der Höchstgerichte mangels Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt keine maßgebende Rechtsquelle dar (vgl VwGH 9.03.2005, 2001/13/0062; VwGH 09.07.2008, 2004/13/0175; VwGH 27.08.2008, 2006/15/0057; VfSlg 13.578/1993). Sie begründen weder objektive Rechte noch subjektive Ansprüche des Steuerpflichtigen (vgl etwa VwGH 25.01.2006, 2006/14/0002; VwGH 28.01.2003, 2002/14/0139, ausdrücklich zu den ESt-Richtlinien; VwGH 18.03.1992, 92/14/0019).

Ein von Seiten der Bw. aus dem in der LStR 2002, Rz 359, zitierten Beispiel abgeleiteter Umkehrschluss, dass der dort angeführte Fall mit ihrem vergleichbar wäre, da sie ebenfalls im Rahmen ihrer Lehrtätigkeit (des Lehrplanes) konkrete Kenntnisse oder Fähigkeiten zu

vermitteln habe – nämlich in Malen, Zeichnen und Basteln, vermag der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen. Bei dieser Auslegung bleibt nämlich unberücksichtigt, dass auf Grund des allgemeinen Interesses an Kunstformen wie (Acryl)Malerei und Collagen und dem Umstand, dass nicht ausgeschlossen werden kann, dass die Bw. die erlernten Mal-, Zeichnen- und Basteltechniken auch für private (künstlerische) Interessen verwendet, ein Mischaufwand vorliegt, der – mangels Möglichkeit zur objektiven Trennung des beruflichen vom privaten Anteil – zur Gänze nicht als Werbungskosten anerkannt werden kann.

Ebenso wenig kann die von der Bw. erhobene Einrede der Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben durch die Abgabenbehörde I. Instanz erfolgreich eingewendet werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27. Juni 1991, 90/13/0156, zum Ausdruck gebracht hat, hindert der Grundsatz von Treu und Glauben die Behörde nicht, von einer als unrichtig erkannten Rechtsauffassung später abzugehen; vielmehr ist die Behörde sogar verpflichtet, von einer als gesetzwidrig erkannten Verwaltungsübung abzugehen (vgl auch VwGH 22.03.2010, 2007/15/0256; VwGH 24.09.2008, 2006/15/0120, mit Hinweis auf VwGH 18.12.1996, 94/15/0151).

Der Grundsatz von Treu und Glauben schützt nämlich – entgegen der Ansicht der Bw. – nicht ganz allgemein das Vertrauen der Abgabenpflichtigen auf die Rechtsbeständigkeit einer unrichtigen abgabenrechtlichen Beurteilung in der Vergangenheit. Vielmehr müssten nach der Rechtsprechung besondere Umstände vorliegen, die ein Abgehen von der bisherigen Rechtsauffassung durch die Finanzverwaltung unbillig erscheinen ließen, wie dies zB der Fall sein kann, wenn ein Abgabenpflichtiger von der Abgabenbehörde ausdrücklich zu einer bestimmten Vorgangsweise aufgefordert wurde und sich nachträglich die Unrichtigkeit dieser Vorgangsweise herausstellt. Der Grundsatz von Treu und Glauben ist vor allem bei unrichtigen Rechtsauskünften der zuständigen Abgabenbehörde zu berücksichtigen (zB VwGH 02.02.2010, 2007/15/0253; VwGH 22.03.2010, 2007/15/0256, mit Hinweis auf VwGH 24.06.2009, 2007/15/0045; VwGH 26.04.2006, 2004/14/0076; vgl auch Ritz, BAO3, § 114 Tz 11).

Selbst der Hinweis auf das in den LStR 2002, Rz 359, zitierte Beispiel vermag dem Einwand, dass eine schutzwürdige Vertrauenssituation vorgelegen hätte, nicht zum Durchbruch zu verhelfen, zumal nach der Rechtsprechung Erlässen oder Richtlinien unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben nicht eine vergleichbare Wirkung beizumessen ist wie einer verbindlichen Zusage oder Auskunft für den Einzelfall, weil der Grundsatz von Treu und Glauben ein konkretes Verhältnis zwischen dem Abgabepflichtigen und der Abgabenbehörde voraussetzt, bei dem allein sich eine Vertrauenssituation bilden kann (VwGH 22.09.1999, 97/15/0005, mit Hinweis auf BFH 21.12.1972, IV R 53/72, BStBl 1973, 298; VwGH

25.10.2006, 2005/15/0012). Das Vorliegen solcher besonderer Umstände, die zu einer schutzwürdigen Vertrauenssituation zwischen der Bw. und der Abgabenbehörde geführt hätten, konnte allerdings von der Bw. weder im Verfahren dargelegt noch vom Unabhängigen Finanzsenat unter Würdigung des Sachverhaltes festgestellt werden.

In Bezug auf die verfahrensgegenständlichen Aufwendungen der Bw. betreffend des Tonträgers („Faschings-CD“) teilt der Unabhängige Finanzsenat gleichfalls die Ansicht des Finanzamts, dass die geltend gemachten Anschaffungskosten nicht abzugsfähige Werbungskosten iSd § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 darstellen.

Tonträger wie CDs, Schallplatten, Kassetten etc., auch wenn sie eine Inspiration für das Berufsleben erbringen, sind dann nach § 20 Abs 1 Z 2 lit a leg. cit. zur Gänze nicht abzugsfähig, wenn sie ihrem Inhalt nach einen nicht abgegrenzten Teil der Allgemeinheit ansprechen (vgl Doralt, EStG¹³, § 20 Tz 163 mwN). Auch der nachweisbare konkrete Einsatz eines Tonträgers zu beruflichen Zwecken nimmt diesem Tonträger noch nicht die Eignung, seinem Eigentümer nach dessen Wahl in beliebiger Weise für den privaten Gebrauch zur Verfügung zu stehen (VwGH 27.03.2002, 2002/13/0035; ebenso UFS 10.05.2006, RV/0643-G/05, zu einem Musiker). Eine Aufteilung der Anschaffungskosten der Tonträger auf den beruflichen und den privaten Bereich nach objektiven Kriterien ist deshalb nicht möglich (VwGH 25.11.2009, 2007/15/0260 mwN).

Da Tonträger eine Teilnahme am Kulturleben vermitteln und daher in nicht bloß völlig untergeordnetem Ausmaß jedenfalls auch die private Lebensführung betreffen, vermag selbst das Vorbringen der Bw., dass sie keinerlei private Verwendung für die „Faschings-CD“ habe, nichts an der Nicht-Abzugsfähigkeit der CD zu ändern, zumal nach der oben zitierten Rechtsprechung die bloße abstrakte Eignung der CD, der Bw. (als Eigentümerin) nach ihrer Wahl in beliebiger Weise für den privaten Gebrauch zur Verfügung zu stehen, ausreichend ist um den Anschaffungskosten der CD die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten zu versagen. Dem Fehlen einer konkreten tatsächlichen privaten Verwendung kann daher grundsätzlich für die Beurteilung der Frage der Abzugsfähigkeit von Anschaffungskosten eines Tonträgers als Werbungskosten keine Maßgeblichkeit zukommen.

Der Unabhängige Finanzsenat vermag anhand des gegebenen Sachverhalts keinen hinreichenden Grund erkennen, der ein Abgehen von den oben dargelegten Prinzipien – zB wegen des Vorliegens einer berücksichtigungswürdigen Ausnahme – rechtfertigen würde, zumal das Lied „Das rote Pferd“ als ein ursprünglich altes Kinderlied mit spielerischen Inhalten Eingang in die jüngere Populär-Musik fand und somit jedenfalls einen nicht abgegrenzten Teil der Allgemeinheit anspricht.

Wie an Hand der aufgezeigten Grundsätze und der zitierten Rechtsprechung verdeutlicht werden konnte, unterliegen sowohl die geltend gemachten Fortbildungskosten samt der damit zusammenhängenden Aufwendungen (Kursmaterialien, Reise- und Nächtigungskosten) als auch die Anschaffungskosten der CD dem Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988. Die Aufwendungen der Bw. im Zusammenhang mit dem Besuch eines Malkurses im Rahmen der „Internationalen Hollersbacher Malerwochen 2009“ sowie die Anschaffungskosten der „Faschings-CD“ wurden daher vom Finanzamt Bregenz bei der Festsetzung der Einkommensteuer für das Jahr 2009 zu Recht als nicht abzugsfähige Werbungskosten behandelt.

Hinsichtlich der im Verfahren vor der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht mehr strittigen Punkte wird auf die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung vom 11.02.2011 verwiesen, die hiemit ausdrücklich zu einem Teil dieser Begründung erhoben wird.

Feldkirch, am 25. März 2013