



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 15. November 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 13. Oktober 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003, 2004 und 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Abgaben werden gem. § 200 Abs. 1 BAO **vorläufig** festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen (in €):

	2003	2004	2005
Einkünfte aus selbständiger Arbeit	- 1.853,83	- 1.166,22	- 779,87
Werbungskosten	631,33	153,55	92,11
Gesamtbetrag der Einkünfte	12.981,68	14.759,29	16.541,24
Einkommen	12.905,60	14.682,13	16.464,08
Einkommensteuer	1.439,30	1.927,49	2.268,96
Anrechenbare Lohnsteuer	2.219,60	2.356,66	2.574,44

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin erzielt als Hauptschullehrerin Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit und machte im berufungsgegenständlichen Zeitraum Aufwendungen für Mal-Zeichensachen, Schreibwaren, Büromaterial, Bücher, Lehrmaterialien, Videos, Studiengebühren und Ähnliches als Werbungskosten geltend.

In einem **Ersuchen um Ergänzung** seitens des zuständigen Finanzamtes vom 18. September 2006 wurde die Berufungswerberin aufgefordert, die beantragten Aufwendungen belegmäßig nachzuweisen.

Mit **Eingabe vom 25. September 2006** wurde diesem Ersuchen entsprochen.

In einer Auflistung wurden folgende Aufwendungen dargestellt:

<b>2003</b>		
Mal-Zeichensachen, Schreibwaren, Büromaterial		
		Erklärung
Gerstäcker	11.06.2003	157,56
Gerstäcker	14.07.2003	195,46
Obermüller	13.10.2003	114,77
Obermüller	11.06.2003	56,78
Obermüller	28.05.2003	147,21
Obermüller	26.09.2003	12,92
Obermüller	31.10.2003	51,01
Obermüller	07.07.2003	93,60
Obermüller	07.01.2003	46,04
Obermüller	15.01.2003	21,59

Obermüller	09.05.2003	21,59
Obermüller	06.05.2003	44,81
Obermüller	10.04.2003	40,48
Obermüller	04.03.2003	138,79
Pagro	04.01.2003	20,83
Pagro	18.11.2003	82,98
Pagro	24.03.2003	22,52
Pagro	14.10.2003	33,98
Pagro	03.10.2003	15,53
Pagro	15.11.2003	49,65
Pagro	12.05.2003	8,20
Boesner	28.11.2003	234,15
Boesner	28.11.2003	47,70
Amadeus	02.09.2003	31,00
Amadeus	28.05.2003	53,30
Amadeus	04.03.2003	101,20
Amadeus	30.12.2003	15,00
Amadeus	08.07.2003	85,50
Haider	05.05.2003	7,20
SUMME		1.951,35
Bücher, Lehrmaterialien, Videos für den Unterricht		
		Erklärung
Amadeus	02.09.2003	46,00

Amadeus	01.09.2003	97,90
Welz	02.08.2003	86,00
ORF	12.10.2003	90,04
Buchvers.	09.09.2003	105,10
Stern	30.12.2003	4,39
Haker	27.10.2003	15,40
Fabri	26.10.2003	12,10
Brändel	26.10.2003	9,00
Elbe	08.03.2003	30,91
Amazon	27.09.2003	112,46
Rump	01.04.2003	35,00
ABC	25.10.2003	29,35
Wurzinger	23.12.2003	58,60
Wurzinger	25.10.2003	13,30
Stern	31.03.2003	35,00
SUMME		780,55
Studiengebühr WS03		378,00
Studiengebühr SS03		378,00
<b>2004</b>		
Unterrichts-, Schreibmaterialien, Mal-Zeichenbedarf, Büroartikel		
		Erklärung
Libro	27.08.2004	8,99
boesner	08.11.2004	37,65

boesner	11.11.2004	2,40
Gerstäcker	13.10.2004	180,51
Gerstäcker	04.05.2004	13,19
Gerstäcker	28.04.2004	14,83
Saturn	09.07.2004	12,99
Amadeus	08.07.2004	43,50
Pagro	20.10.2004	7,38
Pagro	17.04.2004	2,46
Haider	27.09.2004	3,96
Haider	06.10.2004	12,76
SUMME		340,62
Fachliteratur, Videos, etc. für den Unterricht		
		Erklärung
Buchhandlung	05.03.2004	64,80
Moser	05.03.2004	6,00
Moser	06.03.2004	14,10
Moser	06.03.2004	61,70
Amadeus	24.12.2004	30,80
Amadeus	15.07.2004	68,80
Amadeus	23.04.2004	51,40
Amadeus	30.07.2004	61,30
Amadeus	30.07.2004	76,90
Amadeus	09.01.2007	51,40

Amadeus	23.12.2004	20,15
Amadeus	16.12.2004	82,50
Amadeus	23.12.2004	16,40
Wolfsgruber	06.08.2004	111,70
Konsument	09.08.2004	10,04
Museumshop	03.10.2004	122,07
Lentos	18.02.2004	14,00
Steinmaßl	20.12.2004	31,83
Hentrich	22.01.2004	13,60
Kunstkiosk	05.01.2004	30,00
Eschenbacher	04.01.2004	5,00
Frölich	07.01.2004	16,70
Postel	04.01.2004	14,00
Marx	20.01.2004	58,00
Freiburg	08.12.2004	71,00
domo	13.11.2004	20,00
Gallus	17.11.2004	18,00
Frölich	02.05.2004	97,80
Herold	06.01.2004	30,00
boesner	08.11.2004	45,00
Office Trade	15.01.2004	803,91
SUMME		2.118,90
Garantschuh	17.04.2004	76,40

Sport	11.10.2004	239,99
Sport	01.06.2004	79,99
Studiengebühr SS2004		378,22
<b>2005</b>		
Schreibmaterial, Mal-Zeichensachen, Büro, Druckerpresse		
		Erklärung
Boesner	23.09.2005	6.622,80
Boesner	15.09.2005	299,03
Gerstäcker	23.09.2005	222,94
Pagro	10.01.2005	3,43
Pagro	02.03.2005	7,58
Pagro	22.09.2005	8,52
Pagro	02.11.2005	8,48
Haider	01.07.2005	5,00
Haider	30.06.2005	2,64
Haider	26.09.2005	3,96
SUMME		7.184,38
Fachliteratur, Fachvideos, CD, ...		
		Erklärung
Alex	20.06.2005	41,40
Alex	30.05.2005	34,50
Museum	09.07.2005	19,90

Museum	04.03.2005	29,80
Thalia	11.11.2005	35,00
Libro	05.09.2005	46,33
Wolfsgruber	21.02.2005	17,50
Atrium	27.09.2005	8,30
SUMME		232,73
Schuhe, Sport, -bekleidung		
		Erklärung
Humanic	24.09.2005	120,00
Eiler	24.09.2005	99,00
Eiler	20.05.2005	89,80
Pötscher	19.03.2005	83,97
Pötscher	08.11.2005	74,95
Hettegger	05.11.2005	421,99
Hettegger	19.11.2005	229,00
SUMME		1.118,71

Mit Datum 13. Oktober 2006 wurde die **Einkommensteuer** der Jahre 2003, 2004 und 2005 abweichend von den erklärten Daten festgesetzt.

Hinsichtlich der Abweichungen wurde begründend dargestellt, dass Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind, nicht abzugsfähig seien und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden können oder von Nutzen seien.

Die Ausgaben für das Studium „Malerei und Graphik“ an der Kunstuni Linz würden daher nicht als Werbungskosten anerkannt werden können.

Von den geltend gemachten Aufwendungen hätten daher nur jene berücksichtigt werden können, die für die Tätigkeit als Lehrerin notwendig seien.

Aufgrund der vorgelegten Belege seien daher die Ausgaben für Deutsch- und Englischbücher

---

sowie für diverse Schreibwaren und Büromaterial anerkannt worden.

Allgemeinbildende Bücher, Bildbände, Kunstbände, etc. seien gemäß § 20 EStG 1988 steuerlich nicht abzugsfähig.

Mit Eingabe vom 13. November 2006 reichte die Berufungswerberin **Berufung** gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003, 2004 und 2005 vom 13. Oktober 2006 ein. Begründend führte die Berufungswerberin aus, dass sie neben ihrer beruflichen Tätigkeit eine weitere Ausbildung gemacht hätte, die sie befähigen würde, in Zukunft auch in den Bereichen der Bildnerischen Erziehung unterrichten zu können.

Die Aussichten als Lehrkraft für Deutsch und Englisch seien aufgrund der sinkenden Schülerzahlen nicht so gut, dass sie sich auf eine dauernde Beschäftigung verlassen könne. Die Berufungswerberin hätte daher die Ausbildung zum Kunsterzieher abgelegt, da sie auch bisher schon immer wieder in diesem Bereich beschäftigt gewesen sei, aber keine abgeschlossene Ausbildung gehabt hätte.

Diese Ausbildung hätte es ihr nun ermöglicht, ihren Arbeitsplatz zu sichern, da sie in mehreren Bereichen eine abgeschlossene Ausbildung hätte. Diese beantragten Werbungskosten (auch die Studiengebühren) seien daher ausschließlich dem beruflichen Fortkommen dienlich und würden keine privaten Investitionen darstellen. Sie seien zum einen Grundlage ihrer Ausbildung, zum anderen auch für ihre unterrichtende Tätigkeit erforderlich gewesen.

Auch die beantragte Literatur sei ausschließlich mit ihrer beruflichen Tätigkeit im Zusammenhang. Sie müsse Literatur, die sie mit den Schülern bearbeite, auch vorher lesen und vorbereiten und daher seien auch diese Ausgaben Werbungskosten.

Weiters seien die Sportartikel und Sportbekleidung nicht anerkannt worden. Diese hätte sie deshalb angeschafft, da sie die Schüler bei diversen Schikursen und Schitagen bzw. diversen Sportveranstaltungen im Auftrag der Schule zu begleiten hätte. Da die Berufungswerberin diese Artikel außerhalb ihrer schulischen Tätigkeit nicht benötige, seien sie für die schulischen Aktivitäten angeschafft worden und daher auch Werbungskosten.

Es würden daher für das Jahr 2003 weitere Werbungskosten in Höhe von 2.901,87 €, für das Jahr 2004 3.080,58 € und für das Jahr 2005 2.378,02 € beantragt.

In einem **Ersuchen um Ergänzung** vom 4. Jänner 2007 ersuchte das zuständige Finanzamt um Klarstellung einiger Punkte:

„1. Studium an der Kunst UNI-Linz:

*Wie aus der Aktenlage hervorgeht, sind sie Hauptschullehrerin für Deutsch und Englisch im Beamtenverhältnis und haben somit einen gesicherten Arbeitsplatz. Welche Fächer unterrichten sie außerdem in den berufungsgegenständlichen Jahren? Da ja bekannt ist, dass Hauptschullehrer regelmäßig auch Fächer unterrichten, die sie an der PÄDAK nicht studiert*

---

haben.

*Ein Kunststudium ist üblicherweise nicht Voraussetzung um an der Hauptschule „Bildnerische Erziehung“ zu unterrichten bzw. warum sehen sie es als Voraussetzung um ihren Arbeitsplatz zu sichern?*

*Aus- und Fortbildungskosten sind gem. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nur dann abzugsfähig, wenn diese Kosten im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten bzw. verwandten Tätigkeit erwachsen (z.B. Berufskraftfahrer erwirbt eine zusätzliche Lenkerberechtigung).*

*Ihr Studium für Malerei und Graphik steht nach ha. Ansicht nicht im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit als Hauptschullehrerin oder beabsichtigen sie in Zukunft als selbständige Malerin und Grafikerin tätig zu werden?*

*Sie werden gebeten dazu schriftlich Stellung zu nehmen.*

**2. Literatur:**

*Gem. § 20 Abs. 2 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 mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes dienen. Es sind also gemischt veranlasste Aufwendungen (teils beruflich - teils privat) nicht abzugsfähig.*

*Es ist Sache des Steuerpflichtigen bei jedem Werk die ausschließliche berufliche Veranlassung nachzuweisen. Bei Schulbüchern und als Unterrichtsmaterial konzipierten Werken wird dies aus dem Titel und Inhalt ableitbar sein und nur diese wären als Werbungskosten zu berücksichtigen.*

*Sie werden ersucht, die Belege der einzelnen Jahre nach diesen Grundsätzen durchzuschauen, die berufliche Veranlassung nachzuweisen und diese Belege (in Kopie) einzureichen, damit diese als Werbungskosten anerkannt werden können.*

**3. Sportbekleidung:**

*Diese Aufwendungen können auch bei Sportlehrern, die diese Kleidung ausschließlich im Turnunterricht verwenden, aufgrund der ständigen Rechtsprechung des VwGH, nicht als Werbungskosten anerkannt werden (siehe VwGH vom 23.4.2002, 98/14/0219). "*

Mit **Eingabe vom 10. Februar 2007** wurde diesem Ersuchen wie folgt geantwortet:

*„1. Frage:*

*Ich habe neben meiner beruflichen Tätigkeit eine weitere Ausbildung gemacht, die mich befähigt in Zukunft auch den Bereich der Bildnerischen Erziehung an Höheren Schulen unterrichten zu können.*

*Die Aussichten als Lehrkraft für Deutsch und Englisch sind aufgrund der sinkenden Schülerzahlen nicht so gut, dass ich mich auf eine dauernde Beschäftigung verlassen könnte.*

---

*Ich habe daher die Ausbildung Malerei und Graphik abgelegt, da ich auch schon immer wieder in diesem Bereich beschäftigt war, aber keine abgeschlossene Ausbildung hatte. Mit dieser Ausbildung bin ich auch befähigt, Stunden in mittleren und höheren Schulen unterrichten zu können, was meiner Profession besser entspricht und was ich in Zukunft auch anstreben möchte.*

*Diese Ausbildung ermöglicht mir, dass mein Arbeitsplatz gesichert ist, da ich in mehreren Bereichen eine abgeschlossene Ausbildung habe. Diese beantragten Werbungskosten (auch die Studiengebühren) sind daher ausschließlich meinem beruflichen Fortkommen dienlich und stellen keine privaten Investitionen dar. Sie waren zum einen Grundlage meiner Ausbildung zum anderen auch für meine unterrichtende Tätigkeit erforderlich.*

*Weiters, wie sie richtig anführen, kann ich auch als Malerin und Graphikerin tätig werden. Somit kann ich im Fall einer Minderbeschäftigung bzw. einer eventuellen Nichtbeschäftigung trotzdem meinen Lebensunterhalt bestreiten und mein Einkommen sichern.*

## *2. Frage:*

*Auch die beantragte Literatur ist ausschließlich mit meiner beruflichen Tätigkeit im Zusammenhang. Ich muss Literatur, die ich mit den Schülern bearbeite auch vorher lesen und vorbereiten und daher sind auch diese Ausgaben Werbungskosten. Die Literatur ist gerade in Bildnerischer Erziehung sehr wichtig, da man Bilder oder graphische Darstellungen sehr schwer beschreiben kann. Für Schüler werden diese Dinge besser verständlich, wenn man ihnen dazu entsprechende Bilder liefern kann. Ein Unterrichten ohne adäquate Literatur könnte ich mir in diesem Fach nicht vorstellen. Einige der Bücher sind nicht ausschließlich für den Unterricht vorgesehen, sondern waren auch Grundlage für meine Ausbildung vor allem auch im Rahmen meiner Diplomarbeit und Diplomprüfung.“*

Mit Datum 26. Februar 2007 wurde gegenständliche Berufung dem **Unabhängigen Finanzsenat** zur Entscheidung vorgelegt.

Seitens des nunmehr zuständigen Referenten des unabhängigen Finanzsenates wurde die Berufungswerberin nochmals ersucht, genauere Angaben hinsichtlich der beantragten Aufwendungen nachzureichen (**Vorhalt vom 13. Mai 2008**):

*“1.) Kopien der Deckblätter oder der Inhaltsverzeichnisse der Bücher (wichtig um den Inhalt der Bücher zumindest ansatzweise erfassen zu können); aus den Rechnungen ist tw. der Titel nicht erkennbar.*

*2.) Rechnungen der Bekleidungsstücke (samt Bezeichnung was gekauft wurde).*

*3.) Bei den restlichen Rechnungen bitte genau ersichtlich machen, was gekauft wurde (auf den sich im Akt befindlichen Kopien sind tw. nur Abkürzungen vorhanden).*

*4.) 2004: Rechnung Office Trade*

*Für welche beruflichen Zwecke wird dieses Videoprogramm benötigt bzw. wurde es bereits*

---

verwendet?

5.) 2005: Profi-Druckpresse

genaue Beschreibung der Anwendungsbereiche; wo ist diese Druckpresse aufgestellt?

Beschreibung der Einsatzmöglichkeiten dieser Anschaffung (auch genaue Beschreibung der Anschaffung vom 15.9.2005 (Rechnungsdatum).“

Im **Antwortschreiben** gab die Berufungswerberin bekannt, dass sie Lehrkraft für Bildnerische Erziehung und Englisch sei. Die Bücher in den Jahren 2003 bis 2005 seien zum Teil für das Studium (sei im Jahr 2004 abgeschlossen worden) und zum Teil für die Tätigkeit als Lehrerin angeschafft worden. Welche Fachbücher für die Diplomarbeit verwendet worden seien, sei aus der beiliegenden Literaturliste ersichtlich.

Die Druckpresse sei im Rahmen des Kunststudiums angeschafft worden. Nach Abschluss des Studiums werde die Druckerpresse für die künstlerische Tätigkeit verwendet. Im Jahr 2007 hätte die Berufungswerberin erstmalig Einnahmen aus der künstlerischen Tätigkeit erzielt.

Weiters gab die Berufungswerberin bekannt, dass sie durch den Abschluss des Studiums berechtigt sei, auch an mittleren und höheren Schulen Kunsterziehung zu unterrichten. Somit würde dieses Studium der Arbeitsplatzsicherung dienen und die beantragten Werbungskosten, auch die Studiengebühren, seien ausschließlich dem beruflichen Fortkommen dienlich.

Bei den angeführten Büchern würde es sich ausschließlich um Fachliteratur handeln. Ein Teil der Bücher sei für den Kunstunterricht benötigt worden (die Berufungswerberin unterrichte Kunsterziehung an der Hauptschule) bzw. als Weiterbildung im Fach Bildnerische Erziehung. Ein weiterer Teil der Bücher werde für den Englischunterricht benötigt.

Ein weiterer Teil sei für das Kunststudium / Diplomarbeit an der Kunsthochschule benötigt worden (Literaturliste liegt bei).

Rechnung Office Trade (Videoschnittprogramm):

Dieses Programm sei für die Berufungswerberin für die Durchführung der Diplomarbeit dringend notwendig gewesen, da die Diplomarbeit aus einer Videoinstallation mit 5 selbst produzierten Videos bestanden hätte. Um diese Videos entsprechend den künstlerischen Absichten schneiden zu können, hätte sie dieses Videoschnittprogramm dringend benötigt.

Profi Druckpresse:

Die Profidruckpresse hätte dem Herstellen von druckgrafischen Abzügen gedient. Seit Abschluss des Kunststudiums würde die Berufungswerberin nur mehr Teilzeit unterrichten und künstlerisch arbeiten.

Da sie 2004-2006 vorzugsweise Druckgrafiken gemacht, jedoch keine Möglichkeit bestanden hätte, die Druckplatten abzudrucken, hätte sie sich die Druckpresse gekauft. Derzeit sei sie im privaten Bereich aufgestellt.

Mit **E-Mail vom 5. Juni 2008** wurden der Vertreterin des Finanzamtes oben genannte Informationen zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

In einer **Stellungnahme vom 16. Juni 2008** gab die Vertreterin des Finanzamtes bekannt, dass die Kosten die eindeutig als Fortbildungskosten (Ausbildung zur Lehrerin für Bildnerische Erziehung) zuzuordnen seien, als Werbungskosten abzugsfähig seien.

Bei den Aufwendungen für Fachliteratur seien Werke, die für Allgemeinheit bzw. für einen bestimmten Teil mit entsprechender Bildung von Interesse seien, gem. § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Die Berufungswerberin hätte lt. Vorhaltsbeantwortung im November 2004 das Kunststudium abgeschlossen. Im Jahr 2005 hätte sie eine Profi-Druckpresse angeschafft; diese sie schwerlich als Werbungskosten bei den Einkünften als Lehrerin anzuerkennen.

Entsprechend den Eingaben übermittelte der Referent des Unabhängigen Finanzsenates den Streitparteien einen **Lösungsvorschlag** hinsichtlich der Anerkennung bzw. Nichtanerkennung und Aufteilung der beantragten Aufwendungen.

Mit **E-Mail vom 30. Juni 2008** gab die Vertreterin des Finanzamtes bekannt, dass sie grundsätzlich mit den Vorschlägen einverstanden sei.

Mit **E-Mail vom 9. Juli 2008** gab auch die Berufungswerberin bekannt, dass sie mit diesen Berechnungen einverstanden sei. Die geforderte Prognoserechnung werde nachgereicht werden.

Mit **Eingabe vom 19. August 2008** wurden nach Urgenz seitens des Referenten die geforderten Unterlagen nachgereicht.

Die Steuererklärung für die Jahre 2006 und 2007 sei bereits fertig gestellt. Bei der Steuererklärung für 2006 würde sich eine Jahresverlust aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von 2.109,66 € ergeben und bei der Einkommensteuererklärung für 2007 ein Verlust von 2.916,20 €.

Im Jahr 2008 seien bereits Bilder in Höhe von 3.800,00 € verkauft worden. In den nächsten Jahren seien Einnahmen in derselben Höhe zu erwarten.

Durch diese Schätzungen würden ab dem Jahr 2008 jeweils Gewinne erzielt werden:

2008: 1.978,58 €

2009: 1.817,72 €

2010 - 2012: jeweils 1.817,72 €

Mit **E-Mail vom 19. August 2008** wurden auch diese Angaben der Vertreterin des Finanzamtes zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

In einem **Telefonat vom 4. September 2008** gab die Vertreterin des Finanzamtes bekannt, dass sie diese Angaben zur Kenntnis genommen hätte, eine weitere Stellungnahme erachte sie als nicht für notwendig.

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

**Allgemeine Ausführungen:**

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

Zur Erläuterung der letztgenannten Gesetzesbestimmung und um den Hintergrund aufzuzeigen, vor dem die Abgrenzung zwischen abzugsfähigen und nichtabzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung erfolgt, sei die Kommentarmeinung (Werner-Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, § 20 Tz 278; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, § 20 Tz 10) angeführt:

"Die wesentliche Aussage dieser Gesetzesbestimmung besteht darin, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und einer betrieblichen Veranlassung, 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. Die wäre ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht und derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen. Demnach stellen Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, grundsätzlich keine Werbungskosten (Aufteilungsverbot) dar. Dies gilt insbesondere für Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern, die typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen."

*Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988) die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.*

**§ 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 besagt, dass Werbungskosten auch Ausgaben für Arbeitsmittel (z.B. Werkzeug und Berufskleidung) sind. Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Z 8 anzuwenden.**

---

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

In der Berufung ist eine Aufteilung dahingehend vorzunehmen, ob es sich um Werbungskosten, Betriebsausgaben oder um nichtabzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung handelt.

### **1.) (Sport-)Bekleidung:**

Aufwendungen für die Anschaffung bürgerlicher Kleidung sind nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (z.B. VwGH 23.4.2002, 98/14/0219) gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig, auch wenn die Kleidung tatsächlich nur in der Arbeitszeit getragen wird.

Steuerliche Berücksichtigung können nur Aufwendungen für typische Berufskleidung finden (z.B. VwGH 30.10.2001, 2000/14/0173).

Auch wenn ein Sportlehrer Kleidungsstücke wie Trainingsanzug, Sportschuhe und dgl. für den Turnunterricht benötigt und die gekaufte Kleidung ausschließlich im Turnunterricht trägt, können aufgrund der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Ausgaben für diese Kleidung nicht als Werbungskosten zum Abzug gebracht werden, da es sich nicht um typische Berufskleidung im Sinne der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes handelt. So hat der Verwaltungsgerichtshof z.B. in seiner Entscheidung VwGH 23.4.2002, 98/14/0219 ausgeführt, dass zur typischen Berufskleidung nur solche Kleidungsstücke zu rechnen sind, die berufstypisch entweder die Funktion einer Schutzkleidung oder einer Art Uniform erfüllen und deshalb bei einer Verwendung im Rahmen der Lebensführung entsprechende Assoziationen zu den Angehörigen einer bestimmten Berufsgruppe auslösen würden. Auch zum Beispiel von einem Sportlehrer beruflich verwendete Trainingsanzüge, Tennisbekleidung, Turnhose und Sportschuhe lassen sich ihrer objektiven Beschaffenheit nach nicht von solcher Bekleidung unterscheiden, wie sie üblicherweise im Rahmen der privaten Lebensführung Verwendung findet und sind daher auch nicht als Werbungskosten absetzbar.

Die von der Berufungswerberin beantragten Ausgaben für derartige Bekleidungsgegenstände waren demnach **nicht** zu berücksichtigen.

### **2.) Mal-Zeichensachen, Büromaterial, Lehrmaterial etc.:**

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens durch den Unabhängigen Finanzsenat wurde festgestellt, dass die Berufungswerberin die getätigten Aufwendungen einerseits für ihre nicht selbständige Tätigkeit (als Lehrerin) benötigte, andererseits für eine selbständige Tätigkeit als Künstlerin.

Im Sinne dieser Unterscheidung sind die Aufwendungen einerseits in Werbungskosten

(Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit) andererseits in Betriebsausgaben (Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit) aufzuteilen.

Die Aufteilung und der Berücksichtigung der Ausgaben sind den folgenden Tabellen zu entnehmen (wurden von den Streitparteien bereits zustimmend zur Kenntnis genommen):

### 2003

#### Mal-Zeichensachen, Schreibwaren, Büromaterial

		BE	BA	WK
Gerstäcker	11.06.2003	157,56		
Gerstäcker	14.07.2003	195,46		
Obermüller	13.10.2003	114,77		
Obermüller	11.06.2003	56,78		
Obermüller	28.05.2003	147,21		
Obermüller	26.09.2003	12,92		
Obermüller	31.10.2003	51,01		
Obermüller	07.07.2003	93,60		
Obermüller	07.01.2003	46,04		
Obermüller	15.01.2003	21,59		
Obermüller	09.05.2003	21,59		
Obermüller	06.05.2003	44,81		
Obermüller	10.04.2003	40,48		
Obermüller	04.03.2003	138,79		
Pagro	04.01.2003	20,83		20,83
Pagro	18.11.2003	82,98		82,98
Pagro	24.03.2003	22,52		22,52
Pagro	14.10.2003	33,98		33,98
Pagro	03.10.2003	15,53		15,53
Pagro	15.11.2003	49,65		49,65
Pagro	12.05.2003	8,20		8,20
Boesner	28.11.2003	0,00		
Boesner	28.11.2003	0,00		
Amadeus	02.09.2003	0,00		
Amadeus	28.05.2003	0,00		
Amadeus	04.03.2003	0,00		
Amadeus	30.12.2003	0,00		
Amadeus	08.07.2003	0,00		
Haider	05.05.2003	0,00		
SUMME		1.376,30	856,96	233,69

#### Bücher, Lehrmaterialien, Videos für den Unterricht

		BE	BA	WK
Amadeus	02.09.2003	46,00		46,00
			Fachliteratur	
Amadeus	01.09.2003	97,90	Englisch	97,90
Welz	02.08.2003	0,00		0,00
ORF	12.10.2003	90,04		90,04
Buchvers.	09.09.2003	105,10		105,10
Stern	30.12.2003	0,00		\$20

Haker	27.10.2003	15,40	15,40	
Fabri	26.10.2003	12,10	12,10	
Brändel	26.10.2003	0,00	0,00	§20
Elbe	08.03.2003	30,91	30,91	
Amazon	27.09.2003	112,46	112,46	
Rump	01.04.2003	35,00	35,00	
ABC	25.10.2003	0,00	0,00	§20
		Fachliteratur		
Wurzinger	23.12.2003	58,60	Englisch	58,60
Wurzinger	25.10.2003	0,00	Bachm.	
Stern	31.03.2003	35,00		35,00
<b>SUMME</b>		<b>638,51</b>	<b>240,87</b>	<b>397,64</b>
Studiengebühr WS03		378,00		378,00
Studiengebühr SS03		378,00		378,00

	<b>BA</b>	<b>WK</b>
<b>Betriebsausgaben/Werbungskosten</b>		
<b>gesamt:</b>	<b>1.853,83</b>	<b>631,33</b>

**2004**

Unterrichts-, Schreibmaterialien, Mal-Zeichenbedarf, Büroartikel

		BE	BA	WK
Libro	27.08.2004	8,99		8,99
boesner	08.11.2004	0,00		
boesner	11.11.2004	0,00		
Gerstäcker	13.10.2004	0,00		
Gerstäcker	04.05.2004	0,00		
Gerstäcker	28.04.2004	0,00		
Saturn	09.07.2004	0,00		
Amadeus	08.07.2004	0,00		
Pagro	20.10.2004	7,38		7,38
Pagro	17.04.2004	2,46		2,46
Haider	27.09.2004	3,96		3,96
Haider	06.10.2004	12,76		12,76
<b>SUMME</b>		<b>35,55</b>	<b>228,80</b>	<b>35,55</b>

Fachliteratur, Videos, etc. für den Unterricht

		BE	BA	WK
Buchhandlung	05.03.2004	64,80	Fachliteratur Englisch	64,80
Moser	05.03.2004	6,00	Diagonale	6,00
Moser	06.03.2004	0,00	Exypyery	
Moser	06.03.2004	30,85	Videoschnittbuch; 50%	30,85
Amadeus	24.12.2004	30,80		30,80
Amadeus	15.07.2004	0,00		
Amadeus	23.04.2004	0,00		
Amadeus	30.07.2004	0,00		
Amadeus	30.07.2004	0,00		
Amadeus	09.01.2007	25,70	Videoschnittbuch; 50%	25,70
Amadeus	23.12.2004	0,00		
Amadeus	16.12.2004	0,00		

Amadeus	23.12.2004	16,40	Baedeker		16,40
Wolfsgruber	06.08.2004	0,00			
Konsument	09.08.2004	0,00			
Museumshop	03.10.2004	122,07	7 Bücher, Kunst,-gesch		122,07
Lentos	18.02.2004	0,00	Eintritt Lentos		
Steinmaßl	20.12.2004	0,00			
Hentrich	22.01.2004	13,60			
Kunstkiosk	05.01.2004	30,00		374,10	
Eschenbacher	04.01.2004	5,00		75% als	
Frölich	07.01.2004	16,70		BA	
Postel	04.01.2004	14,00		280,58	
Marx	20.01.2004	58,00			280,58
Freiburg	08.12.2004	71,00			
domo	13.11.2004	20,00			
Gallus	17.11.2004	18,00			
Frölich	02.05.2004	97,80			
Herold	06.01.2004	30,00			
boesner	08.11.2004	0,00		0,00	
Office Trade	15.01.2004	200,00	AfA 4J ND; 50%		100,00
		870,72			559,20 118,00
Garantschuh	17.04.2004	0,00			
Sport	11.10.2004	0,00			
Sport	01.06.2004	0,00			
Studiengebühr SS2004		378,22			378,22

Videoschnitt: 50% als Betriebsausgaben  
private Nutzung nicht ausgeschlossen

<b>Betriebsausgaben/Werbungskosten gesamt (2004):</b>				<b>BA</b>	<b>WK</b>
<b>2005</b>				<b>1.166,22</b>	<b>153,55</b>

Schreibmaterial, Mal-Zeichensachen, Büro, Druckerpresse

		BE		BA	WK
Boesner	23.09.2005	331,14	Afa 10J ND (1/2) Kunstb. und	331,14	
Boesner	15.09.2005	299,03	Druckzub.	299,03	
Gerstäcker	23.09.2005	0,00			
Pagro	10.01.2005	3,43			3,43
Pagro	02.03.2005	7,58			7,58
Pagro	22.09.2005	8,52			8,52
Pagro	02.11.2005	8,48			8,48
Haider	01.07.2005	5,00			5,00
Haider	30.06.2005	2,64			2,64
Haider	26.09.2005	3,96			3,96
SUMME		669,78		630,17	39,61

Fachliteratur, Fachvideos, CD, ...

		BE	BA	WK
Alex	20.06.2005	0,00 ???		
Alex	30.05.2005	0,00 Fachliteratur ??		
Museum	09.07.2005	19,90 Picasso, Kunstbuch	19,90	
Museum	04.03.2005	29,80 Kunstbuch. -biografie	29,80	
Thalia	11.11.2005	35,00 Künstlerbiografie		35,00
Libro	05.09.2005	0,00 Koch, Italien §20		
Wolfsgruber	21.02.2005	0,00 ??		17,5
Atrium	27.09.2005	0,00 ???		
SUMME		84,70	49,70	52,50

## Schuhe, Sport, -bekleidung

	BE	BA	WK
Humanic	24.09.2005	0,00	
Eiler	24.09.2005	0,00	
Eiler	20.05.2005	0,00	
Pötscher	19.03.2005	0,00	
Pötscher	08.11.2005	0,00	
Hettegger	05.11.2005	0,00	
Hettegger	19.11.2005	0,00	
SUMME		0,00	

	BA	WK
<b>Betriebsausgaben/Werbungskosten gesamt (2005):</b>	<b>679,87</b>	<b>92,11</b>
<b>Afa Druck</b>	<b>100,00</b>	
	<b>779,87</b>	

## § 200 Abs. 1 BAO:

Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewissheit zulässig.

## § 200 Abs. 2 BAO:

Wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Im gegenständlichen Berufungsfall ist eine Ungewissheit im Sinne dieser gesetzlichen Bestimmung jedenfalls im Zusammenhang mit der selbständigen Tätigkeit (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) gegeben.

Die Berufungswerberin erzielte im Jahr 2008 Einnahmen in Höhe von 3.800,00 € (bis zum Zeitpunkt der Vorhaltsbeantwortung am 19. August 2008).

Für das Jahr 2008 wurde ein Gewinn in Höhe von 1.978,58 € prognostiziert. In dieser

Prognose wurde davon ausgegangen, dass im Jahr 2008 keine weiteren Einnahmen mehr erzielt werden.

In den Folgejahren werden ebenfalls Einnahmen in Höhe von 3.800,00 € prognostiziert. Dies würde zu Gewinnen in Höhe von jeweils rund 1.800,00 € führen.

Diesen Gewinnen stehen folgende Verluste (lt. Berufungsentscheidung und Vorhaltsbeantwortung) der Jahre 2003 bis 2007 gegenüber:

2003: 1.853,83 €

2004: 1.166,22 €

2005: 779,87 €

2006: 2.109,66 €

2007: 2.916,20 €

diese ergibt also einen Gesamtverlust (2003 bis 2007) in Höhe von 8.825,78 €.

Bei prognostizierten Gewinnen in den Folgejahren von ca. 1.800,00 € würden diese Verluste in rund fünf Jahren kompensiert werden.

Durch die bereits getätigten Verkäufe im Jahr 2008 (Rechnung vom 27. Februar 2008) ist davon auszugehen, dass die Berufungswerberin Kunstwerke herstellt, die am Markt auch nachgefragt werden.

Da allerdings in weiterer Folge (zumindest bis August 2008) keine weiteren Verkäufe getätigt werden konnten, besteht eine zumindest zeitliche Ungewissheit, ob es der Berufungswerberin gelingen wird, in absehbarer Zeit auch nachhaltige Gewinne aus ihrer Tätigkeit erzielen zu können.

Die Abgabenbehörde behält sich also das Recht vor, zu einem späteren Zeitpunkt endgültig zu beurteilen, ob in der Tätigkeit der Berufungswerberin tatsächlich eine Einkunftsquelle vorliegt oder nicht.

Gelingt es der Berufungswerberin nicht, die prognostizierten Ergebnisse in den Folgejahren zu erzielen, so ist von einer so genannten Liebhabereitätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 der Liebhabereiverordnung (BGBl 1993/33) auszugehen.

*Gemäß dieser Bestimmung ist Liebhaberei bei einer Betätigung anzunehmen, wenn Verluste entstehen aus Tätigkeiten, die typischerweise auf eine besondere in der Lebensführung begründeten Neigung zurückzuführen sind.*

*Bei Betätigungen gemäß § 1 Abs. 2 liegt Liebhaberei dann nicht vor, wenn die Art der Bewirtschaftung oder Tätigkeit in einem „absehbaren“ Zeitraum einen Gesamtgewinn oder Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten erwarten lässt. Andernfalls ist das Vorliegen von Liebhaberei ab Beginn dieser Betätigung so lange anzunehmen, als die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit nicht im Sinn des vorstehenden Satzes geändert wird.*

Als absehbarer Zeitraum ist hier jedenfalls der von der Berufungswerberin prognostizierte Zeitraum (2008 bis 2012) zu gewähren.

Da die Abgabepflicht der Berufungswerberin nicht nur möglich, sondern wahrscheinlich erscheint, erfolgt die **vorläufige** Berücksichtigung der Verluste aus der künstlerischen Tätigkeit.

Gelingt es der Berufungswerberin die Ergebnisse der Prognoserechnung zu erzielen, so sind die Verluste nach Ablauf des absehbaren Zeitraumes endgültig anzuerkennen; gelingt es nicht diese Ergebnisse zu erzielen, so sind die Verluste endgültig nicht anzuerkennen.

Im Sinne dieser Ausführungen war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Linz, am 4. September 2008