

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in der Beschwerdesache A, vertreten durch B, gegen den Bescheid des Finanzamtes C mit Ausfertigungsdatum vom 23. August 2012 betreffend Einkommensteuer 2010 zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
- II. Bemessungsgrundlage und Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieser Entscheidung.
- III. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 B-VG unzulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Das Finanzamt hat mit dem am 23. August 2012 ausgefertigten Bescheid die Einkommensteuer des Jahres 2010, ausgehend von einem Einkommen in Höhe von 21.560,65 € mit 3.159,23 € festgesetzt. In der Steuererklärung beantragte Ausgaben für eine Dudelsack- und Drehleierseminar in Höhe von 150 € wurden ebensowenig anerkannt wie Aufwendungen für einen Instrumentalbaukurs in Höhe von 1.238 € (850 € Kursbeitrag, 106 € für die Nächtigung und 132 € Taggelder für volle 5 Tage). Die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin an den Kursen teilgenommen habe zeige, dass sie sich musikalisch weiterentwickeln wolle. Ein ursächlicher Zusammenhang zwischen der beruflichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin als Musikschullehrerin für Zither und Blockflöte und den Kursen sei nicht zu erblicken, auch wenn indirekt ihre Arbeit positiv beeinflusst werde.
2. Dagegen erhob die Beschwerdeführerin mit Schreiben vom 26. September 2012 Berufung und brachte vor, dass die Seminare sehr wohl im Zusammenhang mit ihrer beruflichen Tätigkeit stünden. Das Dudelsack- und Drehleier-Seminar sei als Bordunmusikseminar für alle Instrumente offen. Sie habe mit den Instrumenten Zither

und Blockflöte an den Kursen teilgenommen sowie beim Abschlusskonzert und bei der Gestaltung der Messfeier mitgewirkt. Auch setze sie die Drehleier, die sie in dem anderen Seminar gebaut habe, im Unterricht ein. Vor allem im Blockflötenunterricht spiele sie immer wieder Mittelaltermusik, die für das richtige Klangerlebnis einen Bordun erfordere.

3. Mit Berufungsvorentscheidung, ausgefertigt am 10. Jänner 2013, wies das Finanzamt die Berufung mit der Begründung ab, die Beschwerdeführerin sei einem Ergänzungsersuchen bezüglich der Vorlage von für die Berufungserledigung erforderlichen Unterlagen nicht rechtzeitig nachgekommen.

4. Im Schreiben vom 28. Jänner 2013 beantragte die Beschwerdeführerin unter Beilage der vom Finanzamt angeforderten Unterlagen die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

5. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

II. Sachverhalt

Nach der von der Abgabenbehörde ausgewiesenen Aktenlage und den im Gerichtsverfahren erhobenen Beweisen ist nachfolgend dargelegte Sachlage unbestritten und erwiesen:

1. Die Beschwerdeführerin ist als Lehrerin für Zither und Blockflöte sowie in der MGA-Saitenspiel (Musikalische Grundausbildung) an den Musikschulen in D und E beschäftigt. Sie schloss am Tiroler Landeskonservatorium das Studium mit der staatlichen Lehrbefähigungsprüfung, Hauptfach Zither und Zusatzqualifikation Blockflöte, im Jahr 2002 ab. Zusätzlich erwarb sie das Künstlerische Diplom, Hauptfach Zither, im Jahr 2005.

An der Musikschule D unterrichtete sie im Jahr 2010 im Schnitt 18,75 Stunden. Im Sommersemester 2010 unterrichtete sie in diesen Stunden 19 Zitherschülerinnen (Schülerinnen und Schüler) und 10 Blockflötenschülerinnen (20 Anfänger und 9 Fortgeschrittene, davon 12 im Gruppenunterricht und 17 im Einzelunterricht). Im Wintersemester 2010/2011 unterrichtete sie in diesen Stunden 18 Zitherschülerinnen und 13 Blockflötenschülerinnen (27 Anfänger und 4 Fortgeschrittene, davon 15 im Gruppenunterricht und 16 im Einzelunterricht).

An der Musikschule E unterrichtete sie im Jahr 2010 12 Stunden. Im Sommersemester 2010 unterrichtete sie in diesen Stunden 4 Zitherschülerinnen, 12 Blockflötenschülerinnen und 7 MGA-Saitenspielschülerinnen (21 Anfänger und 2 Fortgeschrittene, davon 14 im Gruppenunterricht und 9 im Einzelunterricht). Im Wintersemester 2010/2011 unterrichtete sie in diesen Stunden 5 Zitherschülerinnen, 12 Blockflötenschülerinnen

und 8 MGA-Saitenspielschülerinnen (24 Anfänger und 1 Fortgeschrittene, davon 16 im Gruppenunterricht und 9 im Einzelunterricht).

2. Vom 30. Juli bis 7. August 2010 besuchte die Beschwerdeführerin einen Kurs für Instrumentenbau bei F in G und baute dort eine Drehleier. Das Musikinstrument wurde noch im Kurs fertiggestellt, nach Mängelbehebung aber erst im Jahr 2011 in Verwendung genommen. Für den Kurs bezahlte die Beschwerdeführerin 850 €. Nach der am 2. September 2010 von F ausgefertigten Rechnung inkludiert der Kursbeitrag das Material für die Drehleier, die Betreuung, die Werkstättenmiete und die Saiten.

3. Vom 3. bis 6. Jänner 2011 nahm die Beschwerdeführerin am 9. Dudelsack- und Drehleier Seminar in Maria Waldrast bei Matrei am Brenner teil. Den Kursbeitrag bezahlte sie mit Banküberweisung am 3. November 2010.

4. Die Drehleier, wegen des vom Spieler gedrehten Streichrades auch Radleier genannt, ist ein Streichinstrument, bei dem die Saiten von einem eingebauten Rad angestrichen werden, das mittels einer Kurbel gedreht wird. Die schwingende Länge einer oder mehrerer Melodiesaiten wird mechanisch über Tasten verkürzt, um die Tonhöhe zu verändern. Meist klingen eine oder mehrere Bordunsaiten auf konstanter Tonhöhe mit. Zum Erzeugen von rhythmischen Schnarrlauten dient ein Schnarrsteg.

Ein klingender Bordunton, Fundament für viele Werke der alten Musik, kann auf der Leier grundsätzlich von jedermann ohne Ausbildung erzeugt werden. Die Drehleier ist aber zudem mit einer Tastatur über zwei Oktaven mit beinahe allen Halbtönen (ähnlich einer Klaviatur) ausgestattet, auf der Melodien in jeder Tonart gespielt werden können. Darüber hinaus kann zusätzlich über den Schnarrsteg ein Rhythmus wie mit einem Percussionsinstrument erzeugt werden.

Intonation, Melodie und Rhythmisierung erfordern eine entsprechende Aus- und Fortbildung am Instrument. Aus- und Fortbildung auf der Drehleier findet derzeit nur im Privatunterricht bei erfahrenen Drehleierspielern statt, weder Konservatorium noch Musikschulen haben eigene Kurse im Angebot. Der Tiroler Musikverein als Institution zur epidemischen Verbreitung der Bordunmusik bietet beim jährlich stattfindende Dudelsack- und Drehleier Seminar in Maria Waldrast die Aus- und Fortbildung auf der Drehleier an.

5. Die Beschwerdeführerin setzt seit dem Jahr 2011 die von ihr selbst gebaute Drehleier im Musikunterricht ein, vor allem im Blockflötenunterricht, in dem sie immer wieder Mittelaltermusik spielt. Mit Drehleier sind sowohl Gruppen als auch Einzelunterricht abwechslungsreich und motivierend gestaltbar, zudem ist das Instrument für das Erlernen einer guten Intonation auf der Blockflöte hilfreich. Die Beschwerdeführerin hatte die Leier beim 9. Dudelsack- und Drehleier Seminar in Maria Waldrast in Verwendung. Sie strebt nach Erreichen eines entsprechenden Ausbildungsstandes an, neben Zither und Blockflöte den Unterricht auf die Drehleier als eigenständiges Fach auszuweiten.

6. Sämtliche im Gerichtsverfahren angeforderten und von der Beschwerdeführerin eingereichten Beweise wurden zur Wahrung des Parteiengehörs der Abgabenbehörde mit Ersuchen um Stellungnahme zur Kenntnis gebracht, sie blieben unwidersprochen.

III. Rechtliche Würdigung

1. Dudelsack- und Drehleierseminar

- a) Aufwendungen des Steuerpflichtigen für Ausbildung und Fortbildung im Zusammenhang mit der ausgeübten beruflichen Tätigkeit sind nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 als Werbungskosten abzugsfähig. Ausbildungskosten dienen der Vorbereitung auf den Beruf, Fortbildungskosten dagegen dazu, in einem bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden (VwGH 24.9.1999, 99/14/0096). Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich demnach dann, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Die Eignung der getätigten Aufwendungen an sich zur Erreichung dieses Ziels ist dabei ausreichend (VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117). Fortbildungskosten sind wegen ihres Zusammenhangs mit der bereits ausgeübten Tätigkeit und der darauf beruhenden Einnahmen abzugsfähig (28.10.2009, 2007/15/0103). Stehen Bildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der bereits ausgeübten Tätigkeit, ist eine Unterscheidung in Fortbildung oder Ausbildung nicht erforderlich, weil in beiden Fällen Abzugsfähigkeit gegeben ist.
- b) In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, wird die Veranlassung der Aufwendungen für die Einkunftszielung dann angenommen, wenn sie sich für die berufliche Tätigkeit als notwendig erweisen. Die Notwendigkeit dient als Indiz für die berufliche Veranlassung der Aufwendungen im Gegensatz zur privaten, welche deren Abzugsfähigkeit bei der Einkunftsvermittlung ausschließt. Eine begünstigte Bildungsmaßnahme liegt jedenfalls dann vor, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden können (VwGH 29.3.2012, 2009/15/0197). Die Verwertung der erlangten Kenntnisse und Fähigkeiten im Beruf konstatiert demzufolge den Werbungskostencharakter der Aufwendungen für die Bildungsmaßnahme.
- c) Als ausgebildete Musikschullehrerin für Zither und Blockflöte hat die Beschwerdeführerin das Dudelsack- und Drehleierseminar besucht, um die Fähigkeit zu erlernen, auf einem zusätzlichen Instrument zu musizieren. Die Korrepetition mit der Drehleier ermöglicht ihr die Gestaltung eines abwechslungsreichen und motivierenden Unterrichtes, als Begleitinstrument wird sie von ihr seit dem Jahr 2011 auch tatsächlich eingesetzt. Damit ist die Bildungsmaßnahme zweifelsfrei beruflich veranlasst. Dem steht nicht entgegen, dass das angezogene Seminar auch von Personen besucht werden kann, die, beruflich außerhalb der Musikbranche tätig, nur private Motive an der Teilnahme haben. Auch ein Musikstudium kann privat oder beruflich motiviert absolviert werden. Für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen der Bildungsmaßnahme ist die effektive Verwertung der Erkenntnisse und erworbenen Fähigkeiten entscheidend, die im streitgegenständlichen Fall eben beruflich erfolgte.

- d) In diesem Punkt erweist sich die Beschwerde als begründet, der angefochtene Bescheid ist gemäß § 279 Abs 1 BAO abzuändern.

2. Instrumentenbaukurs

- a) Aufwendungen für hergestellte Wirtschaftsgüter können im Rahmen der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988 im Wege der Absetzung für Abnutzung als Werbungskosten berücksichtigt werden. Dabei sind §§ 7 und 8 EStG 1988 zu beachten. Herstellungskosten sind gleichmäßig verteilt auf die Nutzungsdauer des Wirtschaftsgutes absetzbar. Die Absetzung beginnt mit der Nutzung des Wirtschaftsgutes, somit nicht, bevor es in Verwendung genommen wird (VwGH 25.11.2002, 97/14/0010).
- b) Die Beschwerdeführerin hat im Jahr 2010 einen Instrumentenbaukurs (siehe Punkt II. 2.) besucht und dort eine Drehleiter gebaut. Nachdem das Instrument nach Mängelbehebung erst im Jahr 2011 in Verwendung genommen wurde, können die Aufwendungen für den Kursbeitrag (das Material für die Drehleiter, die Betreuung, die Werkstättenmiete und die Saiten), für die Übernachtung und das Taggeld in Höhe von insgesamt 1.238 € als Herstellungskosten der Drehleiter nicht schon im Beschwerdejahr 2010 sondern ab 2011 gleichmäßig auf die Nutzungsdauer verteilt abgesetzt werden.
- c) In diesem Punkt erweist sich die Beschwerde als unbegründet.

IV. Zulässigkeit einer Revision

Nach Art 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes die Revision an den Verwaltungsgerichtshof zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Wie unter Punkt III. ausgeführt, ist die Rechtsfrage, ob und unter welchen Voraussetzungen Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen sowie Herstellungskosten für ein Wirtschaftsgut als Werbungskosten abzugsfähig sind, durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bereits beantwortet. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist demzufolge nicht zulässig. Zur außerordentlichen Revision an den Verwaltungsgerichtshof siehe nachstehende Rechtsbelehrung.

Innsbruck, am 21. Juli 2014

