



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr., vom 19. Februar 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart vom 22. Jänner 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) unterrichtete im Jahr 2006 an einer Hauptschule in Wien. Nach ihren Angaben war sie in den Fächern Mathematik, Musikerziehung, Hauswirtschaft, Geschichte und Sozialkunde, Geometrisch Zeichnen sowie Unverbindliche Übungen/Leibesübungen eingesetzt. In ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2006 machte die Bw. ua. das große Pendlerpauschale von 2.664 € und zahlreiche Aufwendungen insgesamt in Höhe von 4.706,77 € als Werbungskosten geltend.

Im Einkommensteuerbescheid berücksichtigte das Finanzamt das Pendlerpauschale nicht und zog lediglich 1.552,19 € als Werbungskosten ab. In der gesonderten Begründung erläuterte das Finanzamt, warum das Pendlerpauschale sowie ein Teil der Aufwendungen für

Arbeitsmittel, Fachliteratur, Reisekosten, Aus- und Fortbildung und sonstige Werbungskosten nicht anerkannt worden sei.

In ihrer Berufung wandte sich die Bw. gegen die Nichtberücksichtigung des Pendlerpauschales und der Aufwendungen für Arbeitsmittel, Aus- und Fortbildung und der Reisekosten. In der Folge brachte die Bw. gegen die abweisende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein.

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Pendlerpauschale

Zur Geltendmachung des Pendlerpauschales von 2.664 € führte die Bw. aus, dass sie bedingt durch ihren unregelmäßigen Arbeitsbeginn inklusive der Wartezeiten eine Wegzeit von mehr als 2½ Stunden habe. Abends sei sie nach dem Unterricht der Hauswirtschaft, Elternabenden bzw. Fortbildungskursen erst so spät aus Wien weggekommen, dass sie ab Eisenstadt keine Verbindung zu ihrem Wohnort in A. mehr gehabt habe. Auch am Wochenende hätten Fortbildungskurse stattgefunden.

Ermittlungen des Finanzamtes ergaben, dass die Bw. im Jahr 2000 ihre Eigentumswohnung in Wien an ihre 1989 geborene Tochter X. übergeben hatte. Da die Tochter im selben Wiener Bezirk das Gymnasium besuchte, legte das Finanzamt dem Einkommensteuerbescheid die Annahme zu Grunde, dass die Bw. mit ihrer Tochter die Wiener Wohnung benutzt habe, und berücksichtigte in Hinblick auf den in Wien gelegenen Arbeitsplatz der Bw. kein Pendlerpauschale.

Die Bw. entgegnete in der Berufung, dass die Annahme des Finanzamtes über die Benützung der Wiener Wohnung unrichtig sei. Wenn die Bw. am nächsten Tag um 8 Uhr Schulbeginn gehabt habe, sei ihre Tochter mit ihr ins Burgenland gefahren, wo auch ihre ältere Tochter B. wohne. Die Anwesenheit der Bw. im Burgenland sei zur Unterstützung von B., einer Alleinerzieherin, und zur Betreuung des Enkelkindes erforderlich gewesen. An manchen Tagen sei die Tochter X. (damals 17jährig) allein in Wien geblieben.

Das Finanzamt wies in der abweisenden Berufungsvorentscheidung darauf hin, dass für die Bemessung des Pendlerpauschales nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes bei Bestehen mehrerer Wohnsitze die Entfernung zum nächstgelegenen Wohnsitz maßgebend sei. Die Strecke von der Wohnung zum Arbeitsplatz betrage weniger als 20 km, daher stehe ein Pendlerpauschale nicht zu. Die Fahrten nach A. seien nicht beruflich bedingt, vielmehr handle

es sich bei den Fahrtkosten zur Unterstützung der älteren Tochter um Kosten der privaten Lebensführung.

Dem Vorlageantrag der Bw. ist zu entnehmen, dass sie seit Sommer 2003 ständig in ihrem Haus im Burgenland wohne und nach Wien pendle. Die jüngere Tochter X. sei teils mit öffentlichen Verkehrsmitteln, teils gemeinsam mit der Bw. nach Wien in die Schule gefahren. Sie sei nur in Ausnahmefällen allein in der Wiener Wohnung geblieben. In Zusammenhang mit dem Wohnbaudarlehen für das Haus im Burgenland habe sie die Wohnung in Wien an ihre Tochter überschreiben, und den Nebenwohnsitz in Wien aufgeben müssen.

Zur steuerlichen Berücksichtigung der Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte enthält das EStG folgende Bestimmungen:

Die Kosten der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Arbeitsweg) sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht. Der Verkehrsabsetzbetrag wird automatisch bei der Veranlagung berücksichtigt. Darüber hinaus stehen Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales unter folgenden Voraussetzungen zu:

Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann sind die in § 16 Abs. 1 Z 6 lit b EStG genannten Pauschbeträge ("kleines Pendlerpauschale") zu berücksichtigen:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

	2006
20 km bis 40 km	495 €
40 km bis 60 km	981 €
über 60 km	1.467 €

Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht zumutbar, werden gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG an Stelle des kleinen Pendlerpauschales folgende (jährliche) Pauschbeträge („großes Pendlerpauschale“) berücksichtigt:

Bei einer einfachen Fahrtstrecke von

	2006
2 km bis 20 km	270 €
20 km bis 40 km	1.071 €

40 km bis 60 km	1.863 €
über 60 km	2.664 €

Für die Beurteilung, ob für die Fahrten im Jahr 2006 zwischen Arbeitsplatz und Wohnort ein Pendlerpauschale zu berücksichtigen ist, wird von der Berufungsbehörde von folgendem unstrittigen Sachverhalt ausgegangen:

Die Bw. unterrichtet in einer Hauptschule in 1000 Wien, die damals 17-jährige Tochter besuchte im selben Wiener Bezirk das Gymnasium. In der Nähe steht der Bw. eine Wohnung zur Verfügung, für welche im Jahr 2006 keine Meldung als Haupt- oder Nebenwohnsitz der Bw. aufrecht war. Ihren Hauptwohnsitz hat die Bw. vielmehr seit dem Jahr 2000 in A. im Burgenland gemeldet, wo auch die zweite (alleinerziehende) Tochter (damals 22-jährig) und das Enkelkind wohnen. Die Strecke von A. zum Arbeitsplatz beträgt laut Routenplaner ca. 65 km und nimmt mit dem PKW ca. 50 min in Anspruch.

Der Begriff „Wohnung“ ist in § 16 Abs. 1 Z 6 EStG nicht näher geregelt, in der Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates wird dieser Begriff unterschiedlich ausgelegt: So wird teilweise die den Lohnsteuerrichtlinien (LStR) entsprechende Meinung vertreten (zB UFS RV/0436-I/02), dass bei Bestehen mehrerer Wohnsitze für das Pendlerpauschale die Entfernung zum nächstgelegenen Wohnsitz maßgebend sei. In anderen Entscheidungen wird hingegen davon ausgegangen, dass auf jenen Wohnsitz abzustellen sei, von dem im Lohnzahlungszeitraum unter Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse überwiegend die Fahrten zur Arbeitsstätte angetreten bzw. wohin von der Arbeitsstätte zurückgekehrt worden ist. Die Berufungsbehörde schließt sich letztgenannter Rechtsansicht und der in der Entscheidung UFS RV/0749-W/09 zum Ausdruck kommenden ausführlichen Begründung an.

Dafür spricht der Gesetzeswortlaut, der auf die „Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt“ verweist, was ausschließt, dass grundsätzlich die Strecke zur nächstgelegenen Wohnung heranzuziehen ist.

Zu dem in den LStR zitierten Erkenntnis des VwGH 19.9.1995, 91/14/0227, ist festzustellen, dass in diesem Verfahren der Arbeitnehmer die Strecke zur weiter entfernten Wohnung nicht überwiegend zurückgelegt hat. Lediglich in einem obiter dictum hat der VwGH unter Hinweis auf *Doralt*, EStG, 2. Auflage, § 16 Tz 112, ausgesprochen, dass bei Vorliegen mehrerer Wohnsitze nur die Fahrtstrecken zum nächstgelegenen Wohnsitz zu berücksichtigen seien. *Doralt* vertritt hingegen in der aktuellen, 13. Auflage, § 16 Tz 114, nunmehr die Auffassung,

dass vom Gesetz nur die tatsächlich überwiegend genutzte Wohnung gemeint sein kann; dabei spielt es auch keine Rolle, ob ein besonderer Grund vorliegt, die Fahrt vom entfernteren Wohnsitz zu beginnen.

Im vorliegenden Fall war daher entscheidend, welche Wohnung die Bw. im Jahr 2006 überwiegend benützte.

Während das Finanzamt im Rahmen der Berufungsvorentscheidung in Hinblick darauf, dass die Tochter X. in der Nähe der Wiener Wohnung das Gymnasium besuchte, den Wohnsitz der Bw. in der Wiener Wohnung vermutete, trat das Finanzamt dem Vorbringen der Bw. im Vorlageantrag und in der Vorhaltsbeantwortung vom 20. März 2010 nicht mehr entgegen. Die glaubwürdige Darstellung der Bw. wird daher der Entscheidung zu Grunde gelegt.

Die Bw. brachte vor, sie habe 2006 zur Unterstützung ihrer älteren Tochter und Betreuung des Enkelkinds überwiegend in ihrem Haus im Burgenland gewohnt. Die jüngere Tochter sei meist ebenfalls von A. in die Schule gependelt und gelegentlich allein in Wien geblieben. Nach dem Vorbringen der Bw. und den übermittelten Belegen über die im Jahr 2006 mit dem PKW zurückgelegten Strecken sind durchschnittlich drei Fahrten wöchentlich von A. nach Wien und retour jedenfalls nicht als unwahrscheinlich anzusehen.

Den von der Abgabenbehörde zweiter Instanz aufgezeigten Umstand, dass die im Akt aufliegenden Versicherungsbestätigungen teilweise die Wiener Adresse aufweisen, was auf einen Wohnsitz in Wien deute, konnte die Bw. damit erklären, dass es in A. Probleme mit der Postzustellung gebe und außerdem die Abholung eingeschriebener Briefe bei der Poststelle nur einmal wöchentlich während zwei Stunden möglich sei. Die Zustellung wichtiger Brief- und Paketsendungen an die Wiener Adresse sei daher für sie von Vorteil.

Zu berücksichtigen ist ferner, dass der Gesetzgeber mit der Schaffung von Pauschbeträgen für Strecken über 60 km auch deutlich macht, dass die tägliche bzw. überwiegende Zurücklegung von Entfernungen zwischen Wohnung und Arbeitsplatz von mehr als 60 km als durchaus üblich anzusehen ist – dies umso mehr als die Fahrzeit mit dem PKW im gegenständlichen Fall lediglich ca. 50 Minuten beträgt.

Es wird in freier Beweiswürdigung davon ausgegangen, dass die Bw. während der Schulzeit überwiegend die Strecken zwischen Wien und A. zurückgelegt hat. Während den Ferienzeiten ist wie bei Urlaub oder Krankenstand eines Dienstnehmers das Pendlerpauschale ebenfalls zu berücksichtigen (*Doralt*, EStG, § 16 Tz 112).

Zum Einwand des FA, die Fahrten zum weiter entfernten Wohnsitz seien privat veranlasst, ist darauf zu verweisen, dass es sich nach herrschender Meinung bei Fahrten zwischen Wohnung

und Arbeitsstätte stets um beruflich veranlasste Fahrten und nicht um Privatfahrten handelt (*Doralt*, EStG, 13. Auflage, § 16 Tz 100).

Aufgrund dieser Überlegungen ist für das Jahr 2006 ein Pendlerpauschale für Strecken über 60 Km anzuerkennen.

Wenn dem Arbeitnehmer überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar oder nicht möglich ist, wird gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 lit c EStG das große Pendlerpauschale berücksichtigt, andernfalls lediglich das kleine Pendlerpauschale. Die Unzumutbarkeit bzw. Unmöglichkeit muss an mehr als der Hälfte der tatsächlichen Arbeitstage gegeben sein. Die Benutzung eines Massenbeförderungsmittels ist dann nicht möglich, wenn z.B. ein Massenbeförderungsmittel überhaupt nicht oder nicht zur erforderlichen Zeit verkehrt. Zu beachten ist jedoch, dass nach allgemeiner Rechtsmeinung eine optimale Kombination von Massenbeförderungsmitteln und PKW (park and ride) zu unterstellen ist (*Jakom/Lenneis*, EStG, § 16 Rz 28).

Im vorliegenden Fall bestehen zwischen Wien und A. laut VOR-Fahrplan stündliche Verbindungen mit öffentlichen Verkehrsmitteln, die Fahrzeit zwischen Schule und Wohnort beträgt ca 2 – 2 ½ Stunden. Die letzte Verkehrsverbindung abends nach A. besteht um 18:37 Uhr. Fahrten zwischen Schule und Eisenstadt benötigen überwiegend ca. 1 ½ Stunden. Die letzte öffentliche Verkehrsverbindung nach Eisenstadt ist von 21:04 Uhr - 23:02 Uhr.

Bei Kombination von öffentlichen Verkehrsmitteln und Auto besteht daher für die Bw. die Möglichkeit, mehr als die Hälfte der Gesamtwegstrecke (nämlich die Strecke Eisenstadt – Wien) zwischen Wohnort und Arbeitsplatz mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückzulegen. Die Fahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln erweist sich daher bei unterstelltem „park and ride“-System als überwiegend möglich. An dieser Beurteilung können auch gelegentliche berufliche Verpflichtungen der Bw. bis in die Abendstunden nichts ändern. Dass die letzte öffentliche Verkehrsverbindung überwiegend nicht erreichbar sei, wurde von der Bw. jedenfalls nicht behauptet.

Zu einer etwaigen Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel wegen langer Anfahrtszeit wurden folgende Erwägungen getroffen:

Unzumutbar ist die Fahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln nach den amtlichen Erläuterungen zur Regierungsvorlage, wenn die Gesamtzeit (bei „park and ride“) mehr als dreimal so lange ist wie bei ausschließlicher Verwendung des PKW, bzw. nach der Verwaltungspraxis, wenn die Fahrt bei Strecken über 40 km mehr als 2,5 Stunden dauert. Den diesbezüglichen Ermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz anhand Fahrplanauskunft VOR sowie

Routenplaner, die der Bw. vorgehalten wurden und wonach der genannte Zeitaufwand nicht erreicht wurde, trat die Bw. nicht entgegen. Die Bw. wendet lediglich hinsichtlich „park and ride“ ein, dass nach 7 Uhr alle Parkplätze für Pendler besetzt seien. Mit dieser bloßen Behauptung vermag die Bw. von einer an den überwiegenden Arbeitstagen bestehenden tatsächlichen Unzumutbarkeit, ab Eisenstadt öffentliche Verkehrsmittel zu benützen, nicht zu überzeugen.

In Hinblick auf die Fahrtzeit gilt iSd erläuterten Rechtslage die Fahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln daher als durchaus zumutbar.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 20. März 2010 machte die Bw. schließlich geltend, dass die Fahrt mit öffentlichen Verkehrsmitteln auch aus gesundheitlichen Gründen unzumutbar sei. Wegen ihrer Inkontinenz habe sie Unterrichtsbücher, Schreibmaterial, Mappen, Videos und CDs von meist mehr als 10 kg nicht tragen können. Dazu kämen noch Handtasche und ein eventueller Regenschutz sowie mindestens 25 Hausübungshefte, die sie nicht immer in der Schule kontrollieren könne. Ab Herbst 2006 habe sie zweimal wöchentlich für die Fortbildung an der Gewerkschaftsschule weitere Unterlagen mitnehmen müssen. Solcherart sei mehrmaliges Umsteigen und das rechtzeitige Erreichen der Anschlüsse nicht möglich.

Dazu ist festzuhalten, dass Krankheit eine Unzumutbarkeit der Verwendung von Massenförderungsmitteln bewirken kann. Das nicht näher konkretisierte Vorbringen der Bw. über die Beförderung von Büchern, Mappen, gelegentlichen Heftstößen und anderem Unterrichtsmaterial bzw. der Umstand, dass die Bw. im strittigen Zeitraum keine schweren Lasten tragen sollte, bewirkt keine Unzumutbarkeit. Nach der Verwaltungspraxis ist eine solche nur bei einer dauernden starken Gehbehinderung oder einer anderen starken Behinderung gegeben, infolge der eine Befreiung von der Kfz-Steuer zusteht (*Doralt*, EStG, § 16 Tz 118).

Auch der Hinweis der Bw., dass die Benützung des Autos mehrmals für die Ablieferung bzw. Abholung ihrer Enkelin bei Bekannten notwendig gewesen sei, kann keine Unmöglichkeit oder Unzumutbarkeit der Benützung öffentlicher Verkehrsmittel an der überwiegenden Zahl der Arbeitstage dartun.

Abschließend bedeutet dies, dass für 2006 ein kleines Pendlerpauschale für Strecken über 60 km in Höhe von 1.467 € anzuerkennen ist.

2) Arbeitsmittel

Die Bw. unterrichtete im Jahr 2006 an einer Hauptschule u.a. im Fach Musikerziehung und machte diverse Aufwendungen als Arbeitsmittel insgesamt in Höhe von 2.229,60 € geltend. Das Finanzamt versagte den Aufwendungen für fünf CDs „Rock und Pop“ um jeweils 18,49 €

bzw. 19,94 € und für die DVD „Walk the Line“ um 24,99 € die Anerkennung, da es sich nach Ansicht des Finanzamtes um Kosten der privaten Lebensführung handle. Die Anschaffungskosten eines Klaviers samt Bank wurden vom Finanzamt auf zehn Jahre aufgeteilt (Halbjahres-AfA 161,20 €). Die Klaviermiete für 9 Monate von 765 € wurde aus den Werbungskosten ausgeschieden. Bei Notebook, Druckertinte und Kamera wurde ein Privatanteil von 40% angesetzt, sodass im angefochtenen Bescheid letztlich Werbungskosten für Arbeitsmittel in Höhe von 604,34 € anerkannt wurden.

In der Berufung brachte die Bw. vor, sie habe die DVD „Walk the Line“ im Musikunterricht verwendet. Den Film habe sie zuvor schon im Kino gesehen. Privat schaue sie aus Zeitmangel keine DVDs an. Auch die Rock und Pop CDs brauche sie im Unterricht, sie würden ihrem persönlichen Musikgeschmack nicht entsprechen. Zum Klavier stellte die Bw. klar, dass sie gegen die Aufteilung der Anschaffungskosten auf eine Nutzungsdauer von 10 Jahren keine Einwendungen habe. Das Klavier habe sie im Herbst 2005 angeschafft. Die Leasingraten bis zum endgültigen Kauf im Jahr 2006 seien zu berücksichtigen.

In der Berufungsvorentscheidung wurde diesem Vorbringen entgegengehalten, dass Literatur, CDs und DVDs, die von allgemeinem Interesse oder zumindest für einen nicht fest abgegrenzten Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt sind, keine Werbungskosten darstellen. Es sei nicht maßgeblich, ob die Bw. persönlich an den Filmen bzw. der Musik interessiert sei, sondern dass andere Personen auch ohne berufliche Notwendigkeit diese CDs und DVDs anschaffen.

Die Bw. wiederholte im Vorlageantrag ihre Ausführungen in der Berufung.

Nach § 16 Abs. 1 Z 7 EStG gehören Ausgaben für Arbeitsmittel zu den Werbungskosten. Ist die Nutzungsdauer länger als ein Jahr, sind die Bestimmungen der §§ 7 und 8 EStG über die Absetzung für Abnutzung anzuwenden. Voraussetzung für die Absetzbarkeit von Aufwendungen ist grundsätzlich ein Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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.

a) Musik-CDs und Musik-Film (DVD)

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG enthält als wesentliche Aussage ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen. Dem liegt insofern der Gedanke der Steuergerechtigkeit zugrunde, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund der Eigenschaft

seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann - im Gegensatz zu jenen Steuerpflichtigen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (vgl. etwa VwGH 23.1.2002, 2001/13/0238 betreffend Kosten einer Theatermanagerin für Theaterkarten).

Innerhalb des weiten Bereiches möglicher Arbeitsmittel gibt es solche, die typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen. Zu ihnen zählt man etwa Literatur allgemeiner Art, Zeitschriften allgemeiner Art, bürgerliche Kleidung oder auch Tonträger (CDs). Diese Kosten unterliegen dem in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zum Ausdruck kommenden Abzugsverbot. Der VwGH geht im Hinblick auf derartige Wirtschaftsgüter nämlich in typisierender Betrachtungsweise von dem Standpunkt aus, dass nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung als allein erheblich angesehen werden muss (bezüglich Tonträger vgl. z.B. VwGH 19.7.2000, 94/13/0145, VwGH 25.11.2009, 2007/15/0260). Ergebnis einer solchen typisierenden Betrachtungsweise bezogen auf Tonträger und auch Musikfilme ist, dass diese von allgemeinem Interesse für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit sind und eine Aufteilung der Anschaffungskosten auf den beruflichen und den privaten Bereich nicht zulassen. Die dafür getätigten Aufwendungen betreffen das Kulturleben und sind daher den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung zuzuordnen.

Im vorliegenden Fall wird die Einschätzung des Finanzamtes geteilt, dass die fünf CDs „Rock und Pop“ und der Musikfilm auf DVD „Walk the Line“ (eine US-amerikanische Filmbiografie aus dem Jahr 2005 über das Leben des Country-Sängers Johnny Cash) allgemein für einen musikinteressierten Personenkreis gedacht sind. Auch wenn die in Streit stehenden Medien als Arbeitsmittel im Musikunterricht Verwendung finden – wobei eine private Mitverwendung durch die Bw. oder ihre Töchter keineswegs auszuschließen ist, ändert sich daher nichts an der Nichtabzugsfähigkeit der hiefür aufgelaufenen Kosten. So hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass auch ein konkreter Einsatz eines Tonträgers zu beruflichen Zwecken diesem nicht die Eignung nimmt, seinem Eigentümer nach dessen Wahl in beliebiger Weise für den privaten Gebrauch zur Verfügung zu stehen (VwGH 27.3.2002, 2002/13/0035).

b) Klavier

Aufwendungen für ein Klavier sind bei beruflicher Verwendung grundsätzlich als Werbungskosten abziehbar. Im Fall der privaten Mitverwendung sind die Aufwendungen aufzuteilen (VwGH 29.11.1982, 2973/80 zum Klavier eines Musikprofessors).

In ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 20. März 2010 erklärte die Bw. glaubhaft, sie benötige als Musiklehrerin zu Hause ein Klavier, um Musikstücke einzustudieren bzw. zu arrangieren. Die private Mitverwendung durch ihre Tochter sei mit einem Privatanteil von 50% zu schätzen.

Die von der Bw. vorgelegten Unterlagen bestätigen ihr Vorbringen, wonach das Klavier zunächst geleast war und im Oktober 2006 endgültig gekauft wurde. Es sind daher jeweils 50% der Klaviermiete von 765 € und 50% der Halbjahres-AfA (161,20 €) von den Anschaffungskosten des Klaviers als Werbungskosten für das Jahr 2006 anzuerkennen, d.h. insgesamt ein Betrag von 463,10 €. Ein Betrag von 161,20 € wurde im angefochtenen Bescheid für das Klavier bereits berücksichtigt, sodass nunmehr ein weiterer Betrag von 301,90 € als Werbungskosten abzuziehen ist.

c) übrige Aufwendungen für Arbeitsmittel

Gegen den Abzug eines Privatanteils bei Notebook, Druckertinte und Kamera durch das Finanzamt machte die Bw. keine Einwendungen geltend. Der Berufungsentscheidung werden die nicht bestrittenen, gekürzten Beträge zu Grunde gelegt.

Darüber hinaus ist ein weiterer Betrag von insgesamt 451,46 € aus den Werbungskosten aus folgenden Gründen auszuschneiden:

Die Aufwendungen für Notenmaterial vom Musikhaus Doblinger (18,90 €) sind typischerweise Aufwendungen der Lebensführung, die unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG fallen (VwGH 27.5.1999, 97/15/0142).

Die Aufwendungen der Bw. für den Selbstbehalt Schulbücher (17,40 €) und die Kosten der Musikschule samt Elternvereinsbeitrag (335 €) betreffen die Tochter der Bw. Die für den Unterhalt von Familienangehörigen aufgewendeten Beträge dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG nicht abgezogen werden.

Den Aufwendungen für das Geschäftsidee Halbjahres-Abo von DSB-Abo-Service (80,16 €) fehlt der Zusammenhang mit der Tätigkeit als Lehrerin.

3) Aus-/Fortbildung samt Fahrtkosten

Die Kosten für den Sprachkurs der Tochter (657,38 €) schied das Finanzamt aus den Werbungskosten aus, was von der Bw. nicht bekämpft wurde. Die Kosten für den NLP-Kurs (400 €) samt Fahrtkosten (12 €) sind nach Meinung des Finanzamtes ebenfalls nicht abzugsfähig, da der Kurs der Persönlichkeitsentwicklung der Bw. diene. Auch der Pilates-Lehrgang (30 €) gehöre bei einer Hauptschullehrerin nicht zur Aus- bzw. Fortbildung.

In der Berufung ergänzte die Bw., dass der Pilates-Kurs im Pädagogischen Institut der Stadt Wien als Fortbildungsveranstaltung für Pflichtschullehrer stattgefunden habe. Diese Übungen seien immer wieder Bestandteil ihres Turnunterrichts. Der NLP-Kurs sei von der Gewerkschaftsschule veranstaltet worden. Es sei aber darauf hinzuweisen, dass diese Kurse schon ab den 90er Jahren als Fortbildungsveranstaltung für Lehrer angeboten worden seien, auch heuer gebe es zwei Kurse auf der Pädagogischen Akademie. Für den absolvierten NLP-Lehrgang habe sie seitens des Dienstgebers eine Dienstfreistellung erhalten, die von ihr benötigten Stunden zählen zum Fortbildungskontingent, sodass sie während der Unterrichtszeit keine weiteren Fortbildungen mehr machen konnte. Weitere Fachausbildungen habe sie in ihrer Freizeit machen müssen. NLP sei – wie erwähnt - eine Fortbildung für Lehrer. Ihre Abschlussarbeit trage den Titel „NLP im Unterricht“. Sie habe im Unterricht und auch in Elterngesprächen bereits vieles aus dem Lehrgangsinhalt verwerten können.

In der Berufungsvorentscheidung vertrat das Finanzamt die Meinung, dass NLP ein Modell des menschlichen Verhaltens und der Kommunikation darstelle, das die Kommunikation in Gruppen und die Lernfähigkeit verbessere. Für die steuerliche Berücksichtigung sei dies jedoch nicht ausreichend. Das Seminar diene im Wesentlichen der eigenen Persönlichkeitsentwicklung. Die erworbenen Fähigkeiten würden Menschen in allen Lebensbereichen, beruflich und privat, zu Gute kommen. Auch wenn das Seminar nur für Lehrer abgehalten worden sei, liege keine berufsspezifische Fortbildung vor. Ein allenfalls gemischter Aufwand sei zur Gänze nicht abzugsfähig.

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

Es handelt sich um eine berufliche Fortbildung, wenn der Abgabepflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden (zB VwGH 28.10.2004, 2001/15/0050). Nicht abzugsfähig sind hingegen Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind oder die grundsätzlich der privaten Lebensführung dienen wie zB Persönlichkeitsentwicklung ohne konkreten beruflichen Bezug, Sport, Esoterik, und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden können oder von Nutzen sind (vgl. *Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke*, MSA EStG, § 16 Anm. 139).

a) NLP-Seminar

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass bei Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, die Behörde diese nicht schon deshalb als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkennen darf, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen Veranlassung im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vgl. VwGH 27.6.2000, 2000/14/0096, mit weiteren Hinweisen).

Nach der Rechtsprechung (z.B. VwGH 17.9.1996, 92/14/0173 betreffend eine Lehrerin an einer HAK, VwGH 27.6.2000, 2000/14/0096 betreffend eine Lehrerin an einer Berufsschule für Deutsch und Kommunikation, UFS RV/2161-W/06 betreffend NLP-Seminar einer Volksschullehrerin am Pädagogischen Institut, UFS 12.2.2003, RV/0185-G/02 betreffend eine Kindergärtnerin, UFS 9.3.2009, RV/0301-W/09 betreffend eine Volksschullehrerin, UFS 15.4.2009, RV/0032-L/08 betreffend eine AHS-Lehrerin) vermittelt der Besuch von Kursen für neuro-linguistisches Programmieren (NLP) im Regelfall Kenntnisse und Fähigkeiten, die auch für den Bereich der privaten Lebensführung von Bedeutung sind.

Auch in der steuerlichen Literatur (zB *Doralt*, EStG, § 20 Tz 163) wird die Ansicht vertreten, dass die Abzugsfähigkeit der Ausgaben für NLP-Seminare auf Grund der allgemeinen Inhalte im Bereich der Kommunikation und mangels Zuschnittes auf bestimmte Berufsgruppen regelmäßig ausgeschlossen ist.

Diese Beurteilung trifft auch auf das von der Bw. besuchte NLP-Seminar samt den damit verbundenen Fahrtkosten zu:

Die von der Bw. ab 10. November 2006 beim Verband Österreichischer Gewerkschaftlicher Bildung (VÖGB) absolvierte NLP-Practitioner Ausbildung war für alle Berufsgruppen zugänglich. Daraus lässt sich ableiten, dass der Kurs keine berufsspezifische Wissensvermittlung für Lehrer beinhaltete, sondern kommunikative Fähigkeiten vermittelt wurden, die für eine Vielzahl von Berufen und auch außerhalb von beruflichen Tätigkeiten im Zusammenleben mit Menschen ganz allgemein von Bedeutung sind. Die Bw. räumte in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 20. März 2010 ein, dass NLP-Kurse auch der Persönlichkeitsentwicklung dienen. Zwar brachte die Bw. glaubhaft vor, dass das erworbene Wissen bereits im Umgang mit Schülern und deren Eltern zur Anwendung gekommen sei und dass gerade bei Personen

in Lehrberufen wegen häufiger Konfliktsituationen eine besondere Schulung wichtig sei. Trotzdem liegen keine abziehbaren Fortbildungskosten vor, da eine bloße Nützlichkeit für eine Anerkennung als Werbungskosten nicht ausreicht. Im Ergebnis kann eine ausschließliche berufliche Veranlassung des Kursbesuches nicht festgestellt werden. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass am Pädagogischen Institut ebenfalls NLP-Seminare als Fortbildungsveranstaltung für Lehrer angeboten werden. In diesem Zusammenhang ist darauf zu verweisen, dass die vom Dienstgeber der Bw. gewährte Dienstfreistellung für sich allein für die Abzugsfähigkeit von Fortbildungskosten nicht ausschlaggebend ist (VwGH 22.9.2000, 98/15/0111).

Abschließend ist festzustellen, dass eine Trennung zwischen beruflicher und privater Veranlassung der absolvierten Fortbildung nicht möglich ist. Lassen sich Aufwendungen für die berufliche Sphäre nicht einwandfrei von Aufwendungen für die private Lebensführung trennen, gehört der Gesamtbetrag derartiger Aufwendungen zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben (Aufteilungsverbot, VwGH 24.9.2007, 2006/15/0004). Dem Vorschlag der Bw., wenigstens einen Teil der Kosten anzuerkennen, konnte daher nicht entsprochen werden.

b) Pilates-Kurs

Aufwendungen für die Sportausübung gehören grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung, das betrifft auch Sportkurse von Turnlehrern, da solche Ausgaben im allgemeinen eine private (Mit-)Veranlassung nahe legen (VwGH 30. 5. 2001, 2000/13/0163 betreffend Snowboardkurs). Wie bereits unter Punkt a) dargelegt, ist in solchen Fällen einer zu vermutenden privaten Mitveranlassung die berufliche Notwendigkeit ausschlaggebend, wobei im homogenen Teilnehmerkreis einer Fortbildungsveranstaltung ein Hinweis auf die berufliche Notwendigkeit zu sehen ist (bspw. bei Seminaren am pädagogischen Institut für Lehrer), ebenso wenn der Arbeitgeber einen wesentlichen Teil der Kosten für die Teilnahme an einem Seminar übernimmt (*Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, MSA EStG, § 16 Anm. 140*).

Der Pilates-Kurs (laut Wikipedia ein systematisches Körpertraining zur Kräftigung der Muskulatur) wurde nach Angaben der Bw. durch das Pädagogische Institut veranstaltet und war ausschließlich auf Lehrer ausgerichtet. Von der Bw. wurde ein Kursbeitrag von 25 € und Fahrtkosten von 30 € geltend gemacht. Der geringe Kostenbeitrag spricht dafür, dass offenbar der Großteil der Kosten von der Stadt Wien getragen wurde, woraus sich ein Interesse des Arbeitgebers an der Fortbildungsmaßnahme ableiten lässt.

Unter diesen Aspekten erscheint es im konkreten Fall anders als beim NLP-Kurs gerechtfertigt, eine berufliche Nutzung zu vermuten und eine einseitig auf die beruflichen Bedürfnisse der

Berufsgruppe der Pädagogen zugeschnittene Fortbildung anzunehmen, sodass die gegenständlichen Aufwendungen als Werbungskosten betrachtet werden können. In Hinblick auf die geringen Beträge wurde von einer Nachweisführung durch die Bw. abgesehen.

Im Rahmen der Berufsentscheidung ist somit ein Betrag von 30 € (Fahrtkosten) als Werbungskosten anzuerkennen. Der Seminarbeitrag von 25 € wurde vom Finanzamt ohnehin (offenbar irrtümlich) unter den Werbungskosten belassen.

Berechnung:

Werbungskosten lt. Bescheid	1.552,19
Klavier	301,90
Übrige Arbeitsmittel	- 451,46
Pilates-Kurs	30,00
Werbungskosten neu	1.432,63
Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschalbetrag lt. Bescheid	45,00
Kleines Pendlerpauschale	1.467,00
Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschalbetrag neu	1.512,00

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 24. Juni 2010