



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der MR, R,L, vom 5. Jänner 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes XY vom 16. Dezember 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2000 in der berichtigten Fassung vom 21. Juli 2006 und betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Bescheiden angeführten Abgaben betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	214.608,00 S	Einkommensteuer - anrechenbare Lohnsteuer	26.515,64 S -36.849,60 S
Abgabengutschrift (gerundet)			- 10.334,00 S	
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)			- 751,01 €	
Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe

<b>2001</b>	Einkommen	219.093,00 S	Einkommensteuer - anrechenbare Lohnsteuer	28.917,26 S -39.487,90 S
Abgabengutschrift (gerundet)			- 10.571,00 S	
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)			- 768,23 €	

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgaben sind den als Anlage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin ist Lehrerin und bezieht als solche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Für die berufungsgegenständlichen Jahre **2000 und 2001** machte sie im Rahmen ihrer **Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung** neben Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen (2000: 2.399,80 S; 2001: 1.289,00 S) **Werbungskosten** im Ausmaß von 13.903,92 S (2000) bzw. 15.947,87 S (2001) geltend. In den beantragten Werbungskosten waren unter anderem folgende Posten enthalten:

<b>2000</b>	
Gesangs- und Gitarrennoten	472,00 S
Klaviernoten	477,00 S
Schulgebühren/Landesmusikschule – SS 2000	1.050,00 S
Schulgebühren/Landesmusikschule	1.575,00 S
<b>2001</b>	
Schulgebühren/Landesmusikschule – SS 2001	1.575,00 S
Schulgebühren/Landesmusikschule – WS 2001/2002	1.755,00 S
Dreischichtplatten, Flachleiste, Profilholz, Spax	1.545,90 S

Im Rahmen der **Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 und 2001 vom 16. Dezember 2005** wurden die angeführten Aufwendungen für Schulgebühren, Notenmaterial und Holz unter Hinweis auf die Bestimmung des § 20 EStG 1988 wegen deren

Zuordnung zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben für Lebensführung nicht als Werbungskosten anerkannt.

Dagegen er hob die Pflichtige **Berufung** und führte begründend im Wesentlichen Folgendes aus:

*Ihre Berufsausbildung zur Volks- und Sonderschullehrerin beinhaltete auch eine umfassende musikalische Ausbildung (Instrumente: Gitarre, Klavier, Blockflöte, Chorgesang, Stimmbildung, Sprecherziehung, Rhythmis ch-musikalische Erziehung), da sie ja in den betreffenden Schultypen auch die Fächer Musikerziehung und Rhythmis ch-musikalische Erziehung zu unterrichten habe.*

*Jeder, der sich musikalisch betätige, wisse, dass es wenig Sinn mache, musikalische Fähigkeiten in einer 4-jährigen Ausbildung zu erlernen und dann nichts mehr zu tun. Eine permanente Auffrischung und Fortbildung sowie ständiges Üben sei notwendig, um im Musikunterricht jederzeit einsatzbereit zu sein.*

*Sie habe an der Volksschule J (damaliger Dienstort) in 2 Volksschulklassen Musik unterrichtet. Sie sehe nicht ein, dass Musiknoten, die teils Lieder enthielten, die sie mit den Schülern im Unterricht erlernt habe, aber auch Noten, die sie gekauft habe, um ihre eigenen musikalischen Fähigkeiten auf Trab zu halten, nicht als berufsbezogenes Fortbildungsmaterial anerkannt würden.*

*Einen doppelten Stellenwert habe der Besuch der **Musikschule**: Sie habe durch die große stimmliche Belastung im allgemeinen Unterricht (den ganzen Tag vor einer Klasse sprechen, spezielle Beanspruchung der Stimme im Turn- und Musikunterricht) von Anfang an gesundheitliche Probleme mit ihrer Stimme gehabt. Stimmp robleme gehörten ja bekanntlich in ihrem Beruf zu den häufigsten Berufskrankheiten. Sie sei deswegen beim HNO-Arzt und bei einer Logopädin gewesen und mache auch eine Fortbildung zur Stimmbildung am Pädagogischen Institut. Wirklich wirksam sei aber nur das ständige, dauerhafte Training der Stimme. Im Gesangsunterricht in der Musikschule habe sie dieses gesundheitlich notwendige Training mit ihrer musikalischen Fortbildung kombiniert.*

*Zu den Aufwendungen für **Holz und Leisten** führte die Berufungswerberin an, dass ihre vielen angekauften und selbst hergestellten Bücher, Materialien usw. verstaut hätten werden müssen, weshalb sie für ihren Arbeitsbereich Regale gebaut habe.*

*Abschließend bezog sich die Pflichtige auf die anlässlich ihrer persönlichen Vorsprache beim Finanzamt am 4. Jänner 2006 besprochenen, vorzunehmenden Berichtigungen.*

Die von der Berufungswerberin angesprochenen Berichtigungen betrafen geltend gemachte Aufwendungen (insbesonders Fortbildungskosten), deren Werbungskostenqualität – wie anlässlich der zitierten Vorsprache festgestellt – vom Finanzamt grundsätzlich nicht angezweifelt, aber auf Grund eines Versehens nicht berücksichtigt worden waren.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 14. Juli 2006** wurde die Berufung gegen den **Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000** vom Finanzamt unter Hinweis auf die Bestimmung des § 20 EStG 1988 als unbegründet abgewiesen.

In der Folge wurde der **Einkommensteuerbescheid 2000 mit Bescheid vom 21. Juli 2006 gemäß § 293b BAO** insofern berichtigt, als die anlässlich der persönlichen Vorsprache der Berufungswerberin festgestellten zusätzlich als Werbungskosten anzuerkennenden Aufwendungen, die auf Grund eines Übertragungsfehlers nicht in Ansatz gebracht worden waren, zusätzlich **berücksichtigt** wurden. Es handelte sich hiebei um Aufwendungen im

Zusammenhang mit einer Hospitation der Berufungswerberin (5.506,00 S). Die oben angeführten Aufwendungen (Notenmaterial, Musikschule) waren darin nicht enthalten.

Dem Berufungsbegehren betreffend **Einkommensteuer 2001** wurde seitens des Finanzamtes im Rahmen der **Berufungsvorentscheidung vom 14. Juli 2006** insofern teilweise entsprochen, als anlässlich der persönlichen Vorsprache am 4. Jänner 2006 zusätzlich geltend gemachte Aufwendungen für Computer (abzüglich 40% Privatanteil) im Ausmaß von 614,83 S als Werbungskosten berücksichtigt wurden; die Anerkennung der oben **angeführten** Aufwendungen für Musikschule und Regalmaterial wurden – ebenfalls unter Hinweis auf die Bestimmung des § 20 EStG 1988 – wurde hingegen versagt.

In ihrem **Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 14. August 2006** wendete sich die Berufungswerberin unter Hinweis darauf, dass diese den Gegebenheiten widerspräche, gegen die Abweisung.

Im Wesentlichen führte sie Folgendes aus:

*"Aufgrund einer arbeitsmedizinischen Studie besteht bei Lehrerinnen und Lehrern ein Gefährdungspotential in den Bereichen Stimme, Sinnesorgane, Bewegungsapparat und Burn Out." (Wolfgang Haider MSc, Direktor der OÖ. LKUF in Vita fit – Seminarprogramm der LKUF Folge 8, Sept. 2005 – Feb. 2006, S. 2).*

*Es sei zur Sicherung und Erhaltung der Einnahmen im Rahmen des Lehrberufs in ihrem Fall absolut notwendig, ein Stimmtraining unter fachkundiger Anleitung durchzuführen, da sie bereits chronische Stimmprobleme (Heiserkeit, Halsentzündungen) gehabt habe, mit denen sie ihren Beruf auf Dauer nicht fortsetzen hätte können. Natürlich habe sie auch im Rahmen des Pädagogischen Instituts entsprechende Fortbildungen besucht und sei sie bei einem HNO-Arzt und bei einer Logopädin in Behandlung gewesen. Es werde aber jeder Experte auf diesem Gebiet bestätigen, dass ein regelmäßiges Training unter professioneller Anleitung eher zum Ziel einer gesunden Stimme führe als vereinzelte Seminare.*

*Objektiv bestehe daher sehr wohl ein Zusammenhang mit dem Beruf, es sei denn, man wolle den Verantwortlichen für die Erstellung der Lehrpläne für die Ausbildung zum Volks- und Sonder schullehrer sowie den Planern der Lehrerfortbildung am Pädagogischen Institut unterstellen, sie würden Inhalte anbieten, die keinen Zusammenhang mit ihrem Beruf hätten. Abgesehen von der stimmlichen Belastung, der sie in ihrem Beruf gewachsen sein müssten, hätte sie auch Musikerziehung zu unterrichten, was ohne musikalische Fortbildung wohl nicht ausreichend machbar wäre. Es gäbe wohl kaum jemanden, der 3 Jahre ein Instrument erlerne, dann nicht mehr übe, und dies dann jederzeit professionell einsetzen könne! Die Berufungswerberin ersuchte daher darum, zu überprüfen, ob nicht doch eine Absetzbarkeit der strittigen Kosten möglich sei, wobei sie in diesem Zusammenhang noch einmal auf eine Aufstellung ihrer Aufwendungen für Gesangs-, Gitarre- und Klaviernoten und das Landesmusikschulwerk hinwies.*

Mit **Vorlagebericht vom 25. September 2006** wurde die gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

In Reaktion auf ein **Vorhaltsschreiben des Unabhängigen Finanzsenates** führte die Berufungswerberin in ihrer **Antwort** vom 2. Oktober Folgendes aus:

Zu den **Aufwendungen/Landesmusikschulwerk** (Frage nach Art der Ausbildung und Adressatenkreis des Ausbildungsangebotes) gab sie an, dass  
- 1) die Ausbildungsangebote der Landesmusikschule allgemein zugänglich und nicht auf

bestimmte Berufsgruppen spezialisiert seien. Sie habe das Fach "Sologesang" belegt, um ihre Stimme zu trainieren, damit sie den beruflichen Anforderungen standhalte. Sie habe damals in der Volksschule neben anderen Fächern einige Musik- und Turnstunden zu unterrichten gehabt, was ihre Stimme sehr strapaziert und immer wieder zu Heiserkeit und Halsschmerzen geführt habe, was im Unterricht auf Dauer hinderlich sei.

- 2) Die Unterrichtsstunden in der Musikschule hätten aus Körper-, Atem- und Stimmtraining im Einzelunterricht unter der Anleitung einer Gesangspädagogin bestanden. Es sei daran gearbeitet worden,

- körperliche Verspannungen, die zu Heiserkeit oder Verkrampfung im Bereich des Halses führten, zu lockern,

- die Atemführung durch den Einsatz von Bauchmuskeln ("Stütze") zu unterstützen,

- den richtigen "Stimmsitz" zu finden, um die Stimmbänder zu entlasten und eine gute Sprech- und Singstimme zu fördern,

- die Stimme zu kräftigen, damit man auch ohne Belastung der Stimmbänder laut singen und sprechen könne.

Dies alles sei großteils durch entsprechende Atem-, Stimm- und Lockerungsübungen geschehen, andererseits durch das Stimmtraining anhand klassischer Gesangsliteratur.

Zu den **Aufwendungen/Gesangs-, Gitarre- und Klaviernoten** (Frage nach der Art der Noten, konkreter Verwendung und beruflicher Notwendigkeit) legte die Berufungswerberin sowohl Kopien der Belege und der jeweils ersten Seiten als auch eine **Aufstellung**, aus der Folgendes hervorging, vor:

Art der Noten	Preis	Kurzbeschreibung	Konkrete Verwendung
Gesangsnoten	145,00 S	Saitenweise Kinderhits: 48 Kinderlieder mit Begleitung und Tanzvorschlägen	Altersgemäße Kinderlieder für den Musikunterricht in der Volksschule
Gitarrennoten	327,00 S	Gitarrenschule: Grundlegendes Lehrwerk für Gitarre im Einzel-, Gruppen- und Selbstunterricht mit einer ausführlichen Anleitung zur Liedbegleitung	Auffrischung des Könnens auf der Gitarre im Selbststudium, da der Gitarreunterricht der Lehrerausbildung bereits 2 Jahre her war und sie dieses Instrument im Musikunterricht zur Liedbegleitung beherrschen sollte
Klaviernoten	182,00 S	The Best-Known Jazz Solos	Auffrischung des Könnens am Klavier im Selbststudium. Klavier ist neben Gitarre, Blockflöte und Orff-Instrumenten, das wichtigste Begleitinstrument im Unterricht.
Klaviernoten	134,00 S	Jazz for Kids	
Klaviernoten	161,00 S	Fun with Jazz Piano	

Zur **beruflichen Notwendigkeit** führte die Berufungswerberin aus, dass es in ihrem Beruf eben notwendig sei, ständig nach neuen Anregungen und Motivation zu suchen. Dazu gehöre die Suche nach geeigneten altersgemäßen Kinderliedern genauso, wie das Üben auf den Instrumenten, wozu man natürlich auch manchmal neue Noten brauche.

Es gäbe wohl niemanden, der 3 Jahre ein Instrument erlerne, dann nicht mehr übe, und dies dann jederzeit professionell einsetzen könne. Ein Instrument sei so zu beherrschen, dass es

*ohne besondere Konzentration gespielt werden könne, weil sie als Lehrerin ja gleichzeitig die Schüler zum Singen motivieren, beaufsichtigen und selbst singen müsse.*

In ihrer **Stellungnahme** hielt die Vertreterin des Finanzamtes fest, dass es sich nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes bei den Aufwendungen für Gesangsunterricht und Notenmaterial um nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung handle.

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

Im gegenständlichen Berufungsverfahren stand die Anerkennung von Aufwendungen der Berufungswerberin (Lehrerin) für Gesangsunterricht und Notenmaterial als Werbungskosten in Streit.

***Werbungskosten*** stellen nach **§ 16 Abs. 1 EStG 1988** *Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen dar.*

Gemäß **§ 20 Abs. 1 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 des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.*

Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Aufwendungen ergibt sich somit zum Einen aus der **beruflichen Veranlassung**. Sie ist dann anzunehmen, wenn objektiv ein Zusammenhang mit dem Beruf besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Berufes, nämlich zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen im Rahmen der Einkunftsart getätigten werden (vgl. BFH 28.11.1980, BStBl 1981 II, S. 368).

Zum Anderen dürfen die Ausgaben **nicht** als **Kosten der Lebensführung** im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zu qualifizieren sein.

Die wesentliche Aussage dieser Bestimmung ist die, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und einer beruflichen Veranlassung, nicht abzugsfähig sind (sog. **Aufteilungsverbot**).

Der Zweck dieses Aufteilungsverbotes liegt darin, zu verhindern, dass Steuerpflichtige auf Grund der Eigenschaft ihres Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung abzugsfähig machen können (vgl. Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Rz 10 zu § 20). Aus dem Aufteilungsverbot folgt, dass Aufwendungen für typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter selbst dann zur Gänze nicht abzugsfähig sind, wenn sie zum Teil auch beruflich verwendet werden.

Hinsichtlich der Abzugsfähigkeit ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (siehe VwGH 28.2.1995, 91/14/0231, und 20.9.1995, 94/13/0253) bei der Abgrenzung

beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung eine **typisierende Betrachtungsweise** derart anzuwenden, dass nicht die konkret tatsächliche, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung als allein erheblich angesehen werden muss. Eine Abzugsfähigkeit scheidet demnach dann aus, wenn die fraglichen Aufwendungen nach allgemeiner Lebenserfahrung typischerweise ihre Wurzel nicht im Betrieb oder Beruf des Steuerpflichtigen haben (siehe hiezu auch Doralt, Kommentar zur Einkommensteuer, Tz 22/1 zu § 20).

In diesen Fällen ist bei Beurteilung der beruflichen Veranlassung auf die **berufliche Notwendigkeit** als verlässliches Indiz zurückzugreifen (VwGH 30.5.2001, 95/13/0288; BFH, BStBl 1985 II, S. 467).

Bezogen auf den gegenständlichen Fall führen die Aussagen der zitierten Gesetzesstellen im Verein mit der hiezu ergangenen Rechtsprechung und den entsprechenden maßgeblichen Literaturmeinungen zu folgendem Ergebnis:

### **1) Zum Gesangsunterricht/Landesmusikschule**

Üblicherweise sind – wie auch von der Berufungswerberin in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 2. Oktober 2008 bestätigt wurde – die Ausbildungsangebote der Landesmusikschulen allgemein zugänglich und nicht auf bestimmte Berufsgruppen spezialisiert.

Die Berufungswerberin belegte das Fach "Sologesang".

Es darf nun aus objektiver Sicht als allgemein anerkannt vorausgesetzt werden, dass die Wurzel für Aufwendungen für den Besuch einer Musikschule im Generellen und für die Absolvierung von Gesangsunterricht im Speziellen nach allgemeiner Lebenserfahrung zunächst in der Befriedigung von Bedürfnissen der privaten Lebensführung zu erblicken ist. Die Erlernung eines Instrumentes bzw. die Vervollkommnung des körpereigenen Instruments, der Stimme, ist in der Regel Ausfluss eines Bedürfnisses, seinen persönlichen Neigungen nachkommen, und spiegelt eine in der Bevölkerung weit verbreitete Leidenschaft zur Musik sowie eine bevorzugte Teilnahme am Kulturleben wider.

Nach Ansicht der Berufungswerberin war aber in ihrem Fall eine berufliche Bedingtheit der entsprechenden Aufwendungen dadurch gegeben, dass im Gesangsunterricht in der Musikschule das gesundheitlich notwendige Training ihrer Stimme mit ihrer musikalischen Fortbildung kombiniert werden konnte (siehe Ausführungen im Berufungsschreiben).

Auf Grund dieser Einwendungen der Berufungswerberin war es im gegenständlichen Verfahren nach ho. Ansicht jedenfalls notwendig, ihre Aufwendungen auf ihre Qualität als Fortbildungsmaßnahmen hin zu prüfen waren, da nach **§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988** in der in den berufungsgegenständlichen Zeiträumen geltenden Fassung *Werbungskosten auch*

*Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit darstellen.*

Nicht abzugsfähig sind allerdings Bildungsmaßnahmen, die der privaten Lebensführung dienen. Dienen diese Bildungsmaßnahmen sowohl beruflichen als auch privaten Bedürfnissen, so reicht ein Nutzen für die Berufstätigkeit für die Abzugsfähigkeit allein noch nicht aus; ein Indiz für die berufliche Veranlassung ist in der Regel auch hier vielmehr erst die – bereits oben erwähnte! – **berufliche Notwendigkeit** dieser Maßnahmen (Doralt, a.a.O., Tz 203/5/1 zu § 16).

Dass aber für den Unterricht zweier Volksschulklassen die Absolvierung von Sologesangsstunden einer beruflichen Notwendigkeit entspräche, kann nach allgemeiner Lebenserfahrung nicht angenommen werden, da – was als allseits bekannt vorausgesetzt werden kann – der weitaus überwiegende Anteil von Volksschullehrer(inne)n die Unterrichtstätigkeit auch ohne eine entsprechende Gesangsausbildung bestreiten kann. Eine berufliche Notwendigkeit aus dem Titel der Fortbildung konnte im gegenständlichen Fall sohin nicht begründet werden.

Nun hat die Berufungswerberin in ihrer Argumentation überdies auch vor allem auf den positiven Effekt der Gesangsausbildung auf ihre gesundheitlichen Probleme mit der Stimme hingewiesen.

Kosten für die Behandlung bzw. Linderung von gesundheitlichen Beeinträchtigungen stellen grundsätzlich **Krankheitskosten** dar.

Krankheitskosten gehören in der Regel zu den Kosten der Lebensführung und sind daher gemäß § 20 EStG 1988 den nicht abzugsfähigen Aufwendungen (VwGH 21.12.1999, 96/14/0123) zuzuordnen. Sie sind nur dann als Werbungskosten absetzbar, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt oder der Zusammenhang zwischen der Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststeht (VwGH 9.12.1992, 91/13/0094; VwGH 10.11.1987, 85/14/0128; BFH 17.4.1980, IV R 207/75, BStBl 1980 II 639).

Krankheitskosten müssen demnach nach allgemeiner Lebenserfahrung typischerweise (also in der bereits erwähnten typischen Betrachtungsweise) ihre Wurzeln in jenem Beruf haben, der die Einnahmen vermittelt, um als Werbungskosten berücksichtigt werden zu können.

Nun handelt es sich bei den beschriebenen Beschwerden der Berufungswerberin wie Heiserkeit, Halsentzündungen und chronischen Stimmproblemen um Krankheiten, deren Ursachen nach allgemeiner Lebenserfahrung in einem breit gefächerten Spektrum bestehen können.

Es mag sein, dass in dem Berufsfeld, in dem die Berufungswerberin tätig ist, - wie von ihr im Vorlageantrag zitiert – durch die Beanspruchung der Stimme unter anderem ein erhöhtes

---

Gefährdungspotential im Bereich der Stimme gegeben ist.

Zum Einen gibt es aber auch viele andere Berufsgruppen (Vortragende, Kindergärtnerinnen etc.), die einer erhöhten Stimmbelastung ausgeliefert sind bzw. bei denen ein vermehrter Einsatz der Stimme gefordert ist.

Zum Anderen findet sich aber in den gefährdeten Berufsgruppen eine mengenmäßig weitaus überwiegenden Anzahl von Personen, die trotz ständiger Belastung von diesen Beschwerden nicht betroffen sind, da diese erhöhten Anforderungen an den Stimmapparat von einem gesunden Menschen für gewöhnlich bewältigt werden können.

Wenn nun ein (geringer) Teil der Personen, die den gefährdeten Berufsgruppen zugehören, unter Umständen an jenen der Berufswerberin vergleichbaren Beschwerden laborieren und diesen erhöhten Anforderungen nicht gewachsen sind, so liegt hier eine persönliche Disposition vor, die die Neigung zu einem entsprechenden Krankheitsbild fördert.

Die Beschwerden können nach ho. Ansicht zwar als berufsbedingt, aber nicht als "typisch berufsbedingt" in dem Sinne angesehen werden, dass diese Krankheit ausschließlich durch die Tätigkeit hervorgerufen wurde, sondern muss vielmehr nach allgemeiner Lebenserfahrung davon ausgegangen werden, dass zu der beruflichen Komponente noch ein entscheidender Faktor, nämlich der einer gewissen körperlichen bzw. genetischen Disposition hinzukommt. Aufwendungen zur Behandlung der Auswirkungen dieses Krankheitsbildes sind aber in erster Linie durch diese persönliche Disposition indiziert und werden jedenfalls nicht ausschließlich durch die berufliche Tätigkeit als Lehrerin erforderlich.

Liegt bzw. kann aber die Ursache für eine Krankheit sowohl an einer körperlichen bzw. genetischen Disposition als auch an der beruflichen Tätigkeit liegen, so handelt es sich bei den entsprechenden Aufwendungen nicht mehr um **eindeutig** allein mit dem Beruf zusammenhängende Ausgaben bzw. ist damit der Teil der ausschließlich beruflich veranlassten Aufwendungen nicht mehr einwandfrei von den Ausgaben für die private Lebensführung trennbar und gehört der Gesamtbetrag der Aufwendungen – wie oben ausgeführt – zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben.

In diesem Sinne sprach sich auch der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 10.11.1987, 85/14/0128, aus, wenn er schon auf Grund der Tatsache, dass die Aufwendungen durch ein angeborenes körperliches Gebrechen (mit)verursacht waren, die gesamten Ausgaben nicht zum Abzug zuließ.

Da sohin insgesamt eine ausschließlich berufliche Veranlassung der angeführten Aufwendungen für die Absolvierung der Gesangsstunden auszuschließen war, konnten diese nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

Anzumerken ist an dieser Stelle, dass dem privaten Bereich zuordenbare Krankheitskosten allenfalls eine außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 darstellen könnten.

Abgesehen davon, dass es bei Aufwendungen für ein Stimmtraining im Rahmen von Sologesangsstunden in einer Musikschule überhaupt fraglich erscheint, ob eine entsprechende Zwangsläufigkeit in Bezug auf eine Krankenbehandlung (die ja Tatbestandsmerkmal des § 34 EStG 1988 ist!) nachweisbar wäre, erübrigte sich diese Prüfung im gegenständlichen Verfahren, da – wie sich aus der Aktenlage ergibt – selbst bei Berücksichtigung dieser strittigen Aufwendungen im Verein mit den übrigen geltend gemachten Aufwendungen der bei der Berufungswerberin anzuwendende Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 (siehe Ausführungen in den Begründungen in den angefochtenen Bescheiden) mit 20.267,00 S (2000) bzw. 20.717,00 S (2001) nicht überschritten und sich somit keine steuerliche Auswirkung ergeben würde.

## **2) Zu den Gesangs-, Gitarre- und Klaviernoten**

Die Berufungswerberin legte in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 2. Oktober 2008 die konkrete Verwendung des von ihr angeschafften Notenmaterials ausführlich dar.

Fest steht, dass auch Menschen, die Musik nur hobbymäßig betreiben, dafür entsprechendes Notenmaterial benötigen.

Insofern weisen die Aufwendungen für die Anschaffung solcher Materialien ebenfalls einen Bezug zu jenen der privaten Lebensführung auf.

Wie bereits eingangs ausgeführt, ist bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung eine **typisierende Betrachtungsweise** derart anzuwenden ist, dass **nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung als allein erheblich angesehen werden muss.**

Als Ergebnis dieser gebotenen typisierenden Betrachtungsweise hat der Verwaltungsgerichtshof bislang in ständiger Rechtsprechung ausgesprochen, dass die Anschaffung von Werken der Literatur, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt sind, nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung begründet (VwGH 29.9.2004, 2000/13/0156).

Auch die Aufwendungen für Tonträger ordnete er auf Grund deren grundsätzlicher Qualität, dem Benutzer die Teilnahme am Kulturleben zu vermitteln, dem Bereich der Lebensführung zu, selbst wenn er deren Nutzen für die Inspiration für die Berufstätigkeit im konkreten Fall dezidiert nicht anzweifelte (VwGH 19.7.2000, 94/13/0145; 16.10.2002, 98/13/0206). Sogar der konkrete Einsatz zu beruflichen Zwecken nimmt diesen nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofes nicht deren Eignung, ihrem Eigentümer nach dessen Wahl in beliebiger Weise für den privaten Gebrauch zur Verfügung zu stehen (VwGH 23.3.2004, 2002/13/0035).

Dass der Grundsatz der typisierenden Betrachtungsweise in jenem Bereich, in dem Aufwendungen in gleicher Weise mit der Einkunftszielung als auch mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, auch bei der Beurteilung von **Musik- und Notenmaterial** anzuwenden ist, bestätigte der **Verwaltunggerichtshof** schließlich in seinem Erkenntnis vom 27. Mai 1999, 97/15/0142, indem er aussprach, dass unter Anwendung der entsprechenden Erwägungen auch hier davon ausgegangen werden müsse, dass damit ein Teil des Kulturlebens wiedergegeben werde, was aber dem Bereich der Lebensführung zuzuordnen sei.

In Anbetracht dieser umfangreichen Rechtsprechung zu dieser Problematik war im gegenständlichen Fall zu beurteilen, inwieweit die von der Berufungswerberin geltend gemachten Aufwendungen für Notenmaterial als Werbungskosten anerkannt oder den Aufwendungen der privaten Lebensführung zuzuordnen waren:

Mit Ausnahme der Gesangsnoten ("Saitenweise Kinderhits: 48 Kinderlieder mit Begleitung und Tanzvorschlägen"), die die Berufungswerberin nach ihren Angaben im Musikunterricht verwendete, wurde das Notenmaterial von ihr für die Auffrischung ihres Könnens auf Gitarre und Klavier verwendet. Bei diesen Noten handelte es sich um eine Gitarrenschule, "The Best-Known Jazz Solos", "Jazz for Kids" und "Fun with Jazz Piano".

Während es nach ho. Ansicht vertretbar erschien, in typisierender Betrachtungsweise bei den Gesangsnoten von einer typisch beruflichen Veranlassung auszugehen, da etwa Tanzvorschläge erst für die Anwendung in einer Gruppe von Kindern interessant sind und eine Anschaffung für den Einzelgebrauch deswegen eher weniger sinnvoll erscheint, entbehren die übrigen Notenwerke wohl kaum einer Attraktivität für den privaten Bereich. Entsprechendes Notenmaterial ähnlicher Art (Gitarrenschulen, Klaviernoten für gängige Lieder und Songs) ist vermutlich in einer Vielzahl von Haushalten – vor allem solchen mit Kindern, aber auch solchen mit Hobbymusikern – zu finden und daher in typisierender Betrachtungsweise durchaus dazu geeignet, privaten Belangen zu dienen.

Als Werbungskosten aus dem Titel der Anschaffung von Notenmaterial konnten daher in typisierender Betrachtungsweise die Aufwendungen für die Gesangsnoten "Saitenweise Kinderhits: 48 Kinderlieder mit Begleitung und Tanzvorschlägen" im Ausmaß von 145,00 S berücksichtigt werden, während jene für das übrige Notenmaterial gemäß § 20 EStG 1988 den Aufwendungen der privaten Lebensführung zuzuordnen waren.

Dem Berufungsbegehren betreffend **Einkommensteuer 2000** war sohin insgesamt in folgender Weise teilweise zu entsprechen:

Werbungskosten laut angefochtenem Erstbescheid	5.063,00 S
--	------------

+ Zusätzliche Werbungskosten laut Bescheidberichtigung v. 21.7.2006*)	5.506,00 S
+ Zusätzliche Werbungskosten laut Berufungsentscheidung	<u>+ 145,00 S</u>
<b>Werbungskosten laut Berufungsentscheidung</b>	<b>10.714,00 S</b>

**\*) Anmerkung:**

Die im Berichtigungsbescheid vom 21. Juli 2006 zusätzlich gewährten Werbungskosten von 5.506,00 S waren auf Grund des Hinweises der Berufungswerberin auf ihre persönliche Vorsprache beim Finanzamt vom 4. Jänner 2006 auch vom ursprünglichen Berufungsbegehren umfasst. Auf Grund der Anerkennung durch das Finanzamt im Rahmen der Bescheidberichtigung war die Qualifikation der im Zusammenhang mit einer Hospitationsfahrt der Berufungswerberin angefallenen Aufwendungen als Werbungskosten zwischen den Parteien des Berufungsverfahrens nicht mehr strittig und bestand auch seitens der ho. Berufungsbehörde kein Anlass, hieran zu zweifeln. Ungeachtet der Frage, ob eine Berichtigung des ursprünglich angefochtenen Einkommensteuerbescheides vom 16. Dezember 2005 gemäß § 293b BAO in verfahrensrechtlicher Hinsicht gerechtfertigt war, und des Umstandes, dass das Berufungsbegehren insgesamt als gegen den Bescheid in seiner berichtigten Fassung gerichtet anzusehen war, waren diese im Rahmen der Berufungsentscheidung daher zusätzlich als Werbungskosten anzuerkennen.

Dem Berufungsbegehren betreffend **Einkommensteuer 2001** war insgesamt in folgender Weise teilweise zu entsprechen:

Werbungskosten laut angefochtenem Bescheid vom 16. Dezember 2006	10.153,00 S
+ Werbungskosten laut Berufungsvorentscheidung (PC-Zubehör) *)	<u>614,83 S</u>
<b>Werbungskosten laut Berufungsentscheidung</b>	<b>10.767,83 S</b>
<b>gerundet</b>	<b>10.768,00 S</b>

**\*) Anmerkung:**

Die im Rahmen der persönlichen Vorsprache, auf die im Berufungsbegehren hingewiesen wurde, zusätzlich geltend gemachten Aufwendungen für PC-Zubehör wurden vom Finanzamt bereits im Rahmen der Berufungsvorentscheidung berücksichtigt und waren diese insofern nicht mehr strittig. Nach Ansicht der Berufungsbehörde bestand kein Grund, diese vom Finanzamt anerkannten zusätzlichen Werbungskosten anzuzweifeln, und war daher auch laut Berufungsentscheidung dem Berufungsbegehren in diesem Sinne teilweise zu entsprechen. Der ursprüngliche Antrag auf Anerkennung der Aufwendungen für die Anschaffung von

Materialien für ein Regal (Holz, Leisten, Platten) wurde von der Berufungswerberin in ihrem Vorlageantrag nicht mehr aufrechterhalten, sodass auch diese offensichtlich nicht mehr strittig waren. Festzustellen ist in diesem Zusammenhang, dass die entsprechenden Ausgaben schon allein im Hinblick auf die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988, wonach *Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen*, eine Abzugsfähigkeit im gegenständlichen Fall ohnehin nicht gegeben gewesen wäre. Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände könnten allenfalls nur dann als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn sie in einem steuerlich anzuerkennenden Arbeitszimmer (*gemeint ist ein den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen bildendes Arbeitszimmer* – siehe § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d zweiter Satz EStG 1988) Verwendung finden (vgl. Doralt, a.a.O., Tz 104/10 zu § 20). Über ein solches verfügte die Berufungswerberin nicht bzw. machte sie diesbezüglich keine Aufwendungen geltend.

Beilage: 2 Berechnungsblätter für 2000 und 2001 (jeweils in S und €)

Linz, am 3. November 2008