



## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau Ried Schärding vom 10. August 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### **Entscheidungsgründe**

Die Bw. erzielt wie in den Vorjahren als Werklehrerin Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2009 beantragte die Bw. u.a. folgende Positionen als Werbungskosten:

1) Kochkurse an der Volkshochschule Salzburg (Gourmetfreuden der besonderen Art, Feines vom Geflügel, Frühling in der Gourmetküche, Petits Fours - klassisches Kleingebäck der französischen Küche, Bärlauch, Erdbeeren, Rhabarber und Co., Fruchtige Desserts, Ein stressfreies Frühlingsmenü, Ein stressfreies Herbstmenü, Traumhafte Toskana):

Gebühren von gesamt 582,00 €, Taggelder von gesamt 112,20 € sowie Kilometergelder von gesamt 302,40 €

2) Kochkurs an der Grillakademie in Salzburg:

Gebühr 30,00 €, Taggeld 8,80 € sowie Kilometergeld von 30,60 €

3) Kochkurse am ländlichen Fortbildungsinstitut Salzburg (Geschenke vom Bauernhof, Lebkuchen):

Gebühren von gesamt 55,00 €, Materialkosten von gesamt 20,00 €, Taggelder von gesamt 15,40 € sowie Kilometergelder von gesamt 67,20 €

4) Rezepte und Kochbücher(Kalte Platten, Meine bayrische Küche, Natur satt, Stevia, Wiener Süßspeisen, Adventbäckerei) von gesamt 179,95 €.

Mit Einkommensteuerbescheid (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 vom 10. August 2010 setzte das Finanzamt die Werbungskosten , die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, mit 1.249,83 € fest, sodass sich eine Einkommensteuer von 4.956,05 € ergab, wobei das Finanzamt u.a. die von der Bw. geltend gemachten Ausgaben für Kochbücher und Kochkurse nicht als Werbungskosten berücksichtigte. Begründend wurde ausgeführt, dass gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen seien. Wesentlich sei, dass die Aufwendungen eindeutig und ausschließlich im Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften stehen, sohin ihrer Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lassen. Die beantragten Aufwendungen für die Teilnahme an Kochkursen sowie Ausgaben für Kochbücher könnten daher nicht berücksichtigt werden. Bei den beantragten Aufwendungen für die Nähmaschinenreparatur und die Internetkosten sei ein Privatanteil von 40% ausgeschieden worden.

Die Bw. erhab am 1. September 2010 Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 und beantragte die Ausgaben für Kochkurse und Kochbücher als Werbungskosten zu berücksichtigen. Die Bw. führte aus, dass sie Lehrerin für Werkerziehung sei und dazu gehöre der Hauswirtschaftsunterricht (Kochen). Bücher bekomme sie nicht von der Schule, sondern müsse sie selber kaufen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. September 2010 wurde die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde ausgeführt, dass gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 Werbungskosten Ausgaben oder Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen seien. Dem gegenüber dürften gem. § 20 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben zur Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringe und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse seien oder die grundsätzlich der privaten Lebensführung dienen würden, seien nicht abzugfähig, und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden könnten oder von Nutzen seien. Bei Bildungsmaßnahmen, die sowohl berufspezifischen Bedürfnissen Rechnung

tragen, als auch Bereiche der privaten Lebensführung betreffen, sei zur Berücksichtigung als Werbungskosten nicht nur eine berufliche Veranlassung, sondern die berufliche Notwendigkeit erforderlich (LStR 2002 Rz. 224).

Die Bw. erhab am 11. Oktober 2010 „Einspruch“ gegen den Einkommensteuerbescheid 2009. Sie führte inhaltlich aus, dass der Dienstgeber eine Fortbildung von mindestens 15 Stunden pro Schuljahr in der unterrichtsfreien Zeit fordere. Daher seien die Kurse beruflich notwendig. Nachzulesen im LDG des Landesschulrates für OÖ.. Es sei laut Dienstauftrag Aufgabe gewesen, Fortbildungsmaßnahmen zu finden, zu besuchen und diese auch dem Dienstgeber nachzuweisen. Für das Unterrichtsfach „Ernährung und Haushalt“ werde vom Pädagogischen Institut kaum Fortbildung angeboten. Darum sei sie gezwungen die nicht unerheblich hohen Kursgebühren und Fahrtkosten in Kauf zu nehmen. Leider könne sie nicht versichern, neu Erlerntes nicht auch im privaten Bereich anzuwenden. Aber niemand werde sich weiterbilden und privat auf seinem alten Bildungsstand stehen bleiben. Sei z.B. ein EDV-Kurs nicht auch von allgemeinem Interesse und werde im privaten Bereich genutzt?

Das Finanzamt richtete am 16. Dezember 2010 einen Vorhalt an die Bw. mit folgenden Ergänzungspunkten:

„An welcher Schule haben Sie 2009 und 2010 unterrichtet? Welche Klassen? Welche Fächer? Wie sehen die diesbezüglichen Lehrpläne aus? Welche Fortbildungsmöglichkeiten gab es 2009 für Werklehrer am Pädagogischen Institut? Der Auszug aus dem LDG des Landesschulrates für OÖ. Ist vorzulegen (Kopie).“

Der Vorhalt wurde nicht beantwortet.

Die Referentin richtete am 24. Juni 2011 folgenden Vorhalt an die Bw.:

„Wie das Finanzamt bereits mit Berufungsverfahrensentscheidung vom 13. September 2010 korrekterweise festgestellt hat, gehören **Kochbücher und Kochkurse** grundsätzlich zu den Kosten der privaten Lebensführung.

Allerdings ist davon auszugehen, dass die Kosten bei Ihnen als kochbegeisterten Werklehrerin sowohl die private als auch die berufliche Sphäre betreffen. Die Aufwendungen lassen sich in Folge nicht eindeutig trennen. Es liegt eine sog. Mischveranlassung der Aufwendungen vor.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat (vgl. zB VwGH 28.05.2008, 2006/15/0237, m.w.N.) darf die Abgabenbehörde Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Erzielung von Einkünften wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Abgabenbehörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob diese Aufwendungen durch die Erzielung von Einkünften oder durch die private Lebensführung

veranlasst sind, nicht schon deshalb als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkennen, 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 Erzielung von Einkünften 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 betrieblichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung.

Grundsätzlich unterliegen die Aufwendungen für die Kochbücher und Kochkurse daher dem **Aufteilungsverbot** und sind zur Gänze nicht abzugsfähig.

Die Aufwendungen können nur **ausnahmsweise** abzugsfähig sein, wenn diese für den Unterricht **notwendig** gewesen sind, also eindeutig die berufliche Veranlassung der Kosten im Vordergrund gestanden ist.

- 1) Weisen Sie nach, dass die geltend gemachten Kochbücher aufgrund eines dienstlichen Auftrages eingekauft wurden. Wurde ein Kostenersatz des Dienstgebers geleistet (Nachweis)?
- 2) Weisen Sie nach, dass die geltend gemachten Kochkurse aufgrund eines dienstlichen Auftrages besucht wurden. Wurde ein Kostenersatz des Dienstgebers geleistet (Nachweis)?
- 3) Im „Einspruch“ vom 11. Oktober 2010 führen Sie an, dass der Dienstgeber eine Fortbildung von mindestens 15 Stunden/Schuljahr fordert (laut LDG des Landesschulrates für Oberösterreich). Die Fortbildung ist dem Dienstgeber nachzuweisen. Legen Sie diesen Nachweis vor.

Hingewiesen wird weiters darauf, dass der Dienstgeber einer Lehrerin üblicherweise die Arbeitsmittel und die Fortbildungsmöglichkeiten zur Verfügung stellt bzw. die Kosten übernimmt.

Da der Dienstgeber auch Fortbildungsmöglichkeiten für Werklehrer anbietet, ist es möglich die Anforderung von 15 Stunden Fortbildung durch vom Dienstgeber angebotene Kurse abzudecken.

Um Stellungnahme wird ersucht.“

Auch dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

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

Strittig ist die Abzugsfähigkeit von Kochkursen und Kochbüchern als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit. Die Bw. hat im Streitjahr als Werklehrerin u.a. Kochen unterrichtet.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

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.

Diese Bestimmung enthält als wesentliche Aussage ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grunde liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (vgl. VwGH 25.11.2009, 2007/15/0260, m.w.N.).

Bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ist ein strenger Maßstab anzulegen und eine genaue Unterscheidung vorzunehmen. Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist entsprechend dem "Aufteilungsverbot" der gesamte Betrag nicht abzugsfähig (vgl. nochmals VwGH 25.11.2009, 2007/15/0260).

Der Verwaltungsgerichtshof hat als Ergebnis einer gebotenen typisierenden Betrachtungsweise daran festgehalten, dass die Anschaffung von Literatur, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist, nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung begründet (VwGH, 2007/15/0260 m.w.N.).

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat (vgl. zB VwGH 28.5.2008, 2006/15/0237, m.w.N.) darf die Abgabenbehörde Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Erzielung von Einkünften wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Abgabenbehörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob diese Aufwendungen durch die Erzielung von Einkünften oder durch die private Lebensführung veranlasst sind, nicht schon deshalb als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkennen,

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 Erzielung von Einkünften 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 betrieblichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung.

Die von der Bw. als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen für **Kochbücher und Rezepte** iHv. 179,95 € wurden nicht berücksichtigt.

Bei den Kochbüchern und Rezepten handelt es sich um Anschaffungen von allgemeinem Interesse und stellen diese in typisierender Betrachtungsweise Kosten der Lebensführung dar. Auch wenn die Anschaffungen die berufliche Sphäre der kochbegeisterten Bw. berühren, sind die Kosten dafür nicht eindeutig beruflich veranlasst, da die Bücher nicht über dienstlichen Auftrag gekauft wurden. Die Aufwendungen unterliegen dem Aufteilungsverbot und sind zur Gänze nicht als Werbungskosten iSd. § 16 Abs. 1 EStG 1988 abzugsfähig.

Ebenfalls nicht berücksichtigt wurden die von der Bw. als Werbungskosten geltend gemachten **Kochkurse** iHv. 1.223,60 €.

Die Kochkurse wurden von der Volkshochschule Salzburg und vom ländlichen Fortbildungsinstitut Salzburg abgehalten. Die Kurse standen allen Kochinteressierten offen und wurden auch von Personen, die nicht der Berufsgruppe der Bw. angehören, privat besucht. Die Aufwendungen für den Besuch der Kochkurse können in gleichem Maße mit der Erzielung von Einkünften als auch mit der privaten Lebensführung zusammenhängen.

Im Sinne der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs (vgl. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0237) wurde die Bw. aufgefordert, die Notwendigkeit der strittigen Aufwendungen nachzuweisen. Dem ist die Bw. nicht nachgekommen. Die geltend gemachten Kochkurse wurden daher weder über dienstlichen Auftrag besucht noch wurde vom Dienstgeber ein Kostenersatz geleistet. Auch die Bestätigung über die vom Dienstgeber geforderten Fortbildung von mindestens 15 Stunden pro Schuljahr wurde nicht vorgelegt. Für die Unterrichtstätigkeit der Bw. ist die Notwendigkeit des Besuches der Kochkurse nicht erkennbar. Da sie entsprechende Kenntnisse für den praktischen Unterricht aus den Vorjahren schon vor dem Besuch der Kurse besessen hat, handelt es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen für die Kochkurse, auch wenn die erworbenen Kenntnisse für die Unterrichtstätigkeit nützlich sein können, um solche der privaten Lebensführung iSd. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988, die nicht als Werbungskosten iSd. § 16 Abs. 1 EStG abzugsfähig sind.

Der Berufung war aus den oben dargestellten Gründen der Erfolg zu versagen.

Linz, am 12. August 2011