



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der AB, geb. X, Adresse, vom 5. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes D vom 14. Oktober 2010 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2009	Einkommen	14.765,57 €	Einkommensteuer	1.160,69 €
			anrechenbare Lohnsteuer	-1.798,61 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-637,92 €

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) ist Kindergartenpädagogin (diplomierte Montessoripädagogin) und zusätzlich als CliniClown tätig.

Die am 26. April 2010 beim zuständigen Finanzamt eingereichte Einkommensteuererklärung 2009 wurde antragsgemäß veranlagt (Bescheid vom 27. April 2010) und führte zu einer Abgabengutschrift von 1.245,09 €.

Im Zusammenhang mit ihrer selbständig ausgeübten Tätigkeit als CliniClown hatte die Bw Einnahmen im Umfang von 3.466,00 € erklärt und die nachstehenden Aufwendungen als Betriebsausgaben geltend gemacht:

Kilometergeld (3.396 x 0,42)	1.426,32
Diäten	290,40
Clownaccessoires	250,62
Eintrittskarten	
Clownsrevue Theater Phönix	16,00
Komödie Burgarena Reinsberg	75,00
Clowntheater Kulturzentrum Hof	14,00
Fortbildung	
Clown-Tanzkurs in Linz (10. – 14.8.2009)	100,00
Fahrtkosten (5 x 80 km x 0,42)	168,00
Diäten (26,4 x 5)	132,00
Clownstreffen in K (17. – 19.1.2009)	
Fahrtkosten (978 x 0,42)	410,76
Diäten (26,4 x 2)	52,80
Trainertreffen L (6.2.2009)	
Fahrtkosten (378 x 0,42)	158,76
Diäten	26,40

Ausgaben gesamt	3.121,06
------------------------	-----------------

Die Ausgaben für Clownaccessoires (250,62 €) listete die Bw wie folgt auf:

Schuhbänder	2,00
Socken	5,90
Einlagen	6,00
Gürtel	9,95
Strickweste	19,90
Clownmantel	37,80
Stirnband	0,99
Clownkleid	44,80
Strumpfhose	7,95
Schuhreparatur	6,00
Reinigung	15,80
Clownhose	29,95
Strümpfe	4,95
Oberteil	12,90
Clownhut	9,95
Paketversand	13,58
Ukulelengurt	40,00
Requisiten	20,00

Als diplomierte Montessoripädagogin beantragte die Bw folgende Werbungskosten:

Paketversand	3,10
Fachbuch	17,50
Gitarrensaiten	3,20

Handbuch Pädagogik	20,60
Druckerpatronen	39,96
Kopierpapier	3,99
Briefmarken	5,50
Fachbuch	39,95
Sprachlexika	11,85
Spielseife	2,00
Fortbildung	
Fachvorführung Kiga	9,00
Fahrtkosten (80 x 0,42)	33,60
Kindertheaterfestival Linz	6,50
Fahrtkosten (80 x 0,42)	33,60
Ausbildung zur Sensorischen Integrationspädagogin in Wien	
Kurskosten	2.400,00
Fahrtkosten E – Wien, 3. – 7.4. und 30.4. – 3.5. (792 x 0,42)	332,64
Diäten (26,4 x 9)	237,60
Summe	3.200,59

Mit Ergänzungsersuchen vom 21. September 2010 wurde die Bw aufgefordert, die beantragten Werbungskosten belegmäßig nachzuweisen und im Zusammenhang mit Aus- und Fortbildungskosten etwaige Zuschüsse vom Bildungskonto bekannt zu geben.

Die Bw übermittelte Belege zu ihren Einnahmen und Ausgaben als CliniClown sowie zu den geltend gemachten Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit.

Mit Bescheid vom 14. Oktober 2010 verfügte die Abgabenbehörde die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 gemäß § 299 BAO und erließ mit gleichem Datum einen neuen Einkommensteuerbescheid. Zum einen wurde die Höhe der Einkünfte aus der Tätigkeit als CliniClown von – wie beantragt – 344,94 € auf 1.590,88 € erhöht, zum anderen wurden

die beantragten Werbungskosten um 110,43 € gekürzt, sodass sich im Vergleich zum Erstbescheid eine Abgabennachforderung von 620,98 € ergab.

Begründend wurde unter Hinweis auf § 20 EStG 1988 darauf verwiesen, dass

1. die geltend gemachten Ausgaben für Clownaccessoires in Höhe von 250,62 € zur Gänze nicht anerkannt werden konnten, da sie nach § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig seien;
2. die Eintrittskarten (Hänsel u. Gretel, Heute Abend: Irmgard Knef) und der Tanzkurs "freendance & Yoga Sommertanztag" ebenfalls nicht abzugsfähig seien;
3. hinsichtlich der Werbungskosten als diplomierte Montessoripädagogin der Paketversand, Gitarrensaiten, Sprachlexika und Spielseife zur Gänze nicht anerkannt worden seien und bei den Druckerpatronen und dem Kopierpapier ein privater Anteil von 40 % ausgeschieden worden sei;
4. die Eintrittskarten zu "Prime" und "Punch & Judy i.Afghanistan & La Muerte" samt Fahrtkosten nach § 20 EStG 1988 ebenfalls nicht abzugsfähig seien.

In der gegen diesen Bescheid fristgerecht erhobenen Berufung erläuterte die Bw eingangs ihre Tätigkeit als CliniClown. Neben dem Besuch von Kindern im Spital besuchte sie auch Erwachsene und Sterbende. Darüber hinaus erfolgten PR-Auftritte verschiedenster Art, beispielsweise Eröffnungen von Firmen, Krankenhausfestivitäten, Mitternachtseinlagen für Schulen oder Organisationen, die Geld spendeten, o.ä. Die angeführten Clownaccessoires würden in keinster Weise privat, sondern ausschließlich bei den genannten Tätigkeiten verwendet. Die Bw könnte verstehen, dass manche der von ihr angeführten Dinge merkwürdig klingen würden, aber sie arbeite auch in einem sehr außergewöhnlichen und "merk-würdigen" Beruf.

Zur Erläuterung begründe sie einige Accessoires näher: Sie trage bei ihrer Arbeit ein Clownkostüm, das je nach Alter der Patienten etwas variere. Sie trage beispielsweise Ringelstrümpfe und bunte T-Shirts bei Kindern, bei Erwachsenen jedoch ein Kostüm mit Blazer. Für PR-Auftritte, die häufig auch draußen stattfinden würden, brauche sie passende Kleidungsstücke wie Schal, warme Socken, Handschuhe, Strickweste, o.ä. Die angeführten Kondome kaufe sie für einen speziell verlangten Auftritt bei Erwachsenen. Schuhbänder und Einlagen seien kaputt gewesen und gehörten zu ihren Clownschuhen. Die erwähnten Eintritte zu Komödien und Musikkabaretts sowie der Tanzkurs dienten als Anregung und Weiterbildung für ihre Arbeit auf der Palliativstation sowie für das Einstudieren von PR-Auftritten.

Zu den Aufwendungen als Kindergartenpädagogin führte die Bw erläuternd aus, dass das Lexikon angeschafft worden sei, um ihr türkisches Kind zu verstehen. Gitarre spiele sie

ausschließlich im Kindergarten, weshalb sie die Gitarrensaiten angeführt habe. Die Spielseife werde für therapeutisches Matschen im Kindergarten verwendet. Die Briefe und Briefmarken seien für die Einladung eines Kindes zum Schnuppern verwendet worden, das erst zu Kindergartenbeginn nach E gezogen sei und eine Info zugeschickt bekommen habe. Die beiden Eintritte für Aufführungen beim Kindertheaterfestival in Linz seien empfohlene Stücke ihres Arbeitgebers gewesen, die als Ideenbörse für theatralische Projektarbeit im Kindergarten gedient hätten.

Mit Schreiben vom 17. November 2010 ersuchte das Finanzamt die Bw um Ergänzung ihrer Berufung. Ihre Einnahmen inklusive Reisekosten aus ihrer Tätigkeit als CliniClown würden laut den vorgelegten Honorarnoten 3.466,00 € betragen.

Als Ausgaben seien anerkannt worden: Kilometergeld in Höhe von 1.426,32 € (2.040 km laut Honorarnoten, CliniClown-Treffen: 978 km, Trainertreffen: 378 km, insgesamt daher 3.396 km). An Diäten seien 290,40 € + 52,80 € + 26,40 €, insgesamt daher 369,60 €, berücksichtigt worden, sodass sich ein Überschuss von 1.670,08 € ergebe.

Die Ausgaben für Clownutensilien, die sich laut den vorgelegten Rechnungen aus Einkäufen in diversen Modegeschäften (H&M, Puma-Store, Peek & Cloppenburg, etc.) und anderen Shops, die Artikel anbieten würden, die für viele Menschen zum täglichen Bedarf gehörten (Einkauf in: The Museum Sex Store, Bipa, uä.), zusammensetzten, könnten nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden. Der Bekleidungsaufwand könne nur dann als Betriebsausgabe anerkannt werden, wenn es sich um typische Berufskleidung oder um Arbeitsschutzkleidung handle.

Bekleidung wie die von der Bw gekauften Stücke, die im normalen Sortiment eines Geschäfts zu finden sei und die üblicherweise auch außerhalb der beruflichen Tätigkeit getragen werde, könne nicht anerkannt werden. Dies gelte auch dann, wenn die Bekleidung tatsächlich nur während der Arbeitszeit getragen werde (VwGH 21.12.1999, 99/14/0262). Aufwendungen für die Anschaffung oder Instandhaltung seien auch dann nicht abzugsfähig, wenn die Berufsausübung eine erhöhte laufende Kleiderabnutzung bedinge (VwGH 17.11.1981, 1160/80; VwGH 26.4.2007, 2006/14/0036).

Die Aufwendungen für Eintritte (Theater Phönix, Burgarena Reinsberg oder Kulturzentrum Hof) gehörten zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen des § 20 EStG 1988. Aufwendungen für die Lebensführung dürften nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringe und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgten (siehe dazu auch UFS vom 19.9.2005, RV/1435-W/05).

Sei der Clown-Tanzkurs in Linz nur für Clowns ausgeschrieben gewesen bzw. hätten auch Personen teilgenommen, die nicht als Clown arbeiteten? Was sei gelehrt worden (um Vorlage entsprechender Unterlagen, Einladungen, etc., werde ersucht)?

Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch für nicht in der Berufssparte des Steuerpflichtigen tätige Personen von allgemeinem Interesse seien, seien selbst dann nicht abzugsfähig, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet würden oder von Nutzen seien.

Zur Tätigkeit als Kindergartenpädagogin wies die Abgabenbehörde die Bw darauf hin, dass Literatur, die auch bei nicht in der Berufssparte des Steuerpflichtigen tätigen Personen von allgemeinem Interesse sei oder die zumindest für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt sei (VwGH 23.5.1984, 82/13/0184), keine Werbungskosten darstelle. Dies gelte selbst dann, wenn daraus Anregungen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden könnten. Es sei Sache des Steuerpflichtigen, die Berufsbezogenheit aller Druckwerke im Einzelnen darzutun. Um welches Lexikon handle es sich beim Sprachlexikon (Angabe des Titels und Verlages) und wodurch ergebe sich die Berufsbezogenheit?

Zu den Druckerpatronen wurde die Bw ersucht, bekannt zu geben, ob der Drucker zu Hause oder im Kindergarten stehe. Bei privater und beruflicher Nutzung sei nach den Lohnsteuerrichtlinien ein Privatanteil von 40 % abzuziehen.

Zur Gitarre wurde um Bekanntgabe ersucht, ob die Bw auch daheim eine Gitarre habe oder die angeführte Gitarre ausschließlich im Kindergarten verwendet und dort auch aufbewahrt werde.

Habe es sich bei den besuchten Veranstaltungen anlässlich des Kindertheaterfestivals um Aufführungen speziell für die Berufsgruppe der Kindergartenpädagoginnen gehandelt oder um allgemein zugängliche Veranstaltungen? Falls es sich um allgemein zugängliche Veranstaltungen gehandelt habe, werde auf die oa. Ausführungen zu Kulturveranstaltungen hingewiesen.

Aufwendungen für Spielseife und Briefmarken könnten anerkannt werden, da die Berufsbezogenheit entsprechend beschrieben worden sei.

Die Bw gab dazu an, dass es sich bei den von ihr gekauften Kleidungsstücken um Arbeitsmittel und nicht um Berufskleidung handle, weil es zum einen keine typische Berufskleidung für ihre Arbeit gebe und sie privat nicht mit Ringelstutzen oder sonstigen sehr bunt-originellen Kleidungsstücken unterwegs sei. Sie habe deswegen in normalen Geschäften

eingekauft, weil es für CliniClowns keine speziellen Geschäfte gebe. Da sie, wie bereits erwähnt, mit sehr unterschiedlichen Altersgruppen arbeite, benötige sie auch verschiedene Arbeitsmittel und Requisiten. Die Einkäufe in den anderen Shops seien ebenfalls Arbeitsmittel. Sie brauche beispielsweise Schminke und Abschminke (und das öfter und in unüblichen Mengen) für ihre Arbeit, privat sei sie völlig ungeschminkt.

Für ihre Arbeit im Palliativbereich, die es erst seit knapp einem Jahr gebe, gebe es noch keine passenden Fortbildungen. Es gebe kein spezielles Kursprogramm, weshalb sie sich dafür verantwortlich fühle, sich selbstständig um entsprechende Weiterbildung zu kümmern. Die angeführten Eintritte zu speziellen Theateraufführungen oder sonstigen Aufführungen sowie der Tanzkurs seien für sie sehr wichtige Möglichkeiten der Fortbildung als CliniClown. Der Tanzkurs sei öffentlich zugänglich gewesen, aber sie habe ihn besucht, weil er für ihre Arbeit eine perfekte Weiterbildung sei. In diesem Kurs sei am tänzerischen Ausdruck gearbeitet worden, teilweise nach Choreographie, teilweise völlig frei, was beides sehr bedeutsam für ihre Arbeit sei. Sie interessiere sich deswegen für Tanz, weil dieser für ihren Beruf große Wichtigkeit habe.

Das Sprachlexikon (Larousse/Deutsch-Türkisch) habe sie gekauft, um sich mit einem türkischen Kind verständigen zu können, das letztes Jahr ihre Kindergartengruppe besucht habe.

Der Drucker stehe bei ihr zu Hause, sie drucke damit aber ausschließlich Elternbriefe, die sie in ihrer Vorbereitungszeit als Kindergartenpädagogin, die sie zu Hause zu absolvieren habe, erstelle, sowie Honorarnoten, Protokolle oder Trainingspläne für die CliniClowns aus. Würde sie diese beiden Tätigkeiten nicht ausüben, hätte sie keinen Drucker gekauft. Der Privatanteil von 40 % komme in ihrem Fall also nicht zum Tragen.

Die Gitarre befindet sich im Kindergarten, weil sie diese dort für das beinahe tägliche Musizieren brauche.

Die genannten Veranstaltungen beim Kindertheaterfestival seien öffentlich zugänglich gewesen, doch seien diese von ihrem Arbeitgeber empfohlen worden. Theaterarbeit im Kindergarten sei ein bedeutungsvolles Thema, und sie habe die Veranstaltungen besucht, um für ihre Arbeit im Kindergarten zu lernen.

Bei Durchsicht ihrer Aufwendungen habe sie bemerkt, die angefallenen Telefonkosten nicht beantragt zu haben. Sie bitte um Kenntnisnahme ihrer jährlichen Kosten für Trainingsorganisation, Einsatzorganisation und diverse andere organisatorische Gespräche in Höhe von 166,42 € abzüglich Privatanteil.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

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

Der Begriff "Werbungskosten" bezeichnet im EStG jene Aufwendungen, die im Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG 1988) anfallen.

Zu den Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen zählen gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 auch Ausgaben für Arbeitsmittel sowie nach Z 10 leg.cit.

Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten Tätigkeit.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 normiert, dass Aufwendungen für die Lebensführung, selbst wenn sie sich aus der wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung des Steuerpflichtigen ergeben und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen.

Die letztgenannte Gesetzesbestimmung enthält als wesentliche Aussage, dass Aufwendungen mit einer privaten und auch beruflichen Veranlassung nicht abzugsfähig sind. Damit soll aus Gründen steuerlicher Gerechtigkeit verhindert werden, dass Steuerpflichtige durch eine mehr oder weniger zufällige oder bewusst herbeigeführte Verbindung von beruflichen und privaten Erwägungen Aufwendungen für die Lebensführung nur deshalb in einen einkommensteuerrechtlich relevanten Bereich verlagern können, weil sie einen Beruf haben, der ihnen dies ermöglicht, während andere Steuerpflichtige, deren Tätigkeit eine solche Verbindung nicht ermöglicht, derartige Aufwendungen nicht abziehen können (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, § 20 Rz 10).

Lassen sich daher die Aufwendungen, die ausschließlich auf die berufliche Sphäre entfallen, nicht einwandfrei von den Aufwendungen für die private Lebensführung trennen, dann gehört der Gesamtbetrag derartiger Aufwendungen zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben (Aufteilungsverbot).

Nur dann, wenn dem Steuerpflichtigen der Nachweis gelingt, dass die Aufwendungen weit überwiegend berufsspezifischen Aspekten gedient haben und eine allfällige private Mitveranlassung nur mehr als völlig untergeordnet anzusehen ist, kann das Vorliegen des Anwendungsbereiches des § 20 EStG 1988 verneint werden (VwGH 5.7.2004, 1999/14/0064).

Die Abgrenzung zwischen abzugsfähigen Kosten einerseits und nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung andererseits ist im betrieblichen wie im nichtbetrieblichen Bereich gleichermaßen vorzunehmen (Doralt, EStG, 13. Lfg., § 16, Rz 41).

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung von Wirtschaftsgütern, die *nicht* typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen, sind bei gemischter beruflicher und privater Nutzung in einen abzugsfähigen und einen nicht abzugsfähigen Teil aufzuspalten (zB Drucker oder Telefon). Allerdings muss gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden (VwGH 22.9.2000, 98/15/0111). Je typischer ein Gegenstand zum Bereich der privaten Lebensführung gehört, umso strenger wird die berufliche Veranlassung geprüft werden müssen.

Für die Frage der Teilbarkeit ist nach der Verwaltungspraxis nach zeitlichen Aspekten zu unterscheiden: Danach ist eine (zeitliche) Abfolge betrieblicher und privater Veranlassung (zB bei privater und betrieblicher Verwendung des Telefons oder eines Musikinstrumentes) von der Doppelveranlassung (überlappende Veranlassung) zu unterscheiden, bei der der Aufwand *zugleich* betrieblich und privat veranlasst ist (zB Theaterbesuch). Bei der Abfolge betrieblicher und privater Veranlassung ist der betriebliche Aufwand abzugsfähig, wogegen die Doppelveranlassung zum generellen Abzugsverbot führt (vgl. Doralt, EStG, 11. Lfg., § 20, Rz 25).

Im vorliegenden Fall ist zu den zur Gänze nicht als Betriebsausgaben anerkannten Clownaccessoires anzumerken, dass der "Clownmantel" bei H&M erworben wurde und auf der Rechnung "Sport Strick" angeführt wurde. Beim "Clownkleid" handelt es sich um ein bei Peek & Cloppenburg gekauftes Damen-T-Shirt und Damen-Kleid, die "Clownhose" wurde auf der Rechnung der Fa. Esprit als "FNDL Jacket" bezeichnet, der "Clownhut" scheint auf der Rechnung von H&M als "Hüte/Schals" auf. Bei den "Requisiten" handelt es sich um im "The Museum of Sex Store" in N erworbene Kondome und Lollipops.

Im Ersuchen des Finanzamtes um Ergänzung der Berufung wurde bereits zu Recht darauf verwiesen, dass jegliche Art von bürgerlicher Kleidung vom Abzug als Betriebsausgaben/Werbungskosten ausgeschlossen ist. Aufwendungen für die Anschaffung, Instandhaltung und Reinigung bürgerlicher Kleidung gehören selbst dann zu den Kosten der Lebensführung, wenn diese Kleidung ausschließlich bei der Berufsausübung getragen wird (VwGH 28.11.2001, 96/13/0210). Nur typische Berufskleidung (beispielsweise eine Uniform), bei der eine private Nutzung praktisch ausgeschlossen ist, ist von diesem Abzugsverbot ausgenommen.

Dies ist Ausfluss der vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen typisierenden Betrachtungsweise, wonach nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung als allein maßgeblich anzusehen ist (VwGH 19.7.2000, 94/13/0145). Ob die Bw daher diese in bekannten Bekleidungsketten erworbenen Kleidungsstücke persönlich als zu bunt und clownesk für eine private Nutzung empfindet, ist für deren steuerliche Nichtabsetzbarkeit nicht von Bedeutung.

Das Gesagte gilt auch für die Reinigung der Kleidung (konkret das bei der Grünen Erde gekaufte Flüssigwaschmittel), die Schminke bzw. Abschminke sowie die Requisiten oder für einen Paketversand, aus dessen belegmäßigem Nachweis kein beruflicher Zusammenhang erkennbar ist.

Auch (Ab)Schminke kann als typischer Aufwand der privaten Lebensführung weder als Betriebsausgabe noch als Werbungskosten abgezogen werden. Dies selbst dann nicht, wenn diese zum Teil oder nahezu ausschließlich bei der Berufsausübung gebraucht wird (BFH 6.7.1989, IV R 91-92/87, BStBl. 1990 II S. 49).

Arbeitsmittel sind Wirtschaftsgüter, die überwiegend zur Ausübung einer Berufstätigkeit verwendet werden. Im Fall privater Mitverwendung sind die Aufwendungen aufzuteilen.

Bei Musikinstrumenten gilt der Gebrauch des Instrumentes im Unterricht bzw. die Vorbereitung für den Unterricht als berufliche Verwendung, nicht jedoch das Üben zur Erhaltung der eigenen Fertigkeit. Nach den Erfahrungen des täglichen Lebens dient ein Instrument auch der außerberuflichen Bedürfnisbefriedigung (VwGH 27.5.1999, 97/15/0142). Ist mangels Aufzeichnungen oder konkreter Anhaltspunkte eine genaue Aufteilung nicht möglich, so ist die Aufteilung in einen beruflichen und privaten Anteil im Schätzungsweg vorzunehmen.

Auch wenn sich, wie die Bw einwendet, die Gitarre im Kindergarten befindet, weil sie dort für das beinahe tägliche Musizieren verwendet wird, ist im Sinne der obigen typisierenden Betrachtungsweise jedenfalls von einer privaten Mitveranlassung auszugehen. Die Frage, ob die Bw auch daheim eine – also eine zweite – Gitarre habe, wurde nicht beantwortet. Auf Grund des Vorbringens der Bw, beinahe täglich im Kindergarten zu musizieren, wurde von den als Werbungskosten geltend gemachten Gitarrensaiten ein Privatanteil von nur 30 % ausgeschieden, wogegen von dem als Betriebsausgabe beantragten Ukulelengurt wegen der geringeren Anzahl der Auftritte als CliniClown ein Privatanteil von 50 % geschätzt wurde.

Die Eintrittskarten für Veranstaltungen im Theater Phönix (Heute Abend: Irmgard Knef), in der Burgarena Reinsberg (Hänsel und Gretel) sowie im Kulturzentrum Hof (Theater 3samma

nemanaund) sind als gemischt veranlasste Aufwendungen mit sowohl beruflichem als auch privatem Bezug zu qualifizieren, die grundsätzlich dem Aufteilungsverbot unterliegen.

So wird "Hänsel und Gretel" auf der Internetseite <http://www.reinsberg.at/kultur> als klassische Märchenoper schlechthin präsentiert, die Groß und Klein seit über 100 Jahren gleichermaßen erfreut.

Das Kulturzentrum Hof wird als eine der führenden Kulturinstitutionen in Linz beschrieben, wobei mehr als 400 m² für ein weit gestreutes Kulturprogramm zur Verfügung stehen (<http://www.kulturzentrum-hof.at>), das Theater Phönix wird als ein im Jahr 1989 gegründetes Theater, das mit seinen drei Spielstätten und 25.000 ZuschauerInnen pro Jahr eine der wichtigsten freien Mittelbühnen Österreichs darstellt, bezeichnet (<http://www.theater-phoenix.at>).

Diese von der Bw besuchten Theateraufführungen übten auf ein breites, kulturinteressiertes Publikum Anziehungskraft aus und waren keineswegs auf eine bestimmte Berufsgruppe ausgerichtet.

Der Besuch einer Theaterveranstaltung stellt typischerweise einen Akt der Lebensführung dar und gilt daher als privat veranlasst (VwGH 23.1.2002, 2001/13/0238). Aus dem im vorliegenden Fall fraglos zu bejahenden Aspekt der beruflichen Teilveranlassung der Theaterbesuche war für die Bw daher nichts zu gewinnen.

Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind, sind nicht abzugsfähig, und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden können oder von Nutzen sind. Ist eine Fortbildungsveranstaltung nicht nur auf die Berufsgruppe des Steuerpflichtigen zugeschnitten, sondern eignet sie sich auch für Angehörige verschiedener Berufsgruppen, so ist eine derartige "Weiterbildung" nicht als Werbungskosten abzugsfähig (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0009).

Der als Fortbildungsmaßnahme geltend gemachte Clown-Tanzkurs (laut vorgelegter Rechnungskopie handelte es sich dabei um den Kurs "freedance & Yoga Sommertanztage" im Fitnessstudio Holmes Place in Linz) war laut Angaben der Bw für jedermann zugänglich. Derartige Bildungsmaßnahmen sind aber auch dann nicht abzugsfähig, wenn die dort gewonnenen Erkenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden können oder von Nutzen sind.

Gleiches gilt für die als Fortbildungskosten geltend gemachten Besuche der Vorführungen von "Prime" im Theater Artemis im Rahmen des Theaterfestivals Schäxpir und von "Punch & Judy

in Afghanistan & La Muerte" im Rahmen des Theaterfestivals "Wo? Wenn nicht alle da!", die ebenfalls öffentlich zugänglich waren (undatierte Berufungsergänzung der Bw sowie die entsprechenden einschlägigen Internetseiten

<http://www.linz09.at/de/detailseite/programm/informationen/presse-information/2859410.html> und www.schäxpir.at).

Diese Kosten werden auch nicht dadurch abzugsfähig, dass der Besuch dieser Veranstaltungen vom Arbeitgeber empfohlen wurde (VwGH 22.9.2000, 98/15/0111). Dass deren Besuch für die Bw als CliniClown bzw. Kindergartenpädagogin geeignet war, ihre Tätigkeit zu fördern, wird nicht in Abrede gestellt. Im Hinblick auf die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 wurden die getätigten Aufwendungen aber dennoch nicht zu abzugsfähigen Betriebsausgaben oder Werbungskosten, sondern waren als "Aufwendungen für die Lebensführung" zu beurteilen.

Die Anteilnahme am Kulturleben ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dem Bereich der Lebensführung zuzuordnen, mag sie auch Inspiration für die Berufstätigkeit erbringen (VwGH 19.7.2000, 94/13/0145).

Von den erstmalig in der Berufungsergänzung geltend gemachten Telefonkosten in Höhe von 166,42 € wurde ein geschätzter Privatanteil von 50 % ausgeschieden, wobei die verbleibenden Telefonkosten je zur Hälfte als Werbungskosten und Betriebsausgaben angesetzt wurden. Mangels konkreter Anhaltspunkte und obwohl die Einkünfte der Bw aus selbständiger Arbeit nur einen Bruchteil der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit ausmachen, war auf Grund des Vorbringens, die Kosten für Trainings- und Einsatzorganisation sowie für diverse andere organisatorische Gespräche geltend machen zu wollen, davon auszugehen, dass die Bw in Relation zu den jeweiligen Einkünften im Rahmen ihrer Tätigkeit als CliniClown bedeutend mehr organisatorische Telefonate zu führen hatte als im Rahmen ihrer Tätigkeit als Kindergartenpädagogin.

Im Zusammenhang mit den Briefen und Briefmarken (5,50 €), dem Sprachlexikon (5,95 USD, entspricht 4,15 € bei einem Umrechnungskurs zum 30. Dezember 2009 von 1 USD = 0,698 € laut Internetseite <http://de.finance.yahoo.com/währungen/währungsrechner>) und der Spielseife (2,00 €) gelang es der Bw jedoch, deren weitaus überwiegende berufliche Veranlassung darzulegen, sodass eine allfällige private Mitveranlassung hinsichtlich ihrer Anschaffung nur mehr als völlig untergeordnet zu beurteilen war und diese Beträge als zusätzliche Werbungskosten anerkannt werden konnten.

Im Unterschied zu den im bekämpften Bescheid angeführten Betriebsausgaben von 1.875,12 € errechnete das Finanzamt bereits in seinem Ersuchen um Ergänzung der Berufung

die dort detailliert angeführten Betriebsausgaben in zutreffender Höhe von 1.795,92 €. Diese Differenz von 79,20 € ergab sich offenbar durch die irrtümliche Doppelberücksichtigung der Diäten (52,00 € und 26,40 €) im angefochtenen Bescheid.

Dem Berufungsbegehren war insgesamt teilweise zu entsprechen, als nachfolgende zusätzliche Betriebsausgaben zu berücksichtigen waren:

Betriebsausgaben laut angefochtenem Bescheid	1.875,12
Kürzung um irrtümlich doppelt berücksichtigte Diäten	-79,20
zusätzliche Betriebsausgaben laut Berufungsentscheidung (anteilige Telefonkosten und anteiliger Ukulelengurt)	61,60
Betriebsausgaben laut Berufungsentscheidung	1.857,52

An zusätzlichen Werbungskosten waren zu berücksichtigen:

Werbungskosten laut angefochtenem Bescheid	3.074,66
zusätzliche Werbungskosten laut Berufungsentscheidung (Briefmarken und Briefe, Spielseife, Sprachlexikon, anteilige Gitarrensaiten und Telefonkosten)	55,49
Werbungskosten laut Berufungsentscheidung	3.130,15

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 17. Juli 2012