

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufungen der Bw., vom 24. Februar 2006 und 5. März 2007 gegen die Bescheide des X.-Finanzamtes (FA) vom 3. Februar 2006 bzw. 2. Februar 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 und 2005 nach der am 29. Oktober 2008 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18 durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Den Berufungen wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen, welche einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bilden.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist als Dienstnehmerin des Landes Steiermark einerseits halbtags als Musiktherapeutin in einem Krankenhaus tätig und unterrichtet anderseits das Fach Blockflöte an einem Musikkonservatorium auf Basis Vollbeschäftigung. Im Zusammenhang mit diesen Einkünften beantragt sie regelmäßig im Rahmen ihrer Arbeitnehmerveranlagungen den Abzug diverser Werbungskosten. Bei der Überprüfung der Erklärungsdaten der Jahre 2004 und 2005 schied das FA verschiedene Aufwandspositionen aus bzw. nahm Kürzungen vor (Teile der Absetzung für Abnutzung (AfA) für Instrumente, der Telefon-/Internetkosten, der

Fahrtkosten für beruflich veranlasste Reisen sowie der Arbeitsmittel), gegen welche die Bw. in der Folge Berufungen einbrachte. Nach Ergehen einer verbösernden Berufungsvorentscheidung (BVE) zum Jahr 2004 beantragte die Bw. die Vorlage ihres Rechtsmittels zur Entscheidung an den UFS. Wegen der großteils identen Streitpunkte legte das FA dem UFS noch vor Ergehen einer BVE auch die Berufung betreffend das Jahr 2005 zur Entscheidung vor. Aus Gründen der Zweckmäßigkeit wurde die von der Bw. zum Rechtsmittel für 2004 beantragte Berufungsverhandlung gemäß § 284 Abs.1 Z.2 BAO auch auf diesen Streitzeitraum ausgedehnt.

Im Einzelnen hatte das FA in den angefochtenen Bescheiden eine AfA für eine "Renaissance-Consort-Blockflöte" mit dem Hinweis versagt, bei Antiquitäten sei ein AfA-Abzug nicht möglich. Bei den angefallenen Telefonkosten hatte das FA in Hinblick auf die besondere Situation der Bw. (zwei getrennte berufliche Tätigkeiten) den zunächst mit 30% geschätzten Privatanteil in der BVE auf 50% erhöht. Den Aufwand für PC-Zubehör hatte das FA im Jahr 2005 um einen Privatanteil von 40% vermindert. Die von der Bw. abgezogenen Internetkosten waren zur Gänze ausgeschieden worden, da diese nach Ansicht des FA deren Vater zuzuordnen waren. Aus den geltend gemachten Reisekosten waren jene für Fahrten zum Steuerberater mangels Werbungskostencharakters nicht anerkannt worden. Reisekosten zu einer Ausstellung in Wien waren ebenso wie der Aufwand für Blumen und CDs sowie für den Erwerb einer Kommode den Kosten der Lebensführung zugeordnet und als nicht abzugfähig behandelt worden.

In der Berufung zum Jahr 2004 verwehrte sich die Bw. zunächst nur gegen die Kürzung der geltend gemachten Telefonkosten. Ihre Berufsausübung an unterschiedlichen Arbeitsstätten, aber auch die vom Dienstgeber (Konservatorium) geforderte Anwesenheit über die reinen Unterrichtsstunden hinaus (bei Konzertproben und diversen Veranstaltungen) erhöhe den Koordinationsbedarf und führe zu höheren Telefonkosten als üblich. Der Dienstgeber leiste dafür keinen Ersatz.

Zur Veranschaulichung listete die Bw. eine Reihe von Anlässen auf, bei welchen die Benutzung ihres Privattelefons erforderlich sei. So verwies sie auf Stundenverschiebungen im Fall ihrer Erkrankung oder bei Kollision mit "pflichtschulischen Extraterminen bzw. Zusatzproben". Das Privattelefon verwende sie auch bei der "Organisation von außerschulischen Auftritten wie Kirchenkonzerte, Gottesdienstgestaltungen, Benefizkonzerte oder andere Auftritte im sozialen Bereich" bzw. im Bereich des "Kulturkreises im Rahmen der Soziokulturellen Musiktherapie sprich Benefizkonzertmanagement". Wegen ihrer Tätigkeit an mehreren Dienstorten seien immer wieder auch Dienststelleninformationen bzw. "arbeitsplatzmäßige Besprechungen für das Konservatorium" telefonisch zu koordinieren. Ebenso erfolge der Kontakt mit Lehrerkollegen (klassenübergreifende Projekte) oder mit den Eltern ihrer Musikschüler bzw.

Patienten vorwiegend telefonisch. Ihr Telefon benutze sie auch bei der Betreuung von Praktikanten, für die Vorbereitung zu Aufnahmeprüfungen und zur Netzwerkbildung mit anderen Ausbildungsstätten für Musiktherapie. Auch beim Kauf und der Reparatur von Instrumenten sowie nicht zuletzt im Zusammenhang mit den Arbeiten an ihrer Dissertation komme ihr Privattelefon zum Einsatz.

Zur Untermauerung der Besonderheit ihrer beruflichen Situation, welche aufgrund einer Vielzahl von Aktivitäten außerhalb der "normalen" Dienstzeit mit der "üblichen Tätigkeit dieser Berufsgruppe" keinesfalls zu vergleichen sei, stellte die Bw. ihre umfassenden, beruflichen Aktivitäten in einem Wochenplan dar.

Demnach übt sie an den Vormittagen im Wesentlichen die Tätigkeit als Musiktherapeutin im Krankenhaus aus, während sie wochentags an den Nachmittagen und regelmäßig bis nach 20:00 Uhr, teilweise auch an Samstagen, für das Konservatorium Musikunterricht erteilt bzw. Zusatz-, Orchester- und sonstige externe Probetermine absolviert. Allenfalls während der Woche bzw. an den Wochenenden frei bleibende Zeit nützt die Bw. nach dieser Aufstellung für eigenes Üben, für Arbeiten an ihrer Dissertation und für die "Organisation von kommenden Projekten, Konzerten und Vorspielstunden."

Mit einem Betrag von 400,- € habe sie unter diesen Umständen bereits einen angemessenen Privatanteil ausgeschieden.

In weiterer Folge verwahrte sich die Bw. im Rechtsmittel auch gegen die übrigen Werbungskostenkürzungen des FA.

Sowohl das Internet als auch ihre PCs würden von ihr schon aus zeitlichen Gründen zu 100% beruflich genutzt. Die Kosten für den Internetanschluss (UPC-Telekabel) würden zur Gänze von ihr getragen. Ihr Vater sei 81 Jahre alt und wohne zudem gar nicht in jener Wohnung, in welcher der Internet-Anschluss bestehe.

Bei der Renaissance-Flöte handle es sich nicht um ein altes Instrument sondern um eine Nachbauflöte eines historischen Instruments, welches im Unterrichtsfach "Alte Musik" zum Einsatz komme und, so wie ihre übrigen Instrumente, zu 100% beruflich verwendet werde.

Die einmal jährlich in Wien stattfindende Ausstellung "Resonanzen" sei eine Fachausstellung für Noten und Nachbauten "alter Instrumente", bei welcher der Kontakt mit wichtigen Instrumentenbauern gepflegt werde.

Die weiteren vom FA nicht berücksichtigten Reisekosten seien für jährlich zwei Fahrten zum Steuerberater angefallen, im Jahr 2005 außerdem für zwei Fahrten zum Notenhaus Doblinger in Wien.

CDs würden einerseits für die Musiktherapie bzw. im praktischen Unterricht mit Studenten und Schülern, teilweise auch für ihre Dissertation benötigt. Wegen Einsparungsmaßnahmen seien

etliche Werke in Universitäten nicht bzw. teilweise nur in veralteter Form aufliegend. Aufgrund von Sparmaßnahmen würden derartige Anschaffungen vom Dienstgeber weder durchgeführt noch die ihr entstandenen Kosten erstattet.

Blumen seien Musikern im Rahmen von Benefizveranstaltungen überreicht worden.

Die im Jahr 2005 angeschaffte Kommode diene ausschließlich der Aufbewahrung von Arbeitsmittel, wie Noten und dgl.

Im zweitinstanzlichen Verfahren wurden von den Telefon-/Internetbetreibern weitere Informationen zu den geltend gemachten Kosten eingeholt und die Bw. zur Abklärung dieses Streitpunkts um ergänzende Auskünfte bzw. Unterlagen ersucht (Vorlage der Dienstverträge zu den beiden Dienstverhältnissen, der Lehrpläne zu den von ihr unterrichteten Fächern, der Stundenpläne aus dem Verfahrenszeitraum, einer Aufstellung über die erforderlich gewordenen Stundenverschiebungen, einer Dienstgeberbestätigung über die angefallenen Krankenstandstage sowie einer Auflistung der von der Bw. organisierten Veranstaltungen und jener, an welchen sie "nur" (allein oder mit ihren Schülern/Studenten) als Musizierende teilgenommen hatte, mit den daraus erzielten Einnahmen und Kostenersätzen unter Anchluss geeigneter Belegnachweise (Einladungen, Programme, Zahlungsbelege u. dgl.)).

Auch zur Ausstellung "Resonanzen" sowie zu ihrer Dissertationsarbeit wurde die Bw. um nähere Auskünfte/Unterlagen ersucht und schließlich zum belegmäßigen Nachweis der Anschaffungskosten für die im Anlageverzeichnis aufscheinenden Instrumente und der zeitgerechten Entrichtung des Kirchenbeitrags für 2005 aufgefordert.

Im Zuge der Beantwortung dieses Vorhalts legte die Bw. ergänzend verschiedene Sitzungsprotokolle zum Nachweis ihrer neben der reinen Unterrichtstätigkeit anfallenden Aufgaben für das Konservatorium vor und führte aus, dass sie sich die Mittwochnachmittle und Donnerstage, vereinzelt auch Samstage, für Einschubstunden, Zusatzproben, Prüfungen, Vorlesungen und Seminare an der Universität etc. freigehalten habe. Aus den von ihr organisierten Veranstaltungen habe sie weder Honorare noch Aufwandsentschädigungen erzielt.

In der am 29. Oktober 2008 abgehaltenen Berufungsverhandlung erläuterte die Bw. ihre beiden beruflichen Tätigkeiten weiter. Die Arbeit am Konservatorium umfasse neben praktischem Einzelunterricht (je zur Hälfte Basisunterricht an Schüler im Volksschulalter, sowie weiterführender Unterricht an ältere Schüler und Studenten) auch Gruppenunterricht (praktische Vorlesungen und Theorieveranstaltungen für alle Unterrichteten, Ensemble-/ Kammermusik für Fortgeschrittene).

Bei ihrer Vormittagsbeschäftigung als Musiktherapeutin im Krankenhaus setze sie neben der Musik von Tonträgern (z.B. CDs) auch Musikinstrumente (einschließlich ihrer eigenen Flöten)

therapeutisch ein. Die dabei gemachten Erfahrungen bzw. die daraus gewonnenen Erkenntnisse verarbeite sie in ihrer Dissertation (Arbeitstitel „Die Wirkung von Musik“).

Aufgrund von Sparmaßnahmen ihres Dienstgebers erfolge einerseits die Anschaffung von Arbeitsmitteln (Instrumenten, CDs), anderseits die Übernahme organisatorischer Aufgaben zunehmend durch das Lehrpersonal selbst und ohne Kostenvergütung.

Deshalb habe sie etwa im Jahr 2000 (kreditfinanziert) das nunmehr strittige Renaissanceflöten-Nachbau-Consort (bestehend aus fünf aufeinander abgestimmten Nachbauflöten) erworben. Dieses diene keineswegs nur ihrer eigenen Verwendung sondern werde während des Schul-/Studienjahres auch ihren Schülern/Studenten zur praktischen Schulung zur Verfügung gestellt. Außerdem setzte sie ihre Instrumente und CDs auch als Hörproben bei Theorieveranstaltungen am Konservatorium ein.

Neben dem reinen Unterricht veranstalte das Konservatorium jährlich etwa 10 - 12 "Vorspielstunden". Darüber hinaus gehende Veranstaltungen würden von den einzelnen Lehrern in Eigeninitiative, teilweise auf Vermittlung des Konservatoriums, organisiert. Bei ihr persönlich betreffe dies etwa fünf bis sieben Aufführungen im Jahr, darunter als Größtes das Weihnachtskonzert, welches alleine einen Vorbereitungsaufwand von rd. 50 bis 60 Stunden verursache. Ein wesentlicher Teil der dabei anfallenden Arbeiten werde von ihr telefonisch erledigt. Auch in diesen Fällen erhalte sie weder Einnahmen noch Kostenersätze. Es komme ihr bei diesen Benefizveranstaltungen vor allem darauf an, ihren Schülern das Sammeln von Erfahrungen bei öffentlichen Auftritten zu ermöglichen. Teilweise kämen dabei auch ihre Privatinstrumente zum Einsatz bzw. spiele sie mitunter selbst aktiv mit. Zum Teil organisiere sie die Veranstaltungen auch im Krankenhaus und verbinde auf diese Weise ihre beiden beruflichen Tätigkeiten.

Die als Werbungskosten geltend gemachten Telefonkosten fielen zu einem beträchtlichen Teil bei der Organisation derartiger Veranstaltungen an, stünden aber auch in direktem Zusammenhang mit ihrer Unterrichtstätigkeit, insbesondere wenn bei Kammermusikstunden (Gruppenunterricht) Stundenverschiebungen erforderlich seien. Dies käme, über die nachgewiesenen Krankenstandstage hinaus immer wieder vor, wenn sie an Migräne leide. In solchen Fällen bemühe sie sich, zwar den Vormittagsdienst im Krankenhaus zu verrichten, die Musikunterrichtsstunden am Nachmittag müsse sie dann aber meist verschieben.

Im Übrigen falle vermehrter Telefonaufwand bei ihrer Tätigkeit am Konservatorium vor allem zu Semesterbeginn im Zusammenhang mit der Abstimmung der neuen Stundenpläne an.

Wenn dies aus den beigeschafften Telefonkostenaufgliederungen nicht nachvollziehbar sei, so sei dies allenfalls auf ihr Bemühen zurückzuführen, ihre Telefonkosten durch verstärkte Nutzung des Telefonanschlusses in der Schule zu reduzieren. Ab Herbst 2007 sei sie überdies auf einen Netzbetreiber mit günstigeren Sprechgebühren umgestiegen.

Selbst im Sommer falle ein gewisser, beruflich bedingter Telefonaufwand im Zusammenhang mit schulorganisatorischen Aufgaben, mit der Organisation von Benefizveranstaltungen und aufgrund der Arbeiten an ihrer Dissertation an.

Zu den geltend gemachten Kosten für die Internetnutzung verwies die Bw. in der Berufungsverhandlung darauf, dass sich der Anschluss in der Wohnung ihrer alleine lebenden Mutter befindet, die keinerlei Verwendung dafür habe. Sie selbst nutze das Internet dagegen vor allem im Zusammenhang mit ihrer Dissertation sowie für berufliche Kommunikation (z.B. Einberufung von Sitzungen des Lehrkörpers, Lehrmittelaustausch unter Kollegen).

Der Vertreter des FA verwies im Zusammenhang mit den geltend gemachten Telefon- und Internetkosten der Bw. auf eine Mitnutzung durch deren im gemeinsamen Haushalt wohnenden Lebensgefährten.

Zur Ausstellung "Resonanzen" gab der steuerliche Vertreter der Bw. in der Berufungsverhandlung an, dass diese jeweils nur eintägige Fahrten zur Besichtigung der Ausstellung historischer Instrumente getätigt habe, was einen Besuch der im Rahmenprogramm durchwegs abends stattfindenden Konzerte ausschließe.

Die Vorlage von auf das Konservatorium lautenden Rechnungen über den Einkauf von verschiedenen Arbeitsmitteln (Noten, Literatur, CDs) begründete die Bw. mit den besseren Einkaufskonditionen des Konservatoriums (Rabatte) beim betreffenden Unternehmen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs.1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) sind Werbungskosten *Aufwendungen zur Erlangung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen*.

Nach der jüngeren Judikatur und Lehre sind Werbungskosten beruflich *veranlasster* Aufwand (kausaler Werbungskostenbegriff). Solange feststeht, dass Ausgaben durch die Einkünftezielung verursacht wurden, ist damit eine Prüfung der Notwendigkeit oder Zweckmäßigkeit grundsätzlich entbehrlich.

Eine finale Betrachtung ist geboten, wenn Aufwendungen ihrer Art nach dem Privatbereich von Abgabepflichtigen nahe stehen. Denn 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.

Zum Zweck dieser Bestimmung führt der Verwaltungsgerichtshof (VwGH) in seiner Judikatur aus:

§ 20 Abs. 1 Z. 2 lit a EStG 1988 enthält als wesentliche Aussage ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zu Grund 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 (z.B. VwGH 21.9.2005, 2001/13/0241 mit Verweisen auf weitere Entscheidungen).

Der VwGH hat wiederholt ausgesprochen, dass bei Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftszielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftszielung 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 Einkunftszielung 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 oder beruflichen Veranlassung im Gegensatz zur privaten Veranlassung (z.B. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0237 mit weiteren Judikaturhinweisen).

Lehre und Rechtsprechung erachten es somit als ein Gebot der Steuergerechtigkeit, Aufwendungen mit sowohl beruflicher als auch privater Veranlassung (so genannten *Mischaufwand*) zur Gänze vom Steuerabzug auszuschließen (Aufteilungsverbot). Soweit sich Aufwendungen nicht "einwandfrei" bzw. "sicher und leicht" trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig. Anders allerdings bei einer – trennbaren – beruflichen/ privaten Nutzung in zeitlicher Abfolge (vgl. JAKOM, EStG-Kommentar, § 20, Tz. 12 unter Anführung entsprechender Judikaturbeispiele).

Unter das Aufteilungsverbot fallen typischer Weise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter, wenn sie gemischt genutzt werden. Behauptet ein Steuerpflichtiger eine (nahezu) ausschließliche berufliche Nutzung eines derartigen Wirtschaftsgutes, hat er dies nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Im Erkenntnis vom 27.3.2003, 2001/15/0038 hat der VwGH dazu ausgeführt: *Aufwendungen für typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter sind, wenn sie gemischt, also zum Teil privat, zum Teil beruflich veranlasst sind, zur Gänze nicht*

abzugsfähig. Anderes gilt nur, wenn feststeht, dass das betreffende Wirtschaftsgut (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt wird (Hinweis Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, Tz 1 zu § 20 und Tz 64 zu § 16).

Aufwendungen für Wirtschaftsgüter, die nach der allgemeinen Lebenserfahrung in gleicher Weise privat wie auch beruflich bzw. betrieblich verwendet werden können, können nur dann einkünftemindernd in Ansatz gebracht werden, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis der (nahezu) ausschließlich beruflichen bzw. betrieblichen Verwendung erbringt. Es hat also derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend macht, im Hinblick auf seine Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche bzw. betriebliche Sphäre betreffen.

Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung ist nach der Judikatur des VwGH von einer typisierenden Betrachtungsweise auszugehen. Nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung ist für die Beurteilung entscheidend (VwGH 29.9.2004, 2000/13/0156 u.v.a.).

In Anwendung dieser Rechtsgrundsätze ergaben sich im anhängigen Verfahren für die erwiesenen Sachverhalte folgende Konsequenzen:

1.) AfA für historische Renaissance-Flöte:

Der vorgelegten Rechnung der Fa. Praetorius vom 15. Jänner 2000 ist zu entnehmen, dass tatsächlich nicht ein einzelnes Instrument sondern ein Blockflöten-Consort angeschafft worden war. Als Consort wird in der Renaissancemusik ein Ensemble aus Musikinstrumenten bezeichnet (www.wikipedia.com). Im aktuellen Fall bestand dieses aus fünf Flöten. Die Kosten der einzelnen Instrumente legen beim Vergleich mit dem im Akt aufliegenden Ergebnis von Internet-Recherchen der Erstbehörde zu den Preisen von Nachbauten historischer Renaissance-Flöten, tatsächlich den Ankauf von Nachbauinstrumenten nahe. Auch die Ausführungen der Bw. in der Berufungsverhandlung zur Nutzung dieser Instrumente (laufende Mitverwendung durch ihre Schüler und Studenten) sprechen gegen das Vorliegen historischer Instrumente. Der Ankauf durch die Bw. erscheint aufgrund der zeitgleichen Aufnahme eines entsprechenden Kredites glaubhaft.

Unter den gegebenen Umständen sieht der UFS keine Veranlassung, die Zulässigkeit des (im Übrigen von den Verfahrensparteien in der Berufungsverhandlung außer Streit gestellten) AfA-Abzugs für diese Instrumente in Frage zu stellen.

2.) Telefonkosten:

Telefonkosten gehören nicht zu den in § 16 EStG ausdrücklich genannten Werbungskosten. Nach der Judikatur des VwGH fallen sie auch nicht in die Gruppe der nach § 20 EStG jedenfalls vom Abzug ausgeschlossenen Aufwendungen. Damit unterliegen weder die Grundgebühr noch die Kosten der laufenden Nutzung dem Aufteilungsverbot. Bei ihrer Berücksichtigung ist vielmehr auf die jeweilige Veranlassung im Sinne des § 16 Abs.1 EStG abzustellen (VwGH 27. 2. 2002, 96/13/0101; 16. 2. 2000, 95/15/0034; 29. 6. 1995, 93/15/0104, 20. 12. 1994, 90/14/0229 u.a.).

Die von der Bw. im Zuge des Verfahrens vorgebrachten Beispiele für eine berufliche Nutzung ihrer privaten Telefonanschlüsse erscheinen selbst unter Berücksichtigung der vorgebrachten Besonderheiten ihrer Berufssituation nur zum Teil glaubhaft. Zudem liefern deren Ausführungen keine hinreichend zuverlässigen Anhaltspunkte für das behauptete Ausmaß der dadurch verursachten Kosten.

So hat die Bw. trotz Aufforderung keine Angaben zum Umfang der im Verfahrenszeitraum tatsächlich angefallenen Stundenverschiebungen gemacht. Gerade in Hinblick auf den vorgebrachten Umfang und die Vielschichtigkeit ihrer berufsbedingten Termine, erscheint es dem UFS nicht vorstellbar, dass sie darüber keine Aufzeichnungen (z.B. Kalendereintragungen) geführt hat. Im Gegensatz zu den vom UFS ebenfalls angeforderten Stundenplänen und schulorganisatorischen Veranstaltungen, unterließ sie es auch, wenigstens Aufzeichnungen aus jüngerer Zeit (etwa aus dem laufenden Jahr) vorzulegen, um damit Ansätze für Rückschlüsse auf die Vergangenheit zu liefern.

In den (unvollständig) vorgelegten Stundenplänen des Verfahrenszeitraums (der Stundenplan für das Sommersemester 2004 fehlt zur Gänze, jener zum Schuljahr 2004/2005 umfasst nur die Wochentage Montag bis Mittwoch) sind lediglich vereinzelt Einheiten mit Gruppenunterricht vermerkt (Schuljahr 2004/2005 wöchentlich je eine Unterrichtsstunde Kammermusik sowie Elementare musikalische Schulung (EMS) für die dritte und vierte Volksschule (lt. Lehrplan für maximal 10 Schüler); Schuljahr 2005/2006 drei Kammermusik- und eine EMS-Stunde pro Woche). Durchschnittlich erteilte die Bw. lt. Stundenplan täglich etwa sechs Schülern Einzelunterricht. Wie in der Berufungsverhandlung angemerkt, hielt sie sich den Mittwochnachmittag und den Donnerstag von Unterrichtsverpflichtungen grundsätzlich frei.

Das Erfordernis von Telefonaten im Zusammenhang mit Stundenverschiebung relativiert sich unter diesen Umständen entsprechend.

Nach den vorgelegten Krankenstandsbescheinigungen des Versicherungsträgers sind im Verfahrenszeitraum insgesamt fünf Krankenstände angefallen, davon zwei in der Ferienzeit (6. - 12. Sept. 2004; 5. - 21. Juli 2005).

Die erstmals in der Berufungsverhandlung erwähnten, weiteren Stundenverschiebungen aufgrund von Migräneerkrankungen der Bw. blieben mangels Vorlage von Aufzeichnungen über Stundenverschiebungen nicht erwiesene Behauptungen.

Zum Ausmaß an Stundenverschiebungen wegen zeitlicher Überlagerung mit anderen, beruflichen Verpflichtungen ergab das durchgeführte Ermittlungsverfahren einen relativ geringen Bedarf.

Aus den vorgelegten Beispielen von Sitzungsprotokollen des Schuljahres 2007/2008 ist zu ersehen, dass derartige Sitzungen nur fallweise und zudem regelmäßig außerhalb der Unterrichtszeiten der Bw. stattfinden (16. Studienkommissionssitzung, Freitag 19. Oktober 2007, Beginn 9:00 Uhr mit Verweis auf die vorausgegangene 15. Sitzung vom 20. Oktober 2006; Fachgruppensitzung vom 21. November 2007 mit der Festlegung künftiger Sitzungstermine jeweils am Freitag um 18:00 Uhr bzw. von zwei Terminen im April und Juni 2008 für "Öffentlichkeitsarbeit" (Schnupperstunde und Musikschau) jeweils an Samstagen).

Bei der Sitzung am 19. Oktober 2007 erfolgte eine umfassenden Terminplanung für das Studienjahr 2007/2008 mit Festlegung der Termine für Aufnahme- und Finalprüfungen, Abteilungskonferenzen und für die Vorspielstunden des Konservatoriums im Studienjahr 2007/2008. Demnach waren insgesamt fünf Vorspielabende vorgesehen, deren Beginn jeweils mit 18:30 Uhr angegeben ist. Der Bw. oblag die Organisation einer dieser Veranstaltungsabende.

Nachdem die Bw. anstelle der angeforderten Unterlagen bzw. Angaben zum Verfahrenszeitraum die angeführten Beispiele aus dem Studienjahr 2007/2008 vorlegte, geht der UFS von vergleichbaren Verhältnissen in den Jahren 2004/2005 aus und zieht daraus den Schluss, dass die frühzeitige Festlegung, die auf die üblichen Unterrichtszeiten Bedacht nehmende, zeitliche Lagerung und die relativ geringe Anzahl der anfallenden Termine verhältnismäßig wenig Anlass zu Stundenverschiebungen und einen dadurch bedingten Telefonaufwand mit sich brachten.

Die von der Bw. genannte Zahl von jährlich zwölf Vorspielstunden des Musikkonservatoriums erweist sich aufgrund dieser Unterlagen als weit überhöht. Nachdem ihr persönlich nur die Organisation von einer dieser Musikaufführungen übertragen wurde, ergibt sich in diesem Zusammenhang auch ein entsprechend begrenzter Bedarf an der Nutzung ihres Privattelefons.

Auf sonstige Anlässe für die Verlegung von Unterrichtsstunden (lt. Berufung wegen "pflichtschulischer Extratermine bzw. Zusatzproben") ging die Bw. im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren trotz Aufforderung nicht ein.

Der UFS geht daher insoweit von Einzelfällen ohne ins Gewicht fallende Auswirkung auf die Telefonkosten der Bw. aus.

In diesem Zusammenhang ist auch zu bedenken, dass im Zeitalter des Mobiltelefons die Erreichbarkeit von Personen weitaus größer geworden ist. Terminabsagen können auf dem Nachrichtenspeicher von (Mobil-) Telefonen deponiert werden. Der Rückruf der betreffenden Person zur Vereinbarung eines neuen Termins verursacht bei der Bw. keine Telefonkosten.

Anzumerken ist, dass in den vorgelegten Stundenplänen bei den einzelnen Schülern überwiegend Telefonnummern von Mobiltelefonanschlüssen vermerkt sind.

Zudem unterrichtete die Bw. nach ihren Angaben in der Berufungsverhandlung zu rd. 50% "ältere" Schüler bzw. Studenten, bei welchen im Fall von Terminverschiebungen eine Verständigung der (berufstätigen) Eltern hinfällig ist.

Zu Veranstaltungen, deren Organisation der Bw. oblag, erbrachte das zweitinstanzliche Verfahren wenig Erhellendes über den Umfang des dabei anfallenden Telefonaufwands. Dem UFS wurde eine ausdrücklich demonstrative Aufstellung von (lt. Bw. in ihrer Freizeit – somit zusätzlich zu den Vorspielstunden des Konservatoriums - organisierten) Veranstaltungen der Jahre 2004 – 2007 übermittelt, welche für 2004/2005 jeweils nur das "Weihnachtskonzert der Musiktherapie für Patienten" enthält. Die in der Berufungsverhandlung für den Verfahrenszeitraum angegebene Anzahl von "fünf bis sieben" Veranstaltungen jährlich deckt sich mit den in dieser Aufstellung angeführten Terminen des Jahres 2007 und erscheint dem UFS daher auf den Verfahrenszeitraum übertragbar.

In der Aufstellung des Jahres 2007 sind je ein *Liedernachmittag* und ein *Benefizkonzert* im Mai bzw. Juni angeführt, die übrigen fünf Aufführungen fanden im Dezember statt (neben dem Weihnachtskonzert vier Teilnahmen an Gottesdiensten). Außerdem sind pauschal "kleine Musiknachmitte auf Stationen für unsere Patienten" erwähnt.

Wenn im Übrigen zu den Veranstaltungen im Verfahrenszeitraum lediglich bekannt wurde, dass die größte dieser Aufführungen, das jährliche Weihnachtskonzert, einen Organisationsaufwand von 50 - 60 Stunden verursache, so lässt sich daraus für das Ausmaß des durch die Organisation derartiger Veranstaltungen bei der Bw. insgesamt angefallenen Telefonaufwands kein verlässlicher Wert ableiten.

Zu einer weitergehenden Aufklärung über den Umfang des von der Bw. getragenen, beruflichen Telefonaufwandes trugen deren Ausführungen im zweitinstanzlichen Verfahren und die übermittelten Unterlagen nicht bei.

Es wäre weltfremd und würde einer unzumutbaren Überforderung von Abgabepflichtigen gleich kommen, den steuerlichen Abzug von Telefonaufwendungen von exakten Aufzeichnungen der beruflich geführten Telefonate abhängig zu machen.

In diesem Sinn hat der VwGH im Erkenntnis vom 28.5.2008, 2006/15/0125 daran erinnert, dass bei Unzumutbarkeit einer Nachweisführung geltend gemachter Werbungskosten mit einer Glaubhaftmachung das Auslangen zu finden ist, bei welcher die Wahrscheinlichkeit den Gegenstand des Nachweises bildet und deren Beurteilung den Regeln der freien Beweiswürdigung unterliegt.

Im Zusammenhang mit Telefonkosten von Dienstnehmern hat der Gerichtshof in dieser Entscheidung einen Einzelgesprächsnachweis als "regelmäßig unzumutbar" erachtet.

Unzumutbar und zudem ungeeignet erscheint jedenfalls die vom steuerlichen Vertreter in der Berufungsverhandlung für künftige Zeiträume in Aussicht gestellte "Stricherlliste". Wie vom FA in der Berufungsverhandlung zutreffend angemerkt, lässt allein die Zahl der (beruflich bedingten) Telefonate noch keinen Schluss auf die dadurch verursachten Kosten zu, bleiben dabei doch die Dauer der einzelnen Gespräche aber auch der (Kosten tragende) Anrufer offen.

Das FA ist in den angefochtenen Bescheiden bei der Schätzung des beruflich veranlassten Telefonkostenanteils der Bw. mit zunächst 30% des gesamten Telefonaufwands von den üblichen Erfahrungswerten für Dienstnehmer in vergleichbaren Berufsgruppen ausgegangen (für Personen in Lehrberufen liegen diese bei 10% - 20%). In der BVE hat es die von der Bw. vorgebrachten, besonderen Verhältnisse des Falles durch Erhöhung dieses Wertes auf 50% berücksichtigt. Aus Sicht der Bw. wurde damit den tatsächlichen Verhältnissen aber noch immer nicht entsprochen. Sie geht davon aus, dass im Jahren 2004 rd. 82,5% bzw. 2005 knapp 77% ihrer persönlichen Telefonkosten beruflich veranlasst waren.

Zwar bestehen nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens am Vorliegen beruflich veranlasster Telefonkosten der Bw. grundsätzlich keine Zweifel. Nicht überzeugend dargelegt wurde im Verfahren aus Sicht des UFS aber das im Rahmen der Abgabenerklärungen für 2004/2005 angeführte Ausmaß, mit dem die Bw. einen zweieinhalb bis fast dreimal so hohen, beruflichen Nutzungsanteil als für vergleichbare Verhältnisse üblich, behauptet. Dieses Ergebnis lässt sich aus den durchgeführten Ermittlungen nicht ableiten.

Um dem gesetzlichen Auftrag einer der Realität möglichst nahe kommenden Schätzung (§ 184 BAO) entsprechen zu können, wurden die Telefonkostenaufstellungen zu den Telefonanschlüssen der Bw. überprüft und aus den monatlich gegliederten Daten ergänzende Anhaltspunkte für das Ausmaß der beruflich bedingten Telefonnutzung durch die Bw. gewonnen.

Ausgangspunkt war die Überlegung, dass die Telefonkosten der Bw. während der Ferienzeit zum weitaus überwiegenden Teil privat veranlasst sind. Auch bei den im Verfahren angeführten Beispielen für berufsbedingte Telefonate während der Sommerferien ist in Hinblick auf die Haupturlaubszeit grundsätzlich von Einzelfällen auszugehen. Weder fallen in dieser Zeit schulorganisatorische Aufgaben in größerem Umfang an, noch erscheint es wegen der urlaubsbedingten Abwesenheit vieler Ansprechpartner sinnvoll, die Vorbereitung von Veranstaltungen schwerpunktmäßig in die Sommerferienzeit zu verlegen. Dies trifft grundsätzlich auch auf Kontaktpersonen der Bw. für deren Arbeit an ihrer Dissertation zu. Anderseits erhöht sich erfahrungsgemäß im Urlaub - und bei Lehrern speziell während der Sommerferien - der private Telefonaufwand mit der Zunahme urlaubsbedingter Freizeitaktivitäten und auch, weil sich Gesprächsteilnehmer vermehrt im Ausland aufhalten. In Hinblick darauf hält der UFS im anhängigen Verfahren eine berufliche Veranlassung von mehr als 20% der in der Ferienzeit bei der Bw. angefallenen Telefonkosten für nicht glaubhaft.

Dabei bleibt die Halbtagsbeschäftigung der Bw. im Krankenhaus, für welche die durchgehende Beurlaubung in den Sommermonaten nicht anzunehmen ist, keineswegs außer Acht. Doch haben sich im Verfahren zur musiktherapeutischen Tätigkeit der Bw. keine Hinweise auf eine maßgebliche Notwendigkeit zur Nutzung ihrer privaten Telefonanschlüsse ergeben.

Die Bw. übt diese Tätigkeit im Wesentlichen zu gleich bleibenden Dienstzeiten an den Vormittagen in den Räumlichkeiten des Krankenhauses aus. Ein ins Gewicht fallender Bedarf an einer Erörterung von Krankheitsentwicklungen mit Kollegen außerhalb dieser Dienstzeit, etwa zum Zweck der Abstimmung der Therapien, vorwiegend über das Privattelefon der Bw. erscheint unter diesen Umständen nicht evident.

Die Information des Dienstgebers im Fall einer Erkrankung führt bei allen Dienstnehmern zu privatem Telefonaufwand und fällt zudem bei der verhältnismäßig geringen Anzahl von Krankenständen der Bw. (fünfmal in zwei Jahren) kaum ins Gewicht. Eine telefonische Verständigung jedes einzelnen Therapiepatienten durch die Bw. persönlich im Falle ihrer Erkrankung erscheint dem UFS weder notwendig noch glaubhaft.

Private Telefonate in Krisensituationen von Patienten hat die Bw. selbst als Ausnahmefälle bezeichnet, was einen dadurch bedingten Telefonaufwand ebenfalls in Grenzen hält. Zudem hält es der UFS nicht für wahrscheinlich, dass in diesen Fällen die (telefonische) Kontaktaufnahme von der Bw. ausgeht. In der Regel wird vielmehr der betreffende Patient (bzw. allenfalls dessen Erziehungsberechtigter) anrufen, wodurch der Bw. keine Telefonkosten entstehen. Insgesamt erscheint aber eine Kontaktaufnahme mit der Bw. in Krisensituationen ohnehin eher ungewöhnlich, da diese nicht zum medizinischen bzw. psychotherapeutischen

Betreuungsteam des Krankenhauses gehört, sondern als Musiktherapeutin tätig ist (lt. Dienstvertrag: medizinisch technischer Dienst). Ihre Befassung in Krisensituationen wird daher auf vereinzelte Ausnahmefälle beschränkt sein, wie dies im Rechtsmittel auch eingeräumt wurde.

Zu der in der Berufung angeführten "Organisation des Kulturkreises im Rahmen der Soziokulturellen Musiktherapie (Benefizkonzertmanagement)" - "mindestens 4 pro Jahr, davon ein sehr großes zu Weihnachten" – hat die Bw. im Verfahren trotz Aufforderung keine konkreteren Angaben gemacht. Der UFS geht davon aus, dass es sich dabei um jene, später gesondert erörterten, Veranstaltungen handelt, die auch im Zusammenhang mit der unterrichtenden Tätigkeit angeführt wurden.

Mit dem Hinweis auf die Betreuung von Praktikanten, Hilfe bei Aufnahmeprüfungen und Kontaktpflege mit anderen Kollegen bzw. Ausbildungsstätten im Rahmen ihrer Tätigkeit als Musiktherapeutin hat die Bw. keine Notwendigkeiten der Benutzung ihres Privattelefons dargetan. Für den UFS ist nicht erkennbar, weshalb die Bw. die damit im Zusammenhang stehenden Anrufe (von Ausnahmen abgesehen) nicht während der Dienstzeit und unter Benutzung eines Telefonanschlusses des Dienstgebers getätigt haben sollte. Dies nicht zuletzt, weil es nicht einsichtig erscheint, dass sich ihr Bemühen um verstärkte Nutzung des Dienstgebetelefons nur auf die Tätigkeit für das Konservatorium beschränkt hätte.

Im Zusammenhang mit der musiktherapeutischen Tätigkeit der Bw. wurde im Verfahren ein relevanter Bedarf an der Nutzung ihrer privaten Telefonanschlüsse somit insgesamt nicht dargetan. Die Situation der Bw. in diesem Berufsfeld unterscheidet sich nicht offenkundig von jener des medizinisch-technischen Personals in anderen Krankenhäusern. Soweit eine telefonische Kontaktaufnahme durch die Bw. erforderlich ist, stehen ihr dafür während der Dienstzeit die Telefonanschlüsse des Dienstgebers zur Verfügung.

Zu den Problemen mit der Erreichbarkeit der (zumeist berufstätigen) Erziehungsberechtigten der Patienten an den Vormittagen sei noch einmal an die heute praktisch flächendeckende Ausstattung mit Mobiltelefonen und die dadurch eröffnete Möglichkeit, Rückrufersuchen auf der Sprachbox der Eltern zu hinterlassen, erinnert.

Der Bedarf an der beruflichen Nutzung des privaten Telefons konzentriert sich nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens primär auf die unterrichtende Tätigkeit der Bw. bzw. die Organisation von (großteils außerhalb ihrer dienstlichen Verpflichtungen stattfindenden) Benefizveranstaltungen, wie "Kirchenkonzerte, Gottesdienstgestaltungen oder andere Auftritte im sozialen Bereich". Zu Letzteren zählen offenbar auch Musikdarbietungen der Schüler/Studenten aus dem Konservatorium für Patienten des Krankenhauses, in dem die Bw.

als Musiktherapeutin tätig ist (lt. Aufstellung der Bw. "kleine Musiknachmitten auf den Stationen").

Nach der allgemeinen Lebenserfahrung erscheint es unbedenklich davon auszugehen, dass der Hauptteil der durch den Schulbetrieb veranlassten Telefonate der Bw. während des Schuljahres und hier insbesondere durch vermehrte schulorganisatorische Aufgaben zu Semesterbeginn (Stichwort Stundenplanfestlegung bzw. – koordination) anfällt. Die Richtigkeit dieser Überlegung wurde von der Bw. in der Berufungsverhandlung bestätigt.

Die Bw. hat den erhöhten Bedarf an telefonischen Kontakten einerseits mit ihrer Vormittagsbeschäftigung im Krankenhaus sowie der dislozierten Dienstverrichtung für das Konservatorium begründet und darüber hinaus auf den fehlenden Elternsprechtag am Konservatorium, auf das Verbot von Rücksprachen mit Eltern im Unterricht und auf die Berufstätigkeit der Eltern verwiesen, welche vorwiegend telefonische Kontakte erforderlich mache.

Der Hinweis auf die Halbtagsbeschäftigung der Bw. erscheint zwar insofern berechtigt, als sie schulorganisatorische Termine an den Vormittagen grundsätzlich nicht wahrnehmen kann. Dies lässt aber noch keinen Schluss auf eine erhöhte Nutzung ihres Privattelefons zu. Da die Bw. Unterrichtsstunden an den Vormittagen von vorne herein nicht einplant, scheidet die Gefahr einer Terminkollision mit dem dadurch verbundenen Erfordernis von (telefonischen) Stundenverschiebungen aus.

Der Unterricht des Musikkonservatoriums findet an verschiedenen, externen Standorten (zumeist Schulen) statt. Das Lehrpersonal arbeitet insgesamt weitgehend disloziert. Damit ist zweifellos ein gewisser erhöhter Bedarf an telefonischer Erledigung schulorganisatorischer Aufgaben bzw. auch für den Kontakt innerhalb des Lehrerkollegiums verbunden.

Weshalb die Erledigung schulorganisatorischer Aufgaben aber nicht – in Unterrichtspausen bzw. vor/nach dem Unterricht – vornehmlich unter Inanspruchnahme von Telefonen des Dienstgebers erfolgen sollte, wurde von der Bw. nicht überzeugend dargelegt. Dass die vorgelegten Sitzungsprotokolle nicht auf einen besonderen Bedarf an der Verwendung des Privattelefons für derartige Zwecke schließen lassen, wurde bereits erläutert.

Zu den in der Berufung angesprochenen "klassenübergreifenden Projekten" hat die Bw. keine Angaben gemacht, die einen damit verbundenen Bedarf an der Benutzung des Privattelefons untermauern.

Der UFS geht davon aus, dass der berufsbedingte Telefonaufwand für derartige Anlässe in dem von der Erstbehörde berücksichtigten, im Vergleich zu üblichen Verhältnissen, ohnehin erhöhten Telefonkostenanteil hinreichend Deckung finden.

Mit den Hinweisen auf Schwierigkeiten bei der Kontaktaufnahme mit Eltern zeigt die Bw. keine Unterschiede zur herkömmlichen Situation von Lehrern auf. Die Berufstätigkeit der Eltern ist ein Grund, weshalb Elternsprechstage, selbst dort wo sie angeboten werden, immer weniger angenommen werden.

Es widerspricht allerdings den Erfahrungen des täglichen Lebens davon auszugehen, dass deshalb der Austausch zwischen Eltern und dem Lehrpersonal vorwiegend in der Privatzeit und unter persönlicher Kostentragung der Lehrer stattfindet. In der Regel werden die Eltern vielmehr mittels Benachrichtigung im Wege des Kindes zur Kontaktaufnahme mit dem Lehrer aufgefordert. Die Kosten allenfalls telefonischer Rücksprachen fallen daher primär bei den Eltern an. Vom Lehrer ausgehende, direkte, telefonische Kontaktaufnahmen mit den Eltern, zumal in der Freizeit und auf eigene Kosten, beschränken sich zweifellos auf Ausnahmesituationen (auch die von der Bw. genannten Kinder mit ADHS stellen wohl nicht den Regelfall dar) und verursachen daher auch nur ausnahmsweise Kosten. Dies betrifft aber wiederum Lehrer ganz allgemein und wird bei einer Schätzung der Telefonkosten im üblichen Ausmaß ohnehin berücksichtigt.

Im Fall der Bw. ist zudem zu bedenken, dass eine ins Gewicht fallende Kontaktpflege mit den Eltern zum Teil schon aufgrund des Alters der Unterrichteten (lt. Bw. zur Hälfte "Ältere") entfällt.

Soweit die Bw. einen merklichen Anstieg ihrer Telefonkosten mit krankheitsbedingtem Entfall von Unterricht begründet hat, ist dies zumindest im Falle umfangreicher Stundenverschiebungen, wie sie etwa bei längeren Krankenständen der Bw. erforderlich sind, denkbar. Die Verlegung einzelner Unterrichtsstunden bzw. auch der Lehrveranstaltungen eines ganzen Tages verändert, in Hinblick auf die Struktur der Lehrverpflichtungen der Bw. (vorwiegend Einzelunterricht und vielfach an ältere bzw. per Mobiltelefon gut erreichbare Schüler), die Höhe der Telefonkosten eines Abrechnungszeitraums dagegen wohl nur unwesentlich.

Darüber hinaus mag sich die Organisation von größeren, außerschulischen (Benefiz-) Veranstaltungen in einer erkennbaren Zunahme der Telefonkosten niederschlagen. Doch ist zu bedenken, dass mit zunehmender, praktischer Erfahrung in diesem Bereich auf vorhandene Strukturen zurückgegriffen werden kann (Teilnehmerkreis, Veranstaltungsort, Sponsoren usw.) und sich die damit verbundene Effizienzsteigerung auch in rückläufigen Telefonkosten niederschlägt.

Konkretisiert hat die Bw. in diesem Zusammenhang nur das jährliche Weihnachtskonzert, dessen Organisation schwerpunktmäßig im Herbst anzunehmen ist.

Die bekannt gegebenen Beispiele aus dem Jahr 2007 legen für die Mehrzahl der Veranstaltungen einen vergleichsweise bescheidenen Organisationsaufwand nahe

(z.B. Aufführungen im Rahmen kirchlicher Feierlichkeiten bzw. bei den Patientennachmittagen im Krankenhaus). Dies wirkt sich auf den Telefonaufwand entsprechend begrenzt aus.

Bei den Kosten des Festnetzanschlusses der Bw. ist zu bedenken, dass sich die zur Glaubhaftmachung erhöhter, beruflich veranlasster Telefonkosten vorgebrachten Umstände großteils auf untertags zu führende Telefonate beziehen. Da sich die Bw., nach dem Vorbringen im Verfahren, während der Woche regelmäßig bis in die Abendstunden außer Haus aufhält, ist davon auszugehen, dass sie berufliche Telefonate - so sie nicht ein Telefon des Dienstgebers benutzt - vornehmlich mit ihrem Mobiltelefon führt. Noch einmal sei daran erinnert, dass die Bw. in der Berufungsverhandlung ihr grundsätzliches Bemühen um eine verstärkte Nutzung des Telefonanschlusses ihres Dienstgebers eingeräumt hat.

Für die vorgebrachten Erledigungen der Bw. an den Wochenenden (Vorbereitung von Veranstaltungen, Arbeiten an der Dissertation) gelten dieselben Überlegungen wie für die Urlaubs- /Ferienzeit. Eine verstärkte Nutzung des Telefons bei den Wochenendverrichtungen erscheint dem UFS daher nicht glaubhaft.

Zur Nutzung des Festnetzanschlusses ist schließlich zu bedenken, dass im Haushalt der Bw. auch deren Lebensgefährte, ein Musiker, der lt. Aktenlage über kein eigenes Einkommen verfügt, lebt.

Unter diesen Umständen, gebieten es die Erfahrungen des täglichen Lebens geradezu, bei den Kosten des Festnetzanschlusses der Bw. von einem lediglich geringfügigen, beruflichen Nutzungsanteil auszugehen. Der UFS hält für den Verfahrenszeitraum den in der Berufungsverhandlung von beiden Verfahrensparteien als angemessen erachteten Anteil von 20% der Festnetzkosten für zutreffend.

Die Auswertung der Kostenaufgliederung zum Mobiltelefon der Bw. für 2005 hat folgendes Bild ergeben:

Während der "normalen" Schulmonate März bis Juni (Abrechnungszeitraum 21.2. - 20.6.) weist das Mobiltelefon relativ konstante Kostenwerte auf. Die durchschnittlichen Monatskosten beliefen sich in dieser Zeit auf rd. 63,- €.

In den Sommerferien stieg dieser Wert auf rd. 77,- € an (21.7. - 20.8.) bzw. erreichte im Zeitraum 21.6. - 20.7. sogar fast 88,- € (in diese Zeit fielen zwei Krankenstände der Bw. (21. - 26.6. bzw. vom 5. - 21.7.).

Die höchsten Monatskosten scheinen mit fast 117,- € im Abrechnungszeitraum 21.1. – 20.2. auf. Auch damals war die Bw. vom 7.2. - 20.2. krank gemeldet gewesen. Anschließend hatten die Semesterferien begonnen (21. - 27.2.).

Der Semesterbeginn am 28. Februar 2005 schlägt sich in den Kosten des Mobiltelefons dagegen nicht nieder (67,- € für den Zeitraum 21.2. – 20.3.).

Allerdings fielen im Abrechnungszeitraum Februar/März (beinhaltend den 14tägigen Krankenstand, die Semesterferien und den Semesterbeginn) im Festnetzbereich auffallend hohe Kosten an.

Beim Mobiltelefon wurde der zweithöchste Monatswert des Jahres 2005 mit 100,- € für den Zeitraum 21.8. - 20.9. in Rechnung gestellt. Im Monat des Schulbeginns lagen damit die Mobiltelefonkosten der Bw. um fast 38,- € über dem Wert durchschnittlicher Schulmonate, um aber bereits im Oktober wieder auf das Niveau der "üblichen" Schulmonate zu sinken (Abrechnungszeitraum 21.9. – 20.10.: 61,80 €).

In den Herbstmonaten (21. 9. – 20.12.) beliefen sich die Kosten des Mobiltelefons der Bw. auf durchschnittlich etwa 72,- € monatlich. Dies entspricht einer Kostensteigerung von rd. 15% gegenüber den "Normalschulmonaten" März bis Juni. Im Gegenzug sanken die Festnetzkosten im Herbst markant.

Der UFS sieht es aufgrund dieser Kostenstruktur als erwiesen an, dass die Bw. insbesondere das Mobiltelefon tatsächlich verstärkt für berufliche (schulische) Zwecke genutzt hat. Der Kostenanstieg zu Schulbeginn spiegelt die Situation im Schulbereich wider. Im Spätherbst mag der vorgebrachte Aufwand für die Organisation von Musikaufführungen zum Anstieg beigetragen haben.

Anderseits bildet der hohe Wert in den Sommerferien ein verstärktes Freizeitverhalten ab und weist darauf hin, dass die private Telefonnutzung der Bw. keinesfalls so zu vernachlässigen ist, wie in der Berufung darzutun versucht wurde.

Auffällig ist der Kostenanstieg in jenen Monaten, in denen Krankenstandstage der Bw. registriert sind (Februar bzw. Juni/Juli). Da dieser Mehrverbrauch auch den "Ferien-Krankenstand" im Juli betrifft, ist davon auszugehen, dass die Kostensteigerung nur zum Teil auf die krankheitsbedingten Stundenverschiebungen bzw. sonstige, durch den Krankenstand erforderlich gewordene, organisatorische Maßnahmen im schulischen Bereich der Bw. zurückzuführen ist. Zu einem Teil führten die Krankheiten der Bw. offenbar auch zu vermehrten Privattelefonaten.

Der UFS geht in Hinblick auf die bereits erörterte Unterrichtsstruktur der Bw. davon aus, dass keinesfalls mehr als die Hälfte des "krankheitsbedingten" Telefonkostenanstiegs beruflich veranlasst war.

In Zusammenschau der dargestellten Umstände kommt der UFS zum Ergebnis, dass die berufliche Nutzung des Mobiltelefons der Bw. im Jahr 2005 mit einem Kostenanteil von 50% hinreichend berücksichtigt wird.

Für 2004 liegen zum Mobiltelefon der Bw. keine aufgegliederten Daten vor. Da im Verfahren keine gegenteiligen Umstände bekannt wurden, geht der UFS davon aus, dass die

Verhältnisse dieses Jahres mit 2005 vergleichbar waren und schätzt den beruflichen Nutzungsanteil ebenfalls mit 50% der Jahreskosten.

Damit sind neben den durch die beiden Berufstätigkeiten der Bw. bedingten Telefonkosten auch jene Telefonate berücksichtigt, welche im Zusammenhang mit der Organisation außerschulischer Benefizveranstaltungen angefallen sind, nachdem im Verfahren nicht geprüft wurde, ob und ggfs. in welchem Umfang diese aus dem Bereich der Einkünfteerzielung der Bw. auszuscheiden wären.

3.) Internetkosten:

Die von der Bw. geltend gemachten Kosten der Internetnutzung betreffen unstrittig einen Internetanschluss, der sich nicht an ihrem eigenen Wohnsitz sondern an der (meldebehördlichen) Wohnadresse ihrer Eltern befindet. Nach den zweitinstanzlichen Erhebungen wurde im Jahr 1984 an dieser Adresse ein Anschluss für Kabelfernsehen eingerichtet, der im Jahr 2000 um einen Internetzugang erweitert wurde. Als Vertragspartner scheinen bis heute die Eltern der Bw. auf. Der ursprüngliche Vertrag trägt nur die Unterschrift der Mutter (geb. 1936). Die Rechnungen lauten bis heute auf deren Vater (geb. 1925). Die Vertragsänderung vom 13.12.2000 wurde (vermutlich) von der Bw. unterfertigt. Die Kosten dieses kombinierten Anschlusses ("Kabel-TV + Chello") werden zumindest seit der Vertragsänderung im Jahr 2000 in monatlichen Fixbeträgen ("Paketpreis") vom Girokonto der Bw. abgebucht.

Nach den Angaben der Bw. wurde die in Rede stehende Wohnung, in welcher sie im ehemaligen Kinderzimmer bei Bedarf den Internetanschluss nutzt, im Verfahrenszeitraum nur von ihrer seit Jahren vom Vater getrennt lebenden Mutter bewohnt. Den meldebehördlichen Daten ist der Wegzug des Vaters allerdings nicht zu entnehmen.

In Hinblick auf das Alter der Mutter (und allenfalls auch des Vaters) sowie die Kostentragung durch die Bw. erscheint es dem UFS glaubhaft, dass der Internetanschluss hauptsächlich von der Bw. bzw. deren Lebensgefährten genutzt wurde. Die grundsätzliche Verwendung für berufliche Zwecke der Bw., wurde mit dem Hinweis auf dienstlichen Mailverkehr bzw. Arbeiten an der Dissertation glaubhaft dargetan. Den angefallenen Aufwendungen für die Internetnutzung ist der Werbungskostencharakter daher nicht zur Gänze abzusprechen.

Es würde allerdings jeglicher Lebenserfahrung widersprechen, von einer ausschließlich beruflichen Nutzung dieses zwischenzeitig praktisch allgegenwärtigen Mediums, welches zunehmend auch die verschiedensten, privaten Lebensbereiche erfasst, auszugehen.

Zur Privatnutzung von Computern hat der VwGH im Erkenntnis vom 21.9.2005, 2001/13/0241 betreffend einen Orchestermusiker bereits für die Jahre 1994 bis 1997 festgehalten, dass *das Feld der Einsatzmöglichkeiten eines Computers keineswegs nur, aber auch für den*

Musikliebhaber stark gewachsen ist. Es stehe daher mit der Lebenserfahrung im Einklang, einen Privatanteil der Computerverwendung anzunehmen. Diesen durch griffweise Schätzung zu ermitteln hielt der VwGH (mit Verweis auf sein Vorerkenntnis vom 28. Mai 1997, 94/13/0203) für *an sich unbedenklich*.

Nichts anderes ist aus Sicht des UFS für die Internetnutzung im Verfahrenszeitraum anzunehmen.

Sowohl von den Aufwendungen für Computerzubehör als auch von den Internetkosten der Bw. ist daher ein Teil ihrem Privatbereich zuzuordnen. Wie beim Telefonaufwand, ist beim Ausmaß der Privatnutzung neben der Verwendung durch die Bw. auch an die Mitnutzung durch ihren Lebensgefährten zu denken.

Anderseits erscheint die berufliche Veranlassung der Internetnutzung im Verfahrenszeitraum primär durch den Bedarf der Bw. an Recherchearbeit im Zusammenhang mit den Arbeiten an ihrer Dissertation begründet. Darüber hinaus wurde lediglich eine fallweise berufliche Veranlassung der Internetnutzung dargetan.

Die Verfahrensparteien haben in der Berufungsverhandlung für die Kosten der Internetnutzung eine analoge Anwendbarkeit des in den Lohnsteuerrichtlinien (LStR), unter der Annahme üblicher Verhältnisse, für Computerkosten vorgesehenen, privaten Nutzungsausmaßes als zutreffend erachtet (40% Privatnutzung).

Der UFS hegt keine Bedenken gegen die Anwendbarkeit dieser Schätzung im anhängigen Verfahrens, weil davon auszugehen ist, dass dem in Rz 339 der LStR angeführten Nutzungsverhältnis breite Erfahrungswerte der Abgabenverwaltung im Bereich der Computernutzung zu Grunde liegen, deren Übertragung auf den Internetbereich für den Verfahrenszeitraum unbedenklich erscheint. Zudem wurde eine über dem Normalbereich liegende, berufliche Computer- und Internetnutzung im Verfahren nicht dargetan.

Soweit die geltend gemachten Internetkosten auf das Entgelt für den Kabelfernsehanschluss der Mutter entfielen, ist eine Veranlassung durch die Einkünfte der Bw. insgesamt nicht zu erkennen. Diese Aufwendungen waren daher zur Gänze aus den Werbungskosten der Bw. auszuscheiden.

4.) Reisekosten:

Beim Werbungskostenabzug für beruflich veranlassten Reiseaufwand ist zwischen den Fahrtkosten im engeren Sinn und verpflegungsbedingtem Mehraufwand zu unterscheiden. Während Fahrtkosten - abgesehen von Sonderregelungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte - nach dem allgemeinen Werbungskostenbegriff des § 16 Abs.1 EStG zu beurteilen sind, unterliegt die Berücksichtigung von Verpflegungsmehraufwand den speziellen Bestimmungen des § 16 Abs.1 Z.9 EStG.

Die Kosten der eigenen Verpflegung gehören zu den typischen Kosten der Lebensführung, deren Berücksichtigung im Rahmen der Einkünfteerzielung die Bestimmung des § 20 Abs.1 Z.2 EStG verwehrt. Selbst bei ausschließlich beruflicher Veranlassung einer Reise kommt in Bezug auf die Verpflegung daher nur einem *Mehraufwand* gegenüber den im Alltag anfallenden Verpflegungskosten steuerliche Abzugsfähigkeit zu, der in typisierender Betrachtungsweise auf Basis üblicher Verhältnisse zu beurteilen ist.

Die Bedingungen der modernen Arbeitswelt machen für einen Großteil der berufstätigen Bevölkerung an Werktagen eine auswärtige Verpflegung erforderlich, sodass die dabei (typisierend) anfallenden Kosten als üblich anzusehen sind. Im Einzelfall kommt es nicht darauf an, ob sich ein Abgabepflichtiger tatsächlich auch in seinem persönlichen Berufsalltag außer Haus verpflegt.

Da beim Abzug von grundsätzlich der Lebensführung zuzuordnenden Aufwendungen die Notwendigkeit das verlässliche Indiz für eine (ausnahmsweise) berufliche Veranlassung darstellt, kommt auch bei unzweifelhaft beruflich veranlassten Reisen nur dem notwendigen Verpflegungsmehraufwand Werbungskostencharakter zu.

In Berücksichtigung dieser Umstände vertritt der UFS in Anlehnung an entsprechende VwGH-Judikatur in seiner Rechtsprechung zum Verpflegungsmehraufwand den Standpunkt, dass eine lediglich kurzfristige, maximal eintägige Reisetätigkeit (ohne auswärtige Nächtigung) keinen Verpflegungsmehraufwand im Sinne der dargestellten Grundsätze verursacht und daher ein Werbungskostenabzug in diesen Fällen schon dem Grunde nach nicht in Frage kommt. Dabei wird davon ausgegangen, dass bei derart kurzfristiger Reisetätigkeit durch Mitnahme von Lebensmitteln oder entsprechende zeitliche Lagerung der Mahlzeiten, ein Verpflegungsmehraufwand im Sinne des § 16 EStG (typisierend) gar nicht entsteht (vgl. stellvertretend für viele VwGH vom 30.10.2001, 95/14/0013 und UFS 7.1.2008, RV/0501-G/07).

Die Bw. hat im Rahmen ihrer Arbeitnehmerveranlagungen für 2004 und 2005 Verpflegungsmehraufwand (Tagesdiäten) ausschließlich für jeweils maximal zwölfstündige Reisen begehrt. Aus den dargestellten Gründen hatte daher der gesamte, beantragte Verpflegungsmehraufwand bei den Werbungskosten außer Ansatz zu bleiben.

Neben den Verpflegungskosten beantragte die Bw auch den Abzug der bei ihrer Reisetätigkeit angefallenen Fahrtkosten in Höhe des amtlichen Kilometergeldes.

Unverzichtbares Kriterium für die Abzugsfähigkeit von Werbungskosten ist, wie ausgeführt, gemäß § 16 Abs.1 EStG deren berufliche Veranlassung. Die Aufwendungen müssen bei der Erlangung, Sicherung oder Erhaltung zu versteuernder Einnahmen angefallen sein.

Steuerberatungskosten (einschließlich der dabei angefallenen Nebenkosten) erfüllen diese Voraussetzung nur, wenn sie im Zusammenhang mit der Einkünfteermittlung stehen. Fallen derartige Kosten dagegen ausschließlich zur Erstellung der Einkommensteuererklärung an, fehlt der notwendige Bezug zu den Einkünften. In diesem Fall stellen die Kosten einer steuerlichen Beratung keine Werbungskosten dar sondern sind sie, so wie die zuvor erörterten Verpflegungskosten, den Kosten der Lebensführung zuzuordnen.

Ausnahmsweise lässt § 18 Abs.1 Z.6 EStG die Berücksichtigung derartiger Kosten als Sonderausgaben zu, beschränkt die Abzugsfähigkeit aber explizit auf *an berufsrechtlich befugte Personen bezahlte Steuerberatungskosten*. Als Ausnahmebestimmung ist diese Norm eng zu interpretieren und aufgrund des klar einschränkenden Wortlauts auf im Gefolge der Steuerberatung anfallende Nebenkosten, wie etwa auf die Kosten für die Fahren zum Steuerberater, nicht anwendbar.

Soweit der von der Bw. geltend gemachte Fahrtkostenaufwand auf die Fahrten zu ihrem steuerlichen Vertreter entfällt, konnte dem Berufungsbegehren daher nicht entsprochen werden.

Im Zusammenhang mit den Reiskosten zur "Ausstellung Resonanzen" wurde die Bw., wie erwähnt, um Vorlage diverser Unterlagen ersucht. Sie ist dieser Aufforderung nicht nachgekommen, sondern hat lediglich das Programmheft und die auf der Homepage des Wiener Konzerthauses veröffentlichten Informationen zur gleichnamigen Veranstaltung des Jahres 2008 vorgelegt.

Unter der Überschrift "Resonanzen" wird darin ausgeführt:

"Seit 1993 veranstaltet das Wiener Konzerthaus unter dem Titel Resonanzen ein Festival Alter Musik, das sich von Beginn an als erfolgreichste Veranstaltungsreihe des Hauses profiliert hat. Alljährlich versammeln sich in der letzten Januarwoche international renommierte Ensembles und Interpreten zu zehn Konzerten, die jede Saison unter einem anderen Generalthema stehen und vom Solorecital bis zur konzertanten Opernaufführung reichen. Das ebenso dichte wie vielfältige Konzertprogramm erfreut sich enormen Zuspruchs des Publikums und wird ergänzt durch Filmvorführungen, Künstlergespräche, Vorträge und eine Ausstellung internationaler Instrumentenbauer, die mittlerweile zu den bedeutendsten Ausstellungen ihrer Art zählt."

Dem zugehörigen Veranstaltungskalender ist zu ersehen, dass an den Abenden (am Schlusstag zusätzlich am Vormittag) jeweils eine Konzertaufführung stattfindet. Der Großteil des Programmhefts ist Ausführungen zu den einzelnen Konzerten gewidmet (inklusive Preisangabe für die Eintrittskarten). Im Schlussteil wird auf tagsüber stattfindende "Begleitende Veranstaltungen" verwiesen, die bei freiem Eintritt zugänglich sind. Dazu gehört

am Eröffnungswochenende die "Ausstellung Historischer Instrumentenbauer" (geöffnet Samstag 14:00 – 19:00 Uhr, Sonntag 10:00 – 18:00 Uhr). Weitere Veranstaltungen bietet das Rahmenprogramm an diesem Wochenende nicht an.

Zur Instrumentenausstellung heißt es im Text: "Rund 70 Instrumentenbauer aus ganz Europa und ihre historischen Nachbauten – von der Blockflöte bis zum Cembalo – sind auch diesmal wieder im Wiener Konzerthaus zu Gast. Eine gute Gelegenheit zum Schauen, Ausprobieren und Kaufen!"

Nach dem vorgelegten Programm erweist sich das Festival "Resonanzen" des Jahres 2008 eindeutig als Mischprogramm im Sinne der steuerrechtlichen Judikatur und Lehre. Mangels gegenseitiger Informationen bzw. Unterlagen geht der UFS für die Veranstaltungen der Jahre 2004 und 2005 von vergleichbaren Verhältnissen aus.

Das im Rahmenprogramm des Festivals angebotene Symposium (Titel "*Mode Mythos Wissenschaft – Historische Aufführungspraxis im Spannungsfeld*") mag sich zwar primär an das beruflich interessierte Fachpublikum wenden, doch ist dies für die Beurteilung im anhängigen Verfahren ohne Bedeutung, weil die Bw. nicht einmal behauptet hat, an diesem teilgenommen zu haben (aufgrund der zeitlichen Lagerung des Symposiums und der Instrumenten-Ausstellung wäre dazu im Übrigen eine zweite Fahrt nach Wien erforderlich gewesen).

Bei den als Hauptattraktion des Festivals dargebotenen Konzerten handelt es sich ganz unzweifelhaft um Kulturveranstaltungen, welche nach der Judikatur des VwGH dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen sind.

Im Erkenntnis vom 10.9.1998, 96/15/0198 hat der VwGH (mit Hinweis auf Hofstätter/Reichel, Tz 5 zu § 20 EStG 1988, Stichwort "Theaterbesuche") angemerkt, dass der Besuch von Kulturveranstaltungen (Ergänzung des UFS: immer) *auch* zur privaten Lebensführung gehört und die entsprechenden Aufwendungen daher *in vollem Umfang* zu den gemäß § 20 Abs.1 Z.2 lit.a EStG nicht abzugsfähigen Aufwendungen zählen.

Auch im bereits zitierten Erkenntnis vom 21.9.2005, 2001/13/0241 betreffend einen Orchestermusiker hat der VwGH unter Verweis auf seine ständige Rechtsprechung die Kosten von Konzertkarten dem Bereich des § 20 Abs.1 Z.2 lit.a EStG zugeordnet und an den Gedanken der Steuergerechtigkeit erinnert, der hinter dem Abzugsverbot für gemischt veranlasste Aufwendungen steht. Dieses verhindere ungerechte Steuervorteile für Steuerpflichtige, die auf Grund der Eigenschaft ihres Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen könnten, gegenüber jenen Steuerpflichtigen, deren Beruf eine solche Verbindung nicht ermögliche und die derartige Aufwendungen daher aus ihrem bereits versteuerten Einkommen zu tragen hätten.

Zwar hat die Bw. als Werbungskosten lediglich den Fahrt- und Verpflegungsmehraufwand zur Veranstaltung "Resonanzen", nicht aber Eintrittskarten zu den Konzertbesuchen geltend gemacht, doch schließt dies nicht aus, dass sie eines (oder mehrere) der Konzerte besucht und die dadurch verursachten Kosten von sich aus der Privatsphäre zugeordnet hat.

Bei im Kulturbereich tätigen Menschen ist nach allgemeiner Lebenserfahrung grundsätzlich von einer Überlagerung des beruflichen und privaten Interesses an Kulturveranstaltungen ihres Aufgabenbereichs auszugehen. Eine sachgerechte Trennung der beruflichen von der privaten Sphäre ist von vorne herein zum Scheitern verurteilt.

Eben hier setzt die Bestimmung des § 20 Abs.1 Z.2 lit.a EStG mit den aus der VwGH-Judikatur zitierten Hintergrundüberlegungen an. Der VwGH ordnet die Teilnahme am Kulturleben aus diesen Gründen generell dem Bereich der privaten Lebensführung zu (vgl. auch VwGH 27.5.1999, 97/15/0142).

Die Bw. hat den beruflichen Charakter ihrer Fahrten mit dem ausschließlichen Besuch der (nur tagsüber zugänglichen) Ausstellung historischer Instrumente begründet und darauf verwiesen, dass diese dem Knüpfen bzw. der Pflege von Kontakten zu renommierten Instrumentenbauern gedient hatten. Nachweise für ihr Vorbringen blieb sie trotz Aufforderung schuldig.

Im Anlageverzeichnis der Bw. scheint zuletzt im Jahr 2001 der Ankauf eines Instruments auf. Im Aufwand der Jahre 2004 und 2005 finden sich keine Belege über die Reparatur von Musikinstrumenten. Der Aufforderung zur Vorlage entsprechender Rechnungen und Zahlungsbelege kam die Bw. nicht nach. Damit unterblieb auch ein Nachweis, dass die Fahrten allenfalls der Reparatur von Instrumenten ihrer Schüler gedient haben könnten. Sonstige Notwendigkeiten zum Besuch der Ausstellung im Verfahrenszeitraum hat die Bw. nicht dargetan. Es gab demnach offenbar keinen konkreten, beruflichen Anlass zum Besuch der Instrumenten-Ausstellung in den Jahren 2004 und 2005.

Der allgemeine Verweis auf das Erfordernis, über Neuentwicklungen auf dem Gebiet des Instrumentennachbaus auf dem Laufenden zu bleiben, erscheint unzureichend. Aus den vorgelegten Stundenplänen der Bw. ist eine konkrete Notwendigkeit dafür nicht abzuleiten.

Dem UFS erscheint es unter diesen Umständen nicht glaubwürdig, dass die Bw. die Veranstaltung „Resonanzen“ ohne konkreten Bedarf, ausschließlich wegen der Instrumentenausstellung besucht hat (zumal in zwei auf einander folgenden Jahren).

In Verbindung mit dem Fehlen jeglicher Nachweise für die Ausstellungsbesuche (da die Bw. im Zusammenhang mit dieser Ausstellung Werbungskosten geltend macht, wäre von ihr zumindest die Aufbewahrung/Vorlage der Festival-Programme aus 2004/2005 sowie der Tank- und Park-bzw. Garagierungsbelege für ihr Fahrzeug zu erwarten gewesen), sieht es der UFS

als nicht erwiesen an, dass die Bw. das Festival "Resonanzen" in den Jahren 2004 und 2005 überhaupt besucht hat. Der begehrte Werbungskostenabzug scheitert daher bereits an der Glaubhaftmachung von Fahrtkosten zu dieser Veranstaltung.

Der Besuch der Ausstellung zur abstrakten Kontaktpflege mit (bestehenden oder potentiellen) Geschäftspartnern wäre überdies dem Bereich der Repräsentation zuzuordnen gewesen, den die Bestimmung des § 20 Abs.1 Z.3 EStG vor Augen hat. Auch aus diesem Blickwinkel war ein Abzug der geltend gemachten Fahrtkosten zum Scheitern verurteilt.

Nicht zuletzt hat auch der Versuch der Bw., ihre Fahrten zur "Ausstellung Resonanzen" als ausschließlich beruflich veranlasst darzustellen, nicht überzeugt. Dies nicht zuletzt, weil das vorgebrachte Zeitargument nicht zutrifft. Eine Besichtigung der Instrumentenausstellung am (Samstag oder Sonntag) Nachmittag mit anschließendem Konzertbesuch (Beginn jeweils 19:30 Uhr) stellt für (auch beruflich interessierte) Liebhaber Alter Musik zweifellos ein attraktives Wochenendprogramm dar.

Da eine allenfalls berufliche Teilveranlassung der Ausstellungsbesuche am gesetzlich statuierten Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen nichts ändert, konnte eine berufliche *Mit*veranlassung dem Standpunkt der Bw. nicht nützen.

Den Fahrtkosten zur "Ausstellung Resonanzen" war daher in beiden Verfahrensjahren der Werbungskostenabzug zu versagen.

Ebenso nicht erwiesen wurden im Verfahren im Jahr 2004 eine Fahrt nach Wien zur Reparatur einer handgemachten Konzertflöte beim Flötenbauer sowie im Jahr 2005 zwei Fahrten zum Notenhaus Doblinger in Wien.

Nach Darstellung der Bw. haben diese Fahrten am 30. März 2004 sowie am 28. Mai bzw. 29. Oktober 2005 stattgefunden. Im Jahr 2004 hat die Bw. keine Werbungskosten für die Reparatur einer Flöte geltend gemacht und, wie erwähnt, auch keine Rechnungen zu Reparaturen von Instrumenten ihrer Schüler vorgelegt.

Unter den Belegen des Jahres 2005 befinden sich zwei Rechnungen des Notenhauses Doblinger vom 30. Juni bzw. 12. August 2005. In beiden Fällen wird auf eine telefonische Bestellung der betreffenden Noten verwiesen. Die Rechnung vom 30. Juni 2005 enthält außerdem Versandspesen, jene vom 12. August 2005 verweist ausdrücklich auf eine portofreie Nachlieferung. Sonstige Ausgabenbelege des Notenhauses Doblinger sind den Werbungskosten des Jahres 2005 nicht zu entnehmen.

Unter diesen Umständen fehlt es auch an einem Nachweis bzw. einer hinreichenden Glaubhaftmachung für diese Fahrten nach Wien, sodass den dafür geltend gemachten Fahrtkosten die steuerliche Anerkennung ebenfalls zu versagen war.

5.) Kosten für diverse Arbeitsmittel (CDs, Blumen u.a.):

Unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen neben Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen, wie erwähnt, auch Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Dass bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung generell eine typisierende Betrachtungsweise anzustellen ist, wurde ebenfalls bereits angeführt. Es kommt nicht auf die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern auf die typischerweise zu vermutende Nutzung an.

Zum Werbungskostencharakter von Tonträgern hat der VwGH im Erkenntnis vom 10.9.1998, 96/15/0198 ausgeführt:

Mit Tonträgern wird ein Teil des Kulturlebens wiedergegeben. Daraus wird deutlich, daß diese Tonträger auch - und zwar nicht nur in völlig untergeordnetem Ausmaß - die private Lebensführung betreffen. Die Aufwendungen für die Anschaffung der Schallplatten und Kassetten sind daher nicht zum Abzug zuzulassen (Hinweis E 17.1.1978, 2470/77). Die Anteilnahme am Kulturleben ist dem Bereich der Lebensführung zuzuordnen, mag sie auch Inspiration für die Berufstätigkeit erbringen.

Im bereits mehrfach zitierten Erkenntnis vom 27.5.1999, 97/15/0142 betreffend einen Orchestermusiker hat der VwGH diese Einschätzung auch in Bezug auf die Aufwendungen für eine Stereoanlage sowie für Musik- und Notenmaterial geteilt, weil damit jedenfalls ein Teil des Kulturlebens wiedergegeben werde. Die Anteilnahme am Kulturleben sei aber dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen.

Auf derselben Linie liegt die Judikatur des VwGH beim Werbungskostencharakter von Aufwand für Literatur:

Als Ergebnis der gebotenen typisierenden Betrachtungsweise hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung daran festgehalten, dass die Anschaffung von Werken der Literatur, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist, nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung begründet (VwGH 29.9.2004, 2000/13/0156 mit Verweis auf das Erkenntnis vom 24. November 1999, 99/13/0202).

Wiederum im Erkenntnis vom 27.5.1999, 97/15/0142 hat sich der VwGH auch zur Abzugsfähigkeit vom Kosten für Literatur geäußert:

Literatur, die für einen nicht abgegrenzten Teil der Allgemeinheit bestimmt ist, befriedigt im allgemeinen ein im Privatbereich gelegenes Bedürfnis und führt daher zu nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung (Hinweis E 23.5.1984, 82/13/0184). Unabhängig davon, ob es sich

um Werke der klassischen Literatur, um Belletristik, um Comics oder um Zeitschriftenmagazine handelt, bewirkt der Umstand, daß aus der Literatur Ideen für eigene künstlerische Schöpfungen gewonnen werden können, nicht eine völlige Zurückdrängung der privaten Mitveranlassung.

Die Bw. hat im Jahr 2004 Kosten für den Erwerb je einer CD von Dean Martin und Bing Crosby mit Weihnachtsliedern und für einen Blumenstrauß als Werbungskosten geltend gemacht, deren Abzug das FA verwehrt hatte.

Im Vorlageantrag brachte sie gegen diese Kürzung vor, der Kauf sei notwendig gewesen, weil aufgrund von Einsparungsmaßnahmen etliche Werke in Universitäten nicht aufliegend bzw. veraltet seien, sowie um das Niveau in der Therapie und im Unterricht aufrecht zu erhalten. Auch betreffe dieses Thema ihre Dissertation, für welche neueste Ergebnisse der Wissenschaft unbedingt notwendig seien. Es sei nicht egal, mit welcher Art von Musik gearbeitet werde. Zum Unterricht gehöre neben dem Erlernen des Instruments eine umfassende Wissensvermittlung (Interpretation, Horizonderweiterung, Schulung der Kritikfähigkeit...).

Der UFS hält diese Ausführungen der Bw. zwar nicht grundsätzlich für unzutreffend, doch überzeugen sie in Hinblick auf die beiden genannten CDs nicht. Es kann letztlich aber dahingestellt bleiben, inwiefern die beiden Werke in der Lage waren, zum Erhalt des Niveaus der Therapie und des Unterrichts der Bw. beizutragen. Unzweifelhaft handelt es sich dabei nämlich um Werke der Kommerzmusik, die *für einen nicht abgegrenzten Teil der Allgemeinheit bestimmt* sind und tatsächlich in den Alltag breiter Bevölkerungskreise Eingang gefunden haben (z.B. als "Kaufhausmusik" in der Vorweihnachtszeit oder als Aufmerksamkeit bei Pensionisten-Weihnachtsfeiern). Der Bezug zu den Kosten der Lebensführung ist bei dieser Art von Musik evident.

Aufgrund der dargestellten Rechtslage fielen im anhängigen Verfahren neben den beiden oa. CDs aus dem Jahr 2004 auch folgende Ausgaben des Jahres 2005 unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z.1 und Z.2 lit.a EStG:

4,34 € - 2 Bilderhalter (Fa. Libro vom 7.4.2005)

19,80 € - Otto Schenk – Nach außen bin ich ja viel jünger (Fa. Pock vom 18.7.2005)

21,00 € - Kinder-DVD - Video (Fa. Kastner&Öhler vom 27.7.2005)

20,70 € - Paperbox (Fa. Kastner&Öhler vom 17.8.2005)

14,40 € - Paperbox (Fa. Kastner&Öhler vom 17.8.2005)

28,50 € - Musik-CDs /2 x Klassik (Kastner&Öhler vom 16.9.2005)

15,50 € - Geist im Netz (Fa. Moser vom 1.12.2005)

15,40 € - Die Evolution des Gehirns – Die Erschaffung des Selbst (Fa. Moser v.1.12.2005)

19,90 € - Die Österr. Seele, Zehn Reden über Medizin, Politik, Kunst (Fa. Moser v.1.12.2005)

17,95 € - Reinhard Mey - Was ich noch zu sagen hätte (Fa. Donauland vom 23.12.2005)

16,99 € - Christmas Songs (Fa. Saturn vom 28.12.2005)

Die von der Bw. in den Verfahrensjahren geltend gemachten Kosten für den Kauf von Blumen (2004: 26,46 €; 2005: 16,- €) sind geradezu klassische Beispiele für nicht abzugsfähige Repräsentationsausgaben im Sinne des § 20 Abs.1 Z.3 EStG. Der Hinweis auf die Übereichung an Künstler, welche bei Benefizveranstaltungen mitgewirkt hatten, ändert daran nichts. Es erübrigte sich deshalb in diesem Zusammenhang auch eine Klärung, ob diese Benefizveranstaltungen überhaupt dem Bereich der Einkünfteerzielung der Bw. zuzurechnen waren.

Aufwendungen für Mobiliar stellen typischerweise Kosten des Haushalts bzw. der Lebensführung dar, die unter das Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen. Die Werbungskosteneigenschaft setzt (typisierend) voraus, dass das betreffende Wirtschaftsgut zur Ausstattung eines Arbeitszimmers im Sinne des § 20 Abs.1 Z.2 lit.d EStG gehört. Da die Wohnung der Bw. über ein derartiges Zimmer nicht verfügt, war von einer ausschließlich beruflichen Veranlassung der Anschaffung einer Kommode im Jahr 2005 nicht auszugehen.

5. Sonstige Bescheidänderungen:

Gegenüber den angefochtenen Bescheiden waren nach dem Verfahrensergebnis noch folgende Aufwandspositionen zu korrigieren:

- Im Jahr 2004 konnte für die 2001 angeschaffte Bassflöte "Zen-on" nur noch eine Halbjahres-AfA abgezogen werden.
- 2005 war die bisherige Kreditverbindlichkeit der Bw. aus außerberuflichen Gründen erhöht worden. Neben den dadurch angestiegenen Zinsen waren auch die damit im Zusammenhang stehenden Spesen vom 31.3.2005 in Höhe von 75,72 € als Privataufwand zu behandeln.
- Unter den Sonderausgaben für Personenversicherungen waren in beiden Verfahrensjahren an die BVA (Versicherungsanstalt der Öffentlich Bediensteten) bezahlte Beiträge der Bw. zur Mitversicherung ihres Lebensgefährten nach § 20b B-KUVG enthalten gewesen.

Lebensgefährten gehören zum begünstigten Personenkreis nach § 106 Abs.3 EStG nur, wenn sie mit dem Partner und mindestens einem Kind im Sinne des § 106 Abs.1 EStG in eheähnlicher Gemeinschaft leben.

Da dem Haushalt der Bw. und ihres Lebensgefährten kein Kind angehört, berechtigen die für den Lebensgefährten bezahlte Personenversicherungsbeiträge die Bw. nach § 18 Abs.3 Z.1 EStG nicht zum Sonderausgabenabzug.

Aus dem gleichen Grund stand der Bw. auch der Alleinverdienerabsetzbetrag im Verfahrenszeitraum nicht zu.

- Am 30.12.2005 wurde nach dem von der Bw. vorgelegten Zahlungsbeleg ein Betrag von 100,- € zur Bezahlung des Kirchenbeitrages für das Jahr 2005 von der Bank zur Zahlung übernommen (am Beleg befindet sich der ausdrückliche Hinweis "Gilt nicht als Durchführungsbestätigung"). Am 4. Jänner 2006 ging der Geldbetrag auf dem Konto der Kirchbeitragsstelle ein.

Da die Bw. einen Nachweis der Abbuchung von ihrem Bankkonto noch im Jahr 2005 trotz Aufforderung schuldig blieb, konnte mangels erwiesenen Mittelabflusses im Sinne des § 19 EStG die Berücksichtigung einer Kirchenbeitragszahlung bei den Sonderausgaben des Jahres 2005 nicht erfolgen.

Die rechnerischen Auswirkungen dieser Entscheidung sind den Beilagen zu entnehmen.

Beilagen: 4 Berechnungsblätter

Graz, am 12. Dezember 2008