



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Michael Mandlmayr und die weiteren Mitglieder HR Mag. Hans-Peter Hartl, KommR Ing. Günther Pitsch und Mag. Franz Gall im Beisein der Schriftführerin Marija Schistek über die Berufung des Bw, vom 25. Februar 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 4. Februar 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 nach der am 23. Mai 2013 in 4010 Linz, Bahnhofplatz 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) war im Berufungsjahr 2008 Bankangestellter der Kreditinstitut.

In der am 21. September 2009 mit FinanzOnline elektronisch eingebrachten

Einkommensteuererklärung 2008 machte der Bw bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit neben **Werbungskosten** unter den Kennzahlen 719 (Arbeitsmittel), 720 (Fachliteratur), 721 (Reisekosten) auch solche unter der Kennzahl 722 (**Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten, Umschulung**) von **960,00 €** und unter der Kennzahl 724 (**sonstige Werbungskosten**) in der Höhe von **42.526,82 €** geltend.

Über Vorhalt des Finanzamtes vom 22. September 2009 wurde am **28 September 2009** seitens des Bw der Betrag der sonstigen Werbungskosten von 42.526,82 € auf 42.651,12 € berichtigt und in mehrere Teilbeträge ua. eine **Provisionszahlung von 40.000,00 €** aufgegliedert. Dazu wurde die Rechnung des Provisionsempfängers vom 18. März 2008 mit folgendem Text und die Auftragsbestätigung betreffend die am 22. Dezember 2008 erfolgte Überweisung auf das in der Rechnung genannte Bankkonto vorgelegt:

"Sie haben im Jahr 2006 aufgrund einer Vermittlung unsererseits einen erfolgreichen Geschäftsabschluss getätigt. Wir hatten vereinbart, dass die an uns zu leistende Provisionszahlung erst nach einjähriger Behaltefrist seitens Ihres Kunden erfolgt. Diese Frist ist nun abgelaufen."

Der Bw legte ua. auch eine Rechnung des Sprachinstitutes ABC vom 14. Mai 2008 für **24 Einzelstunden Spanisch** ab 15. Mai 2008 in Höhe von **960,00 €** und die Auftragsbestätigung betreffend Überweisung dieses Betrages am 25. Mai 2008 vor.

Über weiteren Vorhalt des Finanzamtes vom 16. Oktober 2009, wonach Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer dadurch erwachsen, dass er einen Teil seiner dienstlichen Obliegenheiten von einem Dritten erfüllen lässt, nur in Ausnahmefällen (z.B. bei Vertretern) Werbungskosten seien, teilte der Bw mit **Schriftsatz vom 27. Oktober 2009** im Wesentlichen Folgendes mit:

Die **Provision von 40.000,00 €** habe er auf Grund einer mündlichen Vereinbarung für Vermittlung eines Kunden (börsennotiertes Unternehmen) zu Wertpapierkäufen von mehr als 30 Mio. €, die beim Bw zu einer zusätzlichen Entlohnung von ca. 240.000,00 € geführt habe, bezahlt. Der Bw sei Bankmitarbeiter im Außendienst und Leiter der Geschäftsstelle gewesen. Tätigkeit sei die Akquisition und Betreuung institutioneller Kunden in Europa, schwerpunktmäßig Österreich und Schweiz sowie erste Kontakte in Spanien gewesen.

Zum Vorhalt (Pkt.7) des Finanzamtes, die **Kosten für den Spanischkurs** seien nur dann als Werbungskosten absetzbar, wenn dadurch ausschließlich oder nahezu ausschließlich auf den Beruf des Steuerpflichtigen abgestellte Sprachkenntnisse vermittelt werden, um Vorlage geeigneter Unterlagen werde ersucht:

Der Bw habe erste Kontakte mit spanischen Kunden geknüpft und habe sich deshalb zumindest Grundkenntnisse dieser Fremdsprache aneignen wollen.

Über weiteren Vorhalt des Finanzamtes zur Vermittlungsprovision teilte der Bw mit **Schriftsatz vom 16. November 2009** Folgendes mit:

Die Vermittlung sei 2006 durch telefonische Kontaktaufnahme und in der Folge Vertiefung der Geschäftsbeziehungen und die zusätzliche Entlohnung im Februar 2008 erfolgt. Der Bw sei Bankangestellter und unterliege somit der Verschwiegenheit des Bankgeheimnisses. Die

Bekanntgabe des börsennotierten Unternehmens sei daher nicht möglich.

Auf dem vorgelegten Abrechnungsbeleg für Februar 2008 der Kreditinstitut betreffend den Bw ist unter der Lohnart 5480 eine Remuneration SZ in Höhe von 449.740,96 € ersichtlich.

Über **Auskunftersuchen** des Finanzamtes vom **4. Dezember 2009** legte die Kreditinstitut mit **Schriftsatz vom 14. Jänner 2010** den Dienstvertrag des Bw, aus dessen Pkt. V die Verpflichtung des Bw zur Wahrung des Geschäftsgeheimnisses und des Bankgeheimnisses iSd BWG ersichtlich ist, vor und teilte mit, dass die Remuneration SZ von 449.740,96 € ein erfolgsabhängiger Bonus für das Jahr 2007, der im Nachhinein ausbezahlt worden ist, sei.

Im Einkommensteuerbescheid 2008 vom **4. Februar 2010** setzte das Finanzamt unter Anerkennung von Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, in Höhe von 4.627,33 €, Feststellung eines Einkommens von 421.972,25 €, die Einkommensteuer mit 203.014,49 € mit nachstehender Begründung fest, woraus sich unter Anrechnung der Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer eine Abgabengutschrift von 44.116,23 € ergab.

Vermittlungsprovision

Da trotz Vorhalts kein tauglicher Nachweis für den ursächlichen Zusammenhang mit der Bonuszahlung und der geleisteten Vermittlungsprovision erbracht worden sei, könne die Provisionszahlung nicht als beruflich veranlasst angesehen und als Werbungskosten berücksichtigt werden. Auch aus der Antwort des Arbeitgebers, die Remuneration SZ von 449.740,96 € sei ein erfolgsabhängiger Bonus für das Jahr 2007, zum Auskunftersuchen sei dies nicht ableitbar.

Spanischkurs

Maßgeblich für die Anerkennung von Aus- und Fortbildungskosten sei der Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit. Während ein solcher beruflicher Zusammenhang von Kosten für den Besuch von Sprachkursen, die allgemeine Sprachkenntnisse vermitteln, bei Kellnern oder Verkäuferinnen noch zu erkennen sei – reichen doch für diese Berufe zumeist allgemeine nicht unbedingt perfekte Sprachkenntnisse aus, sei ein solcher bei der Tätigkeit des Bw nicht mehr gegeben. Ein solcher beruflicher Zusammenhang wäre nur bei Sprachkursen, bei denen im Sinne der Judikatur des VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117, zumindest mit einem ins Gewicht fallenden Teil im Beruf speziell benötigte Kenntnisse gelehrt werden, gegeben. Da solche Sprachkenntnisse nicht Gegenstand des Sprachkurses gewesen seien, liege ein solcher vom Gesetzgeber geforderter Zusammenhang nicht vor. Die beantragten Kosten könnten deshalb nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

Die beantragten Kosten für das Abonnement "Die Furche" seien mangels typischer Fachliteratur und bei den Flugkosten für Bewerbungsgespräche die Kosten für eine Begleitperson keine Werbungskosten

Mit **Schriftsatz vom 25. Februar 2010** erhob der Abgabepflichtige **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 vom 4. Februar 2010, beantragte die Anerkennung der bezahlten Vermittlungsprovision von 40.000,00 € und der Kosten des Spanischkurses von 960,00 € als Werbungskosten sowie die Berücksichtigung des Verlustanteiles von 23.709,96 € aus seiner Beteiligung an der Tangente & atypisch stille Gesellschafter und begründete dies im Wesentlichen wie folgt:

Vermittlungsprovision:

Der Bw sei bis 30. September 2008 bei der Kreditinstitut im International Banking für private und vor allem institutionelle Großinvestoren tätig gewesen. Vermittleridentität, habe 2006 dem Bw die Investition eines börsennotierten Unternehmens im Gesamtvolumen von 30 Mio. € vermittelt.

Bei derartigen Geschäften sei die Vereinbarung einer Behaltefrist von zumindest 12 Monaten üblich. Vermittlungsprovisionen werden erst nach Ablauf dieser Frist ausbezahlt. Der Bw habe 2008 aus diesem Geschäft eine zusätzliche Entlohnung von ca. 240.000,00 € erhalten. Der Zufluss sei deshalb 2008 erfolgt, weil die Bonuszahlungen für das gesamte Kalenderjahr 2007 erst im Kalenderjahr 2008 berechnet werden könnten. Erst nach Bonuszahlung an den Bw im Februar 2008 habe er die Vermittlungsprovision von 40.000,00 € bezahlt, deren Empfänger in seiner Rechnung ausdrücklich auf die einjährige Behaltefrist hingewiesen habe. Die Namhaftmachung des vermittelten Kunden sei dem Bw aufgrund des Bankgeheimnisses (§ 38 BWG) und Pkt. V seines Dienstvertrages untersagt. Aufgrund des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und der Tatsache, dass der Empfänger diese Provision 2008 entsprechend versteuert habe, sei diese beim Bw als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Spanischkurs:

Der Bw sei seit Oktober 2008 bei der Neu AG tätig und vermittle dabei Photovoltaikanlagen bzw. Photovoltaikparks im spanischen Raum. Der Bw lerne Spanisch, um diese Tätigkeit ausüben zu können. Der Bw habe 2009 weitere vertiefende und auch fachspezifische Kenntnisse in Spanisch erlangt. Deshalb habe er Einzelstunden besuchen müssen. Ein beruflicher Zusammenhang mit diesem Sprachunterricht sei daher gegeben.

Beteiligung

Der Bw legte zur oben genannten Beteiligung das Schreiben eines Wirtschaftsprüfers vom 18. September 2009 vor, in dem dem Bw mitgeteilt wird, dass sein Verlustanteil 2008 auf Grund des vor kurzem festgestellten Jahresabschlusses zum 31.12.2008 23.709,96 € beträgt.

Über schriftliches **Auskunft**ersuchen des Finanzamtes vom 22. März 2010 teilte der **Empfänger der Vermittlungsprovision** mit Schriftsatz vom **23. April 2010** im Wesentlichen Folgendes mit:

2006 habe er die Geschäftsbeziehung zu einem börsennotierten deutschen Unternehmen

hergestellt, mit dem der Bw in der Folge größere Finanzgeschäfte zum Abschluss habe bringen können. Er habe 2008 40.000,00 € für diese Vermittlung der Kapitalveranlagung für ein deutsches Unternehmen erhalten, zu deren Entscheidungsträger für die Veranlagung er damals Kontakt gehabt habe. Mit dem Bw habe es keine schriftliche, sondern nur die mündliche Vereinbarung gegeben, dass für einen eventuellen Abschluss zwischen Bw und dem Unternehmen ein Teil der Provisionseinnahmen an ihn weiter geleitet werde.

Über **Auskunft**ersuchen der Berufungsbehörde vom 25. Jänner 2013 übermittelte die Kreditinstitut am **27. Februar 2013** eine hinsichtlich der Kunden anonymisierte Transaktions- und Ertragsliste der Filiale, in der der Bw tätig gewesen ist, für das Jahr 2007 und teilte im Wesentlichen Folgendes mit:

Der Bw sei vorwiegend für den deutschen und holländischen Markt zuständig gewesen, habe potenzielle Investoren vor Ort besucht und die Produkte der Kreditinstitut präsentiert. Diese Investoren trafen ihre Kaufentscheidung nach interner Prüfung. Wenn sie sich für den Kauf eines Produktes entschieden, haben sie die Wertpapiere meist über einen Broker oder über die Hausbank erworben und dies dem Bw mitgeteilt.

Bemessungsgrundlage sei der Nettoertrag gewesen. Bis zu einem Nettoertrag von 1 Mio. € sei ein Bonus von 10%, für den übersteigenden Nettoertrag ab 1 Mio. € bis 2 Mio. € ein Bonus von 15% und darüber ein Bonus von 20% berechnet worden. Der Gesamtbonus sei von den Mitarbeitern der Filiale aufgeteilt worden.

Mit Schreiben vom 5. März 2013 übermittelte die Berufungsbehörde dem Bw das Auskunftersuchen und das Antwortschreiben der Kreditinstitut samt Beilage zur Stellungnahme.

Mit **Schriftsatz vom 5. April 2013** gab der **Bw** dazu im Wesentlichen folgende Stellungnahme ab:

Vermittlungsprovision:

In der Profitcenterrechnung habe es zwar grundsätzlich keine Behaltefrist gegeben. In der Profitcenterrechnung der Filiale seien jedoch Rückrechnungen enthalten, was z.B. auf der letzten Seite der Abrechnung per 31.12.2007 unter Korrektur ART Provision ersichtlich sei. Jeder Kauf eines Kunden werde verprovisioniert. Wenn ein Kunde außerhalb einer Kapitalerhöhung Aktien kauft, müsse deshalb im Gegenzug das Profitcenter des verkaufenden Kunden, die Provision wieder abgeben. Da bei einer börsennotierten Gesellschaft die handelnden Personen nicht bekannt sind, sei die Rückrechnung ein schwieriges Unterfangen. Deshalb seien jedem Profitcenter nach ungefährem Anteil Teile der zugeschriebenen Provision wieder abgezogen worden.

Dem Vorhalt, in der von der Kreditinstitut übermittelten anonymisierten Liste scheine keine

Transaktion im Gesamtvolumen von 30 Mio. € auf, werde wie in der Berufung entgegnet, dass das Grundgeschäft 2006 durchgeführt wurde und der besagte Umsatz Mitte Dezember in der Profitcenterrechnung 2006 der Filiale enthalten sei.

Spanischkurs

Der Bw habe zwar weder Schulzeugnisse noch Kursbestätigungen für schon vor 2008 vorhandene Spanischkenntnisse, habe allerdings schon grundsätzliche Spanischkenntnisse erworben.

Die Aufforderung, ggf. für den Spanischunterricht im Jahr 2008 verwendete Unterlagen vorzulegen, erfüllte der Bw durch Übermittlung eines Vokabelheftes und zweier Bücher.

Auf Grund eines zweiten **Auskunfts**ersuchens der Berufungsbehörde vom 12. April 2013 bestätigte die Kreditinstitut mit **Schriftsatz vom 30. April 2013** die Ausführungen des Bw zur Behaltefrist und Rückrechnung in der Profitcenterrechnung der Filiale und legte die ebenfalls anonymisierte Profitcenterrechnung 2006 der Filiale vor, in der am 18. Dezember 2006 der Kauf von 1,500.000 Stück ART um 30,855.000,00 € und hieraus ein Nettoertrag von 1,234.200,00 € (4%) aufscheinen.

Die beiden Auskunftsersuchen und Antworten der Kreditinstitut wurden sowohl dem Bw als auch dem Finanzamt zur Kenntnis und Stellungnahme übermittelt.

Der **Bw** wies in seiner **Stellungnahme vom 15. Mai 2013** auf das oben erwähnte Grundgeschäft vom 18. Dezember 2006 und die Bestätigung seiner Angaben durch die Kreditinstitut hin.

Die Recherchen der Berufungsbehörde in der betreffenden Datenbank (AIS) ergaben, dass der Empfänger der gegenständlichen Vermittlungsprovision von 40.000,00 € diese auf Grund des ergangenen Einkommensteuerbescheides 2008 als sonstige Einkünfte aus Leistungen in der genannten Höhe nachweislich versteuert und hinsichtlich der am Ende der Berufungsschrift geltend gemachten atypischen stillen Beteiligung das zuständige Finanzamt Wien 2/20/21/22 am 22. Juli 2010 einen Bescheid gemäß § 188 BAO für 2008 erlassen, in dem es unter Nr. 17 dem Bw den erklärten Verlustanteil aus Gewerbebetrieb in Höhe von 23.709,96 € zugewiesen hat.

In der am **23. Mai 2013** abgehaltenen mündlichen **Berufungsverhandlung** wurden die eben genannten Ergebnisse der Recherchen den Parteien zur Kenntnis gebracht. Im Übrigen wird auf das in Kopie angeschlossene Protokoll der mündlichen Verhandlung verwiesen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Werbungskosten sind gemäß **§ 16 Abs. 1** Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 (**EStG 1988**), Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von Einnahmen.

1. Vermittlungsprovision

Der Bw war nach den vorliegenden Dienstverträgen und Lohnzetteln in den Jahren 2006 bis September 2008 ausschließlich für die Kreditinstitut als Bankangestellter im Bereich "Institutional Banking" einer Filiale tätig. Der Bw verpflichtete sich, seine gesamte Arbeitskraft der Bank zu widmen (Pkt. II.1 des Dienstvertrages). Für den Fall, dass im Geschäftsjahr durch die Filiale (Subgruppe) ein positiver Deckungsbeitrag von mehr als 700.000,00 € erzielt wird, erhöht sich das Bruttogehalt von vierzehn mal 65.000,00 € auf 85.000,00 € (Pkt. III.1, 3 und 4). Darüber hinaus ist die Ausschüttung einer jährlichen Erfolgsprämie betreffend die Subgruppe möglich (Pkt. III.4).

Haupttätigkeit des Bw war unbestritten die Vermittlung von Anlageinvestitionen in Finanzanlagen. Eine Namhaftmachung der vermittelten Kunden ist dem Bw auf Grund des Bankgeheimnisses (§ 30 BWG) und des Dienstvertrages (Pkt. V) unbestritten untersagt.

Seitens des Finanzamtes wurde in der mündlichen Verhandlung konzidiert, dass zwischen dem Bw und dem Empfänger der Vermittlungsprovision kein Naheverhältnis besteht.

Mit den vorgelegten Kopien der Rechnung vom 18. März 2008 des Empfängers und der Auftragsbestätigung der Überweisung vom 22. Dezember 2008 hat der Bw die Zahlung der gegenständlichen Vermittlungsprovision an die genannte Person nachgewiesen. Den Erhalt dieses Betrages von 40.000,00 € hat der Empfänger auf Grund des Auskunftersuchens des Finanzamtes vom 22. März 2010 mit Schriftsatz vom 23. April 2010 bestätigt. Die in der Berufung aufgestellte Behauptung, der Empfänger der Vermittlungsprovision habe diese Einnahme 2008 entsprechend versteuert, hat sich im Zuge einer Recherche der Berufsbehörde ebenfalls als zutreffend erwiesen: Der genannte Betrag von 40.000,00 € wurde vom Empfänger im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2008 als sonstige Einkünfte aus Leistungen nachweislich versteuert.

Das Finanzamt hat im Vorhalt vom 16. Oktober 2009 entgegnet, dass Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer dadurch entstehen, dass er einen Teil seiner dienstlichen Obliegenheiten von einem Dritten erfüllen lässt, nur in Ausnahmefällen (z.B. bei Vertretern, Hausbesorgern) Werbungskosten seien. Im bekämpften Bescheid hat das Finanzamt die Versagung als Werbungskosten damit begründet, trotz Vorhalts habe der Bw keinen tauglichen Nachweis für den ursächlichen Zusammenhang der Bonuszahlung (von ca. 240.000,00 € - Zusatz der

Berufungsbehörde) und der geleisteten Vermittlungsprovision erbracht. Die Provisionszahlung könne deshalb nicht als beruflich veranlasst angesehen und als Werbungskosten berücksichtigt werden. Auch aus der Antwort des Arbeitgebers zum Auskunftersuchen, die Remuneration SZ von 449.740,96 € sei ein erfolgsabhängiger Bonus für das Jahr 2007, sei dies nicht ableitbar.

Dem Einkommensteuerkommentar **Jakom/Lenneis, EStG, 2013, § 16 Rz 56** ist unter dem **Stichwort Hilfskraft** Folgendes zu entnehmen:

Dem Wesen eines Dienstverhältnisses entspricht es, dass der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber die Arbeitsleistung grundsätzlich persönlich erbringt. Bedient sich eine Person bei einer Leistung einer Hilfskraft, so stellt dies ein gewichtiges Indiz gegen die Annahme dar, dass die Person die Leistung im Rahmen eines Dienstverhältnisses erbringt (VwGH 25.01.1983, 82/14/0081). Bei einer gehobenen nichtselbständigen Tätigkeit ist jedenfalls davon auszugehen, dass das notwendige Hilfspersonal vom Arbeitgeber beigestellt wird (VwGH 30.05.1990, 89/13/0256 mwN). Ausnahmsweise können Aufwendungen für eine Hilfskraft dann abzugsfähig sein, wenn sich die eigene nichtselbständige Tätigkeit einer selbständigen Tätigkeit annähert (VwGH 27.06.1989, 88/14/0112) oder die persönliche Erbringung der Arbeitsleistung nicht im Vordergrund steht (z.B. Handelsvertreter, Hausbesorger; s. LStR 384). Bei Nahestehenden ist erforderlich, dass die Voraussetzungen für Verträge zwischen nahen Angehörigen vorliegen (s. § 4 Rz 331 ff).

Atzmüller/Lattner führen im Einkommensteuerkommentar **Wiesner/Grabner/Wanke** (Hrsg.), MSA **EStG** 7. GL **§ 16 Anm. 24** unter dem **Stichwort Beschäftigung dritter Personen** im Wesentlichen Folgendes aus:

Da es einem Arbeitnehmer grundsätzlich verwehrt ist, sich zur Erfüllung seiner Aufgaben einer dritten Person zu bedienen bzw. sich durch eine solche vertreten zu lassen, besteht nach VwGH 27.06.1988 (Zusatz der Rechtsmittelbehörde: richtig 1989), 88/14/0112; 04.07.2003, 2001/13/0300, und UFS 01.03.2005, RV/0139-G/03, zwischen dem Aufwand für die Inanspruchnahme einer dritten Person und der Erzielung der Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit grundsätzlich kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang. UE ist diese Auffassung in ihrer Allgemeinheit unzutreffend. Zumeist handelt es sich um Fälle, bei denen die Erbringung einer Leistung durch einen Dritten unglaublich war, also um eine auf der Sachverhaltsebene zu lösende Frage. Hingegen sind durchaus Fälle vorstellbar, in denen sich Arbeitnehmer zur Erfüllung ihrer Aufgaben auch Dritter bedienen (z.B. ein Professor zieht Studenten gegen Entgelt für Korrekturarbeiten heran); ob dies dem Arbeitnehmer auch erlaubt ist, ist unbeachtlich (§ 23 Abs. 2 BAO).

Handelt es sich um Zahlungen an Familienangehörige, müssen diese sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach einem Fremdvergleich standhalten.

In den genannten Kommentaren (vgl. auch Doralt, EStG¹³ § 16 Tz 220 Stichwort Hilfskraft) wird das Erkenntnis **VwGH 27.06.1989, 88/14/0112**, zitiert. Diesem (s. ÖStZB 1990, S 53ff) sind sinngemäß folgende grundlegende Überlegungen entnommen:

Bei einem Dienstverhältnis ist grundsätzlich davon auszugehen, dass allfälliges Hilfspersonal, das für die Ausübung einer gehobenen nichtselbständigen Tätigkeit erforderlich ist (z.B. Schreibkräfte, Sekretärin etc.) vom Dienstgeber beigestellt wird.

Gemäß § 47 EStG 1988 liegt ein Dienstverhältnis vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Diese Umschreibung verdeutlicht, dass es einem Arbeitnehmer grundsätzlich verwehrt ist, sich zur Erfüllung seiner Aufgaben einer dritten Person zu bedienen.

Der für das Vorliegen von Werbungskosten erforderliche notwendige unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang mit der Erzielung von Einnahmen kann nur bei Aufwendungen angenommen werden, die dem Arbeitnehmer durch die persönliche Ausübung seiner Tätigkeit erwachsen (z.B. Fahrtkosten und Reisekosten, Aufwendungen für Arbeitsmittel), oder die mit dieser persönlich ausgeübten Tätigkeit im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (z.B. Fortbildungskosten). Aufwendungen, die einem Arbeitnehmer jedoch dadurch erwachsen, dass er einen Teil seiner dienstlichen Obliegenheiten von einer dritten Person erfüllen lässt, hängen mit der Erfüllung der dienstlichen Obliegenheiten, die wie bereits erwähnt, grundsätzlich persönlich zu erfolgen haben, nicht unmittelbar, sondern nur mittelbar zusammen.

Ausnahmen von diesem Grundsatz kommen nur in solchen Fällen in Betracht, in denen der Arbeitnehmer seine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen in einem Maße gestalten kann, dass die Tätigkeit bereits einer selbständigen Erwerbstätigkeit nahekommt, und insbesondere die Möglichkeit hat, durch vermehrten Einsatz von Arbeitskraft und daher auch durch die Mithilfe dritter Personen seine Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit wesentlich zu steigern, wie dies z.B. bei nichtselbständigen Handelsvertretern der Fall sein kann, bei denen die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vornehmlich aus Provisionszahlungen bestehen (Hinweis auf VwGH 25.01.1983, 82/14/0081). Auch in besonders gelagerten Fällen, in denen der Arbeitgeber vorrangig eine bestimmte Leistung honoriert und nicht daran interessiert ist, ob diese Leistung zur Gänze vom Arbeitnehmer persönlich erbracht wird (z.B. bei Hausbesorgerdienstverhältnissen), können Aufwendungen, die einem Arbeitnehmer dadurch erwachsen, dass er sich zwecks Erfüllung des Arbeitsauftrages der Mithilfe anderer Personen bedienen muss, Werbungskosten darstellen.

Im vom Verwaltungsgerichtshof zitierten Vorerkenntnis (**VwGH 25.01.1983, 82/14/81**; ÖStZB 1983, S 360f) findet sich folgender Hinweis:

Auch Aufwendungen, die der Arbeitgeber vom Arbeitnehmer nicht verlangt und ihm nicht ersetzt, sind Werbungskosten, wenn die Aufwendungen, eindeutig und ausschließlich im Zusammenhang mit der Erzielung der jeweiligen Einnahmen stehen (VwGH 22.12.1980, 2001/79).

Im gegenständlichen Fall ist zu berücksichtigen, dass sowohl der Bw als auch die Auskunft erteilende Kreditinstitut zur Wahrung des Bankgeheimnisses verpflichtet sind:

Gemäß **§ 38 Abs. 1** Bankwesengesetz, BGBl. Nr. 532/1993 idF BGBl. I Nr. 108/2007(**BWG**), dürfen Kreditinstitute, ihre Gesellschafter, Organmitglieder, Beschäftigte sowie sonst für Kreditinstitute tätige Personen Geheimnisse, die ihnen ausschließlich auf Grund der Geschäftsverbindungen mit Kunden oder auf Grund des § 75 Abs. 3 anvertraut oder zugänglich gemacht worden sind, nicht offenbaren oder verwerten (Bankgeheimnis).

Dem Finanzamt ist im Lichte der dargelegten Judikatur und Literatur auf Grund der nunmehr vorliegenden Ergebnisse der nach Ergehen des bekämpften Bescheides durchgeführten Ermittlungen Folgendes zu entgegenen:

Über schriftliches Auskunftersuchen des Finanzamtes vom 22. März 2010 hat der Empfänger der Vermittlungsprovision im Schriftsatz vom 23. April 2010 die Angaben des Bw betreffend den Grund der Provisionszahlung – Herstellung der Geschäftsbeziehung zwischen Bw und dem Entscheidungsträger eines börsennotierten deutschen Unternehmens im Jahr 2006, mit dem der Bw in der Folge größere Finanzgeschäfte zum Abschluss bringen konnte auf Grund der mündlichen Vereinbarung, bei Abschluss einen Teil der Provisionseinnahmen weiter zu leiten – bestätigt.

Über Ersuchen der Berufungsbehörde hat die Kreditinstitut mit Schriftsatz vom 27. Februar 2013 mitgeteilt, dass die vom Nettoertrag berechneten Boni bis zu einem solchen von 1 Mio. € 10%, für den übersteigenden ab 1 Mio. € bis 2 Mio. € 15% und darüber 20% betragen haben (Pkt. 5).

In den von der Kreditinstitut vorgelegten anonymisierten Transaktions- und Ertragslisten der Jahre 2006 und 2007 der Filiale, für die der Bw tätig gewesen ist, sind hohe Nettoerträge ausgewiesen.

Im genannten Schriftsatz hat die Kreditinstitut weiters mitgeteilt, dass die Filiale des Bw mit sechs Mitarbeitern im Jahr 2007 Bruttoerträge von 11,034.715,00 € erzielt hat, woraus sich nach Abzug der direkten und indirekten Kosten von 2,360.383,00 € ein Nettoertrag der Filiale von 8,674.332,00 € ergab. Auf Grund dieses Ergebnisses wurde den Mitarbeitern ein Bonus in der Höhe von 1,584.866,00 € zugesprochen und von den Mitarbeitern einvernehmlich

aufgeteilt. Aus den von der Kreditinstitut vorgelegten anonymisierten Transaktions- und Ertragslisten des Jahres 2007 sind entsprechende Beträge, insbesondere der Nettoertrag von 11,034.715,00 € ersichtlich.

In der schriftlichen Auskunft vom 30. April 2013 hat die Kreditinstitut nicht nur die Angaben des Bw betreffend Behaltefrist und Rückrechnung in der Profitcenterrechnung der Filiale bestätigt, sondern auch eine anonymisierte Transaktions- und Ertragsliste des Jahres 2006 vorgelegt. Aus dieser ist nicht nur ein Nettoertrag der Filiale von 12,411.451,00 €, sondern auch am 18. Dezember 2006 der Kauf von 1,500.000 Stück ART um 30,855.000,00 € und hieraus ein Nettoertrag von 1,234.200,00 € (4%) ersichtlich.

Der darauf entfallende Bonus beträgt, weil im Dezember längst die Grenze von 2 Mio. € überschritten war, 246.840,00 € (20% von 1,234.200,00 €). Dieser Betrag findet in der dem Bw von seiner Arbeitgeberin mit Februar 2008 überwiesenen Remuneration SZ von 449.740,96 € Deckung. An der Versteuerung dieses Betrages durch den Bw im Rahmen seiner nichtselbständigen Einkünfte besteht kein Zweifel.

Damit ist nach Ansicht des Senates der gebotene Zusammenhang zwischen der vom Bw gezahlten Vermittlungsprovision von 40.000,00 € und der vom Bw lukrierten Bonuszahlung von ca. 240.000,00 € für ein Investment im Volumen von 30 Mio. € glaubhaft. Dies wurde durch die überzeugenden Ausführungen des Bw in der mündlichen Verhandlung untermauert. Seitens des Finanzamtes wurde hiezu weder ein Beweisantrag gestellt, noch irgendwelche Argumente dagegen vorgebracht.

Die Entlohnung der nichtselbständigen Tätigkeit des Bw besteht nach dem oben wiedergegebenen Dienstvertrag nicht nur in einem fixen Monatsgehalt, sondern auch in einer Bonuszahlung. Diese beträgt nach den unbestrittenen Ergebnissen der im Berufungsverfahren durchgeführten Ermittlungen, gestaffelt 10, 15 bzw. 20% des vom Bw der Filiale vermittelten Nettoertrages. Nach Ansicht des Senates ist der gegenständliche Fall deshalb insoweit dem eines nichtselbständigen Handelsvertreters vergleichbar, der seine Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit ebenfalls durch besonderen Einsatz steigern kann. Der Bw hat es damit ebenso wie ein Selbständiger in der Hand, den wirtschaftlichen Erfolg seiner Tätigkeit durch seinen persönlichen Arbeitseinsatz aber auch durch individuelle Arbeitsorganisation zu gestalten (vgl. UFS 09.07.2007, RV/0069-K/06).

Nach Ansicht des Senates sind daher im gegenständlichen Fall die oben dargelegten Kriterien der Rechtsprechung (VwGH 27.06.1989, 88/14/0112) für die (ausnahmsweise) Qualifikation von Aufwendungen eines Arbeitnehmers für Hilfsdienste dritter Personen als Werbungskosten erfüllt. Ohne Auslobung der Beteiligung des Vermittlers an der vom Bw

lukrierten Bonuszahlung hätte der Bw den erfolgsabhängigen Bonus für dieses Investment des börsennotierten Unternehmens von über 30 Mio. € nicht bekommen.

Die Provisionszahlung von 40.000,00 € hat sich damit im wahrsten Sinn des Wortes als Ausgabe zur Erwerbung von Einnahmen von über 246.840,00 € erwiesen und übersteigt mit ca. 16% auch nicht den Rahmen der vom Bw selbst erhalten Bonifikationen (15% zwischen 1 und 2 Mio., darüber 20%).

Dem steht nicht entgegen, dass der Arbeitgeber des Bw die Einschaltung eines Vermittlers nicht beauftragt und dem Bw auch nicht ersetzt hat (vgl. VwGH 25.01.1983, 82/14/81).

Der Berufung kommt daher in diesem Punkt Berechtigung zu.

2. Spanischkurs

Gemäß der durch das Steuerreformgesetz 2000, BGBl. I Nr. 106/1999, ab 2000 eingefügten, durch BGBl. I Nr. 155/2002 ab dem Jahr 2003 geänderten Fassung der **Z 10 des § 16 Abs. 1 EStG 1988** sind Werbungskosten auch

Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Im gegenständlichen Fall hat der Bw ab 15. Mai 2008 24 Stunden Spanisch bei einem Sprachinstitut in der Form eines Einzelunterrichts absolviert und macht die Ausgaben von 960,00 € als Werbungskosten geltend.

Die Erwerbung von Sprachkenntnissen, wie sie auch für das tägliche Leben jedermanns von Interesse und Nutzen sein können, zählt zur privaten Lebensführung (VwGH 26.04.1989, 88/14/0091). Nur Kosten eines Sprachkurses, der auf den Beruf der Abgabepflichtigen abgestellte Sprachkenntnisse vermittelt, können Werbungskosten sein. Die Sprachkenntnisse müssten dann allerdings unmittelbar Einfluss auf die Einnahmen des Abgabepflichtigen haben (UFS 08.04.2008, RV/0348-S/06; und 10.10.2012, RV/1967-W/11, jeweils mit dem Postulat der Vermittlung ausschließlich oder nahezu ausschließlich auf den Beruf abgestellter Sprachkenntnisse).

Der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, **UFS 10.05.2011, RV/0047-W/11**, sind folgende Überlegungen entnommen:

Für den Werbungskostencharakter von Aufwendungen ist grundsätzlich nicht entscheidend, ob diese Aufwendungen notwendig, zweckmäßig oder üblich sind. Eine Angemessenheitsprüfung hat nur nach Maßgabe des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 zu

erfolgen. Unangemessenheit und Unüblichkeit können allerdings ein Anhaltspunkt dafür sein, dass Aufwendungen nicht beruflich veranlasst sind. Die Abgrenzung zwischen abzugsfähigen Werbungskosten einerseits und nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung (§ 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988) andererseits ist in gleicher Weise wie im betrieblichen Bereich vorzunehmen (Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 16 Anm. 3).

Bei den Aufwendungen, die in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, muss ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden.

Abzugsfähig sind demnach sowohl Aus- als auch Fortbildungskosten des Steuerpflichtigen, wenn sie einer weiteren Entwicklung in seiner ausgeübten beruflichen Tätigkeit oder in einer dieser Tätigkeit verwandten Tätigkeit dienen (Wiesner/Grabner/Wanke, aaO § 4 Anm. 145).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Abzugsfähigkeit von Sprachkursen für die Rechtslage vor der Neuregelung durch das Steuerreformgesetz 2000 sind Kosten eines Sprachkurses als Werbungskosten abzugsfähig, wenn der Kurs auf den Beruf des Abgabepflichtigen abgestellte Sprachkenntnisse vermittelt. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung trifft es vielfach zu, dass Sprachkurse, die ausschließlich auf die Vermittlung berufsspezifischer Sprachkenntnisse abstellen, nur selten angeboten werden. Solcherart ist bei einem Intensivsprachkurs, der zu einem Viertel berufsspezifische Sprachkenntnisse vermittelt, bereits von berufsspezifischer Sprachausbildung und damit von einer Fortbildungsmaßnahme auszugehen (VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117). Der unabhängige Finanzsenat (UFS 10.05.2011, RV/0047-W/11) vertritt die Ansicht, dass diese Judikatur umso mehr nach Einfügung der Z 10 bei § 16 Abs.1 EStG 1988 durch das Steuerreformgesetz 2000 gültig sein wird.

Der Bw hat nun in der mündlichen Verhandlung konzediert, dass weder der gegenständliche Kurs noch später von ihm absolvierte Kurse auf die Vermittlung berufsspezifischer Kenntnisse der spanischen Sprache, etwa für die Wirtschaft oder das Bankwesen ausgerichtet waren. Für spätere Kurse hat der Bw auch keine Unterlagen vorgelegt, jedoch freimütig bekannt, weit davon entfernt geblieben zu sein, sich fließend verständigen zu können. Er habe keine Ahnung ("Tau") von Spanisch gehabt, den Grundkurs 1 angefangen und dann mit dem Grundkurs 2 begonnen. Es bringe nichts, wenn er zwei Fachvokabel im Gespräch einwerfe.

Diese Angaben stehen im Einklang mit dem vom Bw mit Schriftsatz vom 5. April 2013 vorgelegten Vokabelheft und Lernbehelfen. Sowohl die Eintragungen in dem zur Hälfte beschriebenen Vokabelheft mit 40 Blatt als auch das Lehrbuch Espanol 1 und das Übungsbuch 1 vermitteln nur allgemeine Grundkenntnisse der spanischen Sprache. Darauf wird auch im Vorwort des Lehrbuches ("...vocabulario basicos para la comunicacion.") als auch auf Seite 2

des Übungsbuches ("Spanisch für Anfänger") und in dessen Einführung (Kommunikationsfähigkeit im spanischen Alltag) hingewiesen.

Der Bw hat in der mündlichen Verhandlung angegeben, vor zwei, drei Jahren mit dem Spanischlernen, das ihm auch Spaß gemacht habe, mangels Zeit aufgehört zu haben.

Es besteht daher kein Zweifel, dass im gegenständlichen Spanischkurs, ungeachtet des Einzelunterrichts lediglich allgemeine Grundkenntnisse dieser Sprache vermittelt worden sind.

Der gegenständliche Kurs war auch kein Bestandteil eines Gesamtpakets einer Umschulung.

Der Senat vermag nach dem Gesamtbild im Lichte der dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und der zitierten Entscheidungen des Unabhängigen Finanzsenates daher keine Rechtswidrigkeit darin zu erblicken, dass das Finanzamt den gegenständlichen Ausgaben von 960,00 € im Ergebnis die Anerkennung als Werbungskosten versagt hat. In diesem zweiten Punkt konnte der Berufung deshalb kein Erfolg beschieden sein.

3. Beteiligung

Gemäß **§ 185 BAO** sind gesonderte Feststellungen als Grundlage für die Festsetzung von Abgaben vorzunehmen, soweit dies in den §§ 186 bis 189 oder in den Abgabenvorschriften angeordnet wird.

Gemäß **§ 188 Abs. 1 lit. b BAO** werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Gemäß **§ 192 BAO** werden in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Auf Grund der zitierten Bestimmungen besteht im Einkommensteuerverfahren Bindung an die Feststellung von Einkünften gemäß § 188 BAO (Ritz, BAO⁴, § 192 Tz 3, unter Hinweis auf VwGH 24.06.2009, 2007/15/0024; 05.06.2003, 99/15/0150; und 28.05.1998, 96/15/0083).

Hinsichtlich der vom Bw geltend gemachten atypischen stillen Beteiligung hat nunmehr das zuständige Finanzamt Wien 2/20/21/22 am 22. Juli 2010 einen Bescheid gemäß § 188 BAO für 2008 erlassen und dem Bw unter Nr. 17 den erklärten Verlustanteil aus Gewerbebetrieb in Höhe von 23.709,96 € zugewiesen. Es besteht kein Anlass an der Wirksamkeit des genannten Feststellungsbescheides zu zweifeln. Auch von der Vertreterin des Finanzamtes wurde die Berücksichtigung der Tangente in der mündlichen Verhandlung nicht in Frage gestellt. Der Berufung konnte daher in diesem Punkt ebenfalls ein Erfolg beschieden sein.

Insgesamt war deshalb spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen:

Protokoll der mündlichen Verhandlung in Kopie

1 Berechnungsblatt

Linz, am 31. Mai 2013