



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung Berufungswerbers gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

### Entscheidungsgründe

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000, gab der Berufungswerber bekannt, dass er bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit Aufwendungen in Höhe von S 23.817,20 als Werbungskosten geltend mache.

Im Einkommensteuerbescheid 2000 datiert vom 7. Januar 2005 folgte das Finanzamt der Erklärung des Berufungswerbers im Wesentlichen, erkannte jedoch nur S 8.118,00 als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit an und begründet dies damit, dass die Aufwendungen für die Kurse "*Persönlichkeitstraining*" und "*Erste Hilfe*", ebenso wie die Kosten der Bewirtung der Mitarbeiter, der privaten Lebensführung zuzuweisen wären.

Aus den Anmerkungen auf der Beilage des Berufungswerbers zur Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 ist ersichtlich, das folgende Aufwendungen von der Abgabenbehörde im Rahmen des erwähnten Einkommensteuerbescheides 2000 erster Instanz nicht als Werbungskosten angesehen wurden:

Stimme und Ausdruck (Persönlichkeitstraining) 16.10. bis 13.11. Schloss Puchberg  
(Kursgebühren S 1.500,00, Unterlagen S 50, Kilometergeld S 1176, Taggeld S 720);

MS Access Einführung 28.11. bis 14.12. Wifi Vöcklabruck (Kursgebühr bezahlt vom Dienstgeber, Kilometergeld S 882,00, Taggeld S 900), Grundkurs Erste Hilfe 2.12. Rotes Kreuz Ampflwang (Kursgebühr bezahlt vom Dienstgeber, Kilometergeld S 196,00, Taggeld S 480,00), Fachbuch: Forever Young (S 291,00), Bewirtung Mitarbeiter November (S 217,80), Handy (S 790,00), Safe Miete (S 300,00), Bewirtung Mitarbeiter März (S 162,50), Rechtsschutzversicherung (S 2.239,00), diverses Büromaterial (S 200,00), Bewirtung Mitarbeiter August (S 5.595,30).

Gegen den oben beschriebenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2000 richtet sich die Berufung datiert vom 13. Januar 2005 mit Telefax übermittelt am 14. Januar 2005. Darin brachte der Berufungsführer vor, dass er den Einkommensteuerbescheid hinsichtlich des Persönlichkeitstrainings, dem Erste Hilfe-Kurs und weiterer Werbungskosten in Höhe von S 5.000,00 „*beeinspruche*“. Als Führungskraft und als Verkäufer entscheide unter anderem die Qualität seiner Stimme über Erfolg oder Misserfolg. Er müsse regelmäßig Vorträge und Präsentationen von einem größeren Publikum halten. Bis zum geltend gemachten Persönlichkeitstraining habe er spätestens nach zwei Stunden seine Stimme verloren. Der Erste Hilfe Kurs sei eine von seinem Arbeitgeber geforderte Ausbildung gewesen und habe aus diesem Grund der Arbeitgeber den Kurs auch bezahlt. Über S 5.000,00 an Werbungskosten habe das Finanzamt ohne Begründung nicht berücksichtigt.

In der Berufungsvorentscheidung datiert vom 21. Januar 2005 folgte das Finanzamt dem Berufungsbegehren des Berufungswerbers insoweit, als es die Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von S 8.118,00 auf S 9.000,00 erhöhte. Die Tatsache, dass das Finanzamt den übrigen Berufungsbegehren des Berufungswerbers nicht gefolgt war, begründete es damit, dass eine beruflich veranlasste Reise gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 unter anderem dann erst vorliege, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten mindestens 25 km vom Mittelpunkt der Tätigkeit entferne. Tagesdiäten bei Dienstreisen unter 25 km könnten daher nicht berücksichtigt werden. Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen und von allgemeinem Interesse seien oder die grundsätzlich der privaten Lebensführung dienen würden, seien nicht abzugsfähig und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden könnten oder von Nutzen seien. Das Buch „*Forever Young*“ könne nicht als berufliches Fachbuch anerkannt werden, die Rechtschutzversicherung und die Safe Miete bei Bank der Bank des Berufungswerbers sowie der Kauf des Handys seien der privaten Lebensführung zuzuweisen.

Gegen die zuletzt beschriebene Berufungsvorentscheidung stellte der Berufungswerber den als "Berufung" bezeichneten Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz mit Telefax vom 31. Januar 2005. Darin wiederholte er sein Vorbringen zum

Persönlichkeitstrainings- und Erst Hilfe Kurs wörtlich wie in der Berufung. Hinsichtlich der Rechtsschutzversicherung führte der Berufungswerber an, dass er am Beginn seiner beruflichen Tätigkeit von einem Mitbewerber verklagt worden wäre und S 100.000,00 hätte bezahlen müssen und deshalb eine Rechtsschutzversicherung mit Schwerpunkt Berufs- und Arbeitsrecht abgeschlossen habe. Das Handy sei im Jahr 2000 beruflich notwendig gewesen. Auch sei es aufgrund seiner oftmaligen dienstlichen Abwesenheit notwendig gewesen, wichtige persönliche Unterlagen extern zu deponieren und dafür einen Safe anzumieten. Die Aufwendungen für die Bewirtung der Mitarbeiter habe er tragen müssen, da er als Prokurist vor Ort für die Firmenstrategie und den Ablauf der Produktion zuständig gewesen sei. Die Qualität der Produktion hänge wesentlich von seiner persönlichen Mitarbeiterführung ab. Liefere die vom ihm geleitete Niederlassung gute Qualität und gute Zahlen, erhalte der Berufungswerber einen wesentlichen Bonus von drei bis vier Monatsgehältern. Dazu sei das Einhalten von strengen Zielvorgaben für jeden Mitarbeiter notwendig. Zielvorgaben und Analysen würden bei dieser Veranstaltung (bei welcher Gelegenheit der Berufungswerber wohl seine Mitarbeiter bewirkt) in einem neutralen Umfeld präsentiert. Dabei könnten die Stärken und Schwächen des Einzelnen dargestellt werden. Eine solche Veranstaltung diene deshalb der Orientierung der Gesamtheit der Betroffenen. Die dabei entstehenden Kosten würden in Zusammenhang mit dem Bonus stehen, den der Berufungswerber nur beim Erreichen der Firmenziele erhalten hätte. Im übrigen seien immer noch S 1.000,00 trotz des Einspruches des Berufungswerbers unbegründet nicht als Werbungskosten anerkannt worden. Damit sei der Berufungswerber nicht einverstanden.

Auf den Vorhalt der Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 28. April 2006 antwortend, erklärte der Berufungswerber, dass er seit zehn Jahren bei der Firma A GmbH als "*Business Manager*" beschäftigt gewesen sei. Er habe diese Firma vom Beginn an geleitet und dabei zu einem sehr profitablen Unternehmen entwickelt. Der Berufungswerber habe eine grundsätzliche positive Einstellung zur "*lebenslangen Weiterbildung*", deshalb habe er diese leitende Position erreicht. Der zwanzigjährige Karriereweg des Berufungswerbers sei vom Sachbearbeiter über Export-Manager, den Produktmanager hin zum Business Manager verlaufen und damit auch eine fortwährende Steigerung des Jahreseinkommens verbunden gewesen. Ohne entsprechenden Fortbildungswillen hätte er diese Position niemals erfolgreich ausüben können. Der Berufungswerber wolle seinen Job als "*CHEF*" möglichst professionell ausüben und arbeite durch den Besuch von Fachkursen und dem Lesen von Fachliteratur kontinuierlich an seinen Fähigkeiten. Entsprechend seines Dienstzeugnisses (welches der Berufungswerber als Anlage übermittelte) umfasse sein Tätigkeitsgebiet die Leitung des Profitcenters "A" mit Umsatz- und Ertragsverantwortung, die personelle Verantwortung für 22 Mitarbeiter in Vertrieb, Produktion und Administration und das Umsetzen der strategischen Vorgaben des Mutterkonzerns. Er sei

seit 2002 Gesamtprokurist des Unternehmens. Er habe bei seinem Arbeitgeber eine funktionierende Ablauforganisation geschaffen, die strategische Ausrichtung des Unternehmens festgelegt, die Kunden der Vorgängerfirma übernommen, den Kundenstock ausgebaut, ein Distributionsnetz aufgebaut und eine ISO 9000-2000 Zertifizierung sowie kontinuierliche Mengen- und Ertragssteigerungen erreicht. Bei konzerninterner und externer Leistungsmessung habe der Berufungswerber (beziehungsweise der vom ihm geleitet Betrieb) Spitzenpositionen bei der Umsatzrendite, der Kapitalrendite und der Produktivität erreicht. Hinsichtlich der Aufteilung der Entlohnung in Fixum und Bonus gebe es leider keine schriftliche Vereinbarungen. Der Bonus sei mündlich vereinbart und verbunden mit dem im Jahresbudget festgelegten Jahresüberschuss vor Zinsen und Steuern verbunden gewesen. Der Bonus habe sich zwischen € 0,00 und fünf Monatsgehältern bewegt, wobei der Berufungswerber aufgrund der Ergebnisse jedes Jahr einen "ordentlichen" Betrag zwischen € 6.000,00 und € 30.000,00 erhalten habe.

Auf das Ersuchen der Abgabenbehörde zweiter Instanz, eine genaue Beschreibung des Unterrichtsstoffes und der vermittelten Fähigkeiten, ein Tagesprogramm samt genauem zeitlichem Ablauf (inklusive Lagerung der Freizeit) zum Kurs "*Stimme und Ausdruck*" vorzulegen und die beruflichen Tätigkeiten der anderen Kursteilnehmer sowie der Unterrichtenden zu nennen und bekannt zu geben, wann und mit welchem Verkehrsmittel er angereist sei, beziehungsweise ob er am Kursort übernachtet habe oder täglich an den Wohnort zurückgekehrt sei, entgegnete der Berufungswerber, er könne aufgrund der langen inzwischen vergangenen Zeit die Kursunterlagen nicht mehr nachreichen; allenfalls die Beschreibung des noch immer laufenden Kurses. Vor dem Absolvieren dieses Lehrganges habe der Berufungswerber aufgrund der falschen Atemtechnik Probleme gehabt, längere Vorträge zu halten. Dies sei nach dem Kurs deutlich besser gewesen.

Um für die monatliche Konzernmeldung die Buchhaltungsdaten in so genannte "*Managements Accounts*" umwandeln zu können, habe der Berufungswerber MS-Access benötigt.

Der Konzern B, zu welchem die Firma A GmbH gehöre, schreibe jeder Führungskraft innerhalb des Konzerns vor, einen umfangreichen Erste Hilfe - Kurs zu absolvieren. Freiwillig wäre ich sonst nicht ein Wochenende in der Firma geblieben.

Zu den Aufwendungen für Magazine und Zeitschriften erläuterte der Berufungswerber, dass, als sein Arbeitgeber 1996 den Betrieb aufgenommen habe, er keine Kunden gehabt hätte. 2005 habe er Produkte in 29 Länder geliefert. Konzernsprache sei Englisch, "*Kundensprache*" Deutsch und Englisch. Die einzige wirklich gute Literatur, um laufend sein "*Business English*" auf hohem Niveau halten zu können, sei das regelmäßige Lesen von Zeitungen wie "*Business Week, Fortune, Wired und Red Herring*". Darüber hinaus sei die "*Computerwelt*" eine

hervorragende Möglichkeit gewesen, sich mit geringem Leseaufwand einen Überblick über den Stand der IT-Entwicklung zu machen. Damit sei es dem Berufungswerber bei seinem Arbeitgeber im Gegensatz zu unseren europäischen Schwesterbetrieben gelungen, mit einem Minimal-Budget an IT-Kosten durchzukommen.

Dass der Mitgliedsbeitrag für einen Schülerunterstützungsverein (HTL-Mitgliedsbeitrag S 166,00) keinen Zusammenhang mit der künftigen Erzielung von Einkünften habe, akzeptierte der Berufungswerber.

Nochmals zur Bewirtung der Mitarbeiter argumentierte der Berufungswerber, dass, wenn die Veranstaltung von der "*Firma*" bezahlt worden wäre, die Kosten steuermindernd gewesen wären. Wenn der Berufungswerber die Kosten selber übernehme, weil er damit ein Signal setzten wolle, etwa nicht? Der Berufungswerber habe aufgrund solcher "*Signale*" eine überdurchschnittliche Arbeitsleitung von seinen Mitarbeitern zurückerhalten, die zu einer direkten positiven Auswirkung auf sein Gehalt (Bonus) geführt hätten.

Aktenordner hätte der Berufungswerber angeschafft, weil sich im Laufe der Tätigkeit eine Menge Unterlagen ansammeln würden, die er Zuhause archiviere.

Der Berufungswerber habe sich ein Handy als Arbeitsmittel angeschafft. Da es sich bei diesem um ein Pre-Paid gehandelte habe, wisse er nicht, wie er eine anteilige oder ausschließliche berufliche Nutzung sechs Jahre später nachweisen solle.

Durch den Erwerb der Spracherkennungssoftware habe der Berufungswerber prüfen wollen, ob die Produktivität im Büro damit erhöht werden könne (Angebote schreiben, technische Auskünfte schreiben, Bestellungen schreiben et cetera). Leider sei im Jahr 2000 die Technologie dafür noch nicht "*reif*" gewesen.

Die Anschaffung der "*PC-Cleaning Disc*" sei eine Fehlinvestition gewesen.

Mit dem Terminplaner habe er sein Zeitmanagement organisiert.

Die Klarsichthüllen habe für den gleichen Zweck wie die Ordner verwendet, den Office-Trainer aus den gleichen Gründen wie die MS-Access Schulung benötigt.

Den Safe habe der Berufungswerber angemietet, weil er oft auch über längere Zeiträume im Ausland gewesen sei.

Hinsichtlich der Rechtsschutzversicherung teilte der Berufungswerber noch mit, dass er die Versicherung mittlerweile gewechselt habe, jedoch versuchen werde, eine Kopie des alten Vertrages noch aufzutreiben.

Der Berufungswerber erkannte an, dass das österreichische Steuerrecht keinen pauschalen Abzug nicht nachgewiesener Ausgaben kennt.

Zusammengefasst seien für den Berufungswerber die genannten Aufwendungen "*Werbungskosten*", da es sich in allen Fällen um "*Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung meiner Einnahmen*" gehandelt hätte. Ohne diese Aufwendungen wäre das kumulierte Einkommen des Berufungswerbers im Jahr 2000 und den folgenden Jahren niedriger gewesen.

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

Wie schon das Finanzamt angeführt hat, sind nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Gesetz ausdrücklich zugelassen ist. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen. Werbungskosten eines Dienstnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv in Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen. Ob man diese Bestimmung nun im Sinne des kausalen oder finalen Werbungskostenbegriffes versteht, hat wohl keine Auswirkung darauf, ob man die Grenze für die Absetzbarkeit solcher Aufwendungen und Ausgaben im § 20 EStG 1988 als deklarativ oder konstitutiv begreift. Jedenfalls sieht § 20 Abs. 1 lit. a EStG 1988 im Sinne einer Gleichbehandlung derjenigen ohne Privatleben, welches in irgendeiner Weise das berufliche berührt, mit denjenigen, welche beides miteinander verbinden können, vor, dass Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringen und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abzugsfähig sind.

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen nämlich bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden, die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge, Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Zur Erläuterung dieser Gesetzesbestimmung und um den Hintergrund aufzuzeigen, vor dem die Abgrenzung zwischen abzugsfähigen und nichtabzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung erfolgt, sei die Kommentarmeinung (Werner/Schuch, Kommentar zur

Lohnsteuer, EStG 1988, § 20 Tz 278; Quatschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, § 20 Tz 10) angeführt:

*"Die wesentliche Aussage dieser Gesetzesbestimmung besteht darin, dass gemischt genutzte veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und einer betrieblichen Veranlassung, nicht abzugsfähig sind. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann. Dies wäre ungerecht gegenüber jenen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht und derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen."*

Demnach stellen Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot). Dies gilt insbesondere für Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern, die typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen. Eine Aufspaltung in einen beruflichen und einen privaten Teil ist auch im Schätzungswege nicht zulässig. Ein Werbungskostenabzug kommt ausnahmsweise dann in Betracht, wenn feststeht, dass solche Aufwendungen ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sind.

Aufwendungen in Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern, die nicht typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen, sind bei gemischt genutzter beruflicher und privater Nutzung in einen abzugsfähigen und einen nicht abzugsfähigen Teil aufzuspalten (Computer, Telefon,...).

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftszielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage zu prüfen ist, ob die Aufwendungen durch die Einkunftszielung oder durch die privaten Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftszielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (VwGH 28.10.1998, 93/14/0195-6 und 95/14/0045-6).

Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt.

Wendet man diese Gedanken auf die vom Berufungswerber geltend gemachten Aufwendungen an, ergibt sich folgendes Bild:

Der Kurs "*Stimme und Ausdruck*", welcher nach dem aktuellen Kursprogramm im Internet unter <http://www.dioezese-linz.at/veranstaltungen/index.php3?instance=bildungshaus-puchberg&profisuche=&ID=83049> ein Sprechtraining beinhaltet, lehrte den Berufungswerber die richtige Atemtechnik, um mehrere Stunden, ohne die Stimme zu verlieren, sprechen zu können. Die Darstellung des Kursangebots und auch das Vorbringen des Berufungswerbers lassen den Schluss zu, dass sich dieser Kurs nicht an eine bestimmte Berufsgruppe oder an Zugehörige bestimmter Berufsbilder wendet, sondern jedermann offen steht, der seine Sprechtechnik verbessern will. Insofern bezeichnet der Berufungswerber diesen Kurs zu Recht als Persönlichkeitstraining. Nicht abzugsfähig entsprechend der oben dargestellten Überlegungen sind Bildungsmaßnahmen, die der privaten Lebensführung dienen. Dienen Bildungsmaßnahmen sowohl beruflichen als auch privaten Bedürfnissen, so reicht ein Nutzen für die Berufstätigkeit für die Abzugsfähigkeit alleine noch nicht aus (siehe Doralt Einkommensteuergesetz Kommentar<sup>9</sup>, Rz 203/5/1 zu § 16, 90, mit Nachweisen). Die Fähigkeit seine Stimme und seinen Ausdruck zu kontrollieren, ist zwar auch für den Beruf des Berufungswerbers von Nutzen, dient ihm aber genauso im privaten Umfeld. In der oben angesprochenen typisierenden Betrachtungsweise kommt daher ein Werbungskostenabzug für die dadurch entstandenen Aufwendungen nicht in Betracht (siehe auch VwGH 29.1.2004, 2000/15/0009: "*Der Beschwerdeführer wirft der belangten Behörde vor, den Umstand außer Acht gelassen zu haben, dass sein Dienstgeber von ihm 'wie von jeder Führungskraft soziale Kompetenz vor allem im Bereich der Leitung und Führung des Mitarbeiterstabes wie sie eben vor allem in gruppendifamischen Fortbildungsveranstaltungen und solchen des neurolinguistischen Programmierens vermittelt wird' erwarte. Der Verwaltungsgerichtshof teilt die Ansicht der belangten Behörde, dass weder die genannten Kurse noch die damit in Zusammenhang stehende Literatur unter Berücksichtigung des oben zitierten § 20 EStG 1988 eine steuerlich abzugsfähige Fortbildung darstellten (vgl. das hg. Erkenntnis vom 17. September 1996, 92/14/0173). Für diese Beurteilung sprechen sowohl die vom Beschwerdeführer dem Finanzamt vorgelegten und im Verwaltungsakt einliegenden Seminarprogramme, die keine berufsspezifischen Inhalte erkennen lassen, als auch der vom Beschwerdeführer im Berufungsverfahren zugestandene Umstand, dass die Kurse von Angehörigen verschiedener Berufsgruppen besucht wurden, woraus die belangte Behörde zu Recht abgeleitet hat, dass das in den Kursen vermittelte Wissen von sehr allgemeiner Art und nicht auf die spezifische berufliche Tätigkeit des Beschwerdeführers im Bankenbereich abgestellt war. Dass der von der belangten Behörde den Seminarprogrammen entnommene Seminarinhalt nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprochen hätte, lässt sich der Beschwerde nicht entnehmen. Im Hinblick darauf kann der belangten Behörde nicht entgegen getreten werden, wenn sie auch eine private Mitveranlassung der Seminarbesuche angenommen hat. Ein Ausschluss einer privaten Mitveranlassung ist auch dem Beschwerdevorbringen nicht zu entnehmen. An diesem Ergebnis der*

*privaten Mitveranlassung vermag auch die Bestätigung des Arbeitgebers des Beschwerdeführers, wonach der Beschwerdeführer die genannten Seminare im Einvernehmen mit ihm besucht habe und die in den Seminaren erworbene Kompetenz im Rahmen seiner Führungsfunktion bzw. in Seminaren dem Arbeitgeber zur Verfügung stellen könne, nichts zu ändern, zumal Fähigkeiten, wie sie in den genannten Seminaren vermittelt werden, etwa auf dem Gebiete der Kommunikation, in einer Vielzahl von Berufen, aber auch für den privaten Lebensbereich von Bedeutung sind.")*

Auch beim Kurs MS-Access Einführung ist der Berufungswerber der Aufforderung die Kursbeschreibung und Unterlagen vorzulegen nicht nachgekommen. Allerdings hat er glaubhaft dargelegt, dass er diese Kenntnisse benötigt, um die Buchhaltungsdaten in "Management Accounts" umwandeln zu können und damit die berufliche Notwendigkeit des WIFI-Kurses erläutert. Als Indiz dafür ist auch das Tragen der Kosten für die Kursgebühr durch den Arbeitgeber zu werten. Der Berufungswerber hat als Werbungskosten Kilometergelder und Tagesgelder als Differenzwerbungskosten geltend gemacht.

Kilometergeld in der vom Berufungswerber geltend gemachten Höhe kann gemäß § 26 Z 4 EStG 1988 steuerfrei vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer im Rahmen einer Dienstreise ausbezahlt werden. Bei den Werbungskosten wird der im § 26 Z 4 EStG 1988 angesprochene Betrag in der Verwaltungspraxis als Schätzungshilfe herangezogen, ist jedoch auch von jährlichen Kilometerleistung abhängig (siehe Doralt, aaO. Tz 220 zu § 16, 107f). Dieser Verwaltungspraxis folgend waren die vom Berufungswerber geltend gemachten wie in der Berufungsvorentscheidung vom 21. Januar 2005 die S 882,00 den abzugsfähigen Werbungskosten zuzuordnen.

Wie der Berufungswerber angegeben hat, war sein Zeitaufwand für die beruflich veranlassten Reisen zum Kurs MS-Access an sechs Tagen jeweils fünfeinhalb Stunden.

Mit der Frage, unter welchen Umständen im Rahmen einer beruflich veranlassten Reise Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5 EStG 1988; Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 in der für das Berufungsjahr geltenden Fassung BGBl. Nr. 680/1994 : "*Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb veranlassten Reisen sind als Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen.*") oder Werbungskosten (§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988: "*Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.*") geltend gemacht werden können hat sich der Verwaltungsgerichtshof in letzter Zeit mehrfach auseinander gesetzt.

Im Erkenntnis vom 7. Oktober 2003, 2000/15/0014, welches im übrigen durch mehrere Folgeentscheidungen bestätigt worden ist, hat der Verwaltungsgerichtshof Folgendes zu diesem Problemkreis erklärt:

*"Mit dem Begriff der "Reise" im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 hat sich der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt auseinander gesetzt und ist dabei zu dem Ergebnis gelangt, dass der Aufenthalt an einem Ort, der als Mittelpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen werden muss, keine Reise darstellt, wobei auf Grund längeren Aufenthalts des Steuerpflichtigen ein Ort zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit wird. Der längere Aufenthalt ermöglicht es ihm, sich dort über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so jenen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden, der allein die Annahme von Werbungskosten statt nicht abzugsfähiger (üblicher) Verpflegungsaufwendungen der privaten Lebensführung rechtfertigt. Erstreckt sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf mehrere Orte in der Weise, dass jeder Ort - für sich betrachtet - Mittelpunkt der Tätigkeit sein könnte, dann ist jeder dieser Orte als Mittelpunkt der Tätigkeit zu qualifizieren und der Aufenthalt an ihm keine Reise. Sowohl eine mit Unterbrechungen ausgeübte Beschäftigung an einem Ort als auch wiederkehrende Beschäftigungen an einzelnen nicht zusammenhängenden Tagen können die Eignung eines Ortes zu einem weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründen, sofern die Dauer einer solchen wiederkehrenden Beschäftigung am selben Ort insgesamt ein Ausmaß erreicht, welches zum Wegfall der Voraussetzungen des in typisierender Betrachtungsweise unterstellten Verpflegungsmehraufwandes zu führen hat (vgl. dazu das Erkenntnis vom 26. April 2000, 95/14/0022). Weiters hat der Verwaltungsgerichtshof auch schon ein mehrmals täglich befahrenes "Gebiet der ständigen Patrouillentätigkeit" als Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit angesehen (vgl. das Erkenntnis vom 18. Oktober 1995, 94/13/0101, weiters das Erkenntnis vom 23. Mai 1996, 94/15/0045) und unter der Voraussetzung der häufigen Wiederkehr an die gleichen Orte eine Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten "im betrauten Sprengel" angenommen (vgl. das Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 96/13/0132, sowie das Erkenntnis vom 19. März 2002, 99/14/0317). Die Rechtfertigung der Annahme von Werbungskosten anlässlich einer ausschließlich beruflich veranlassten Reise im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 liegt bei kurzfristigen Aufenthalten in dem bei derartigen Reisebewegungen in typisierender Betrachtungsweise angenommenen Verpflegungsmehraufwand gegenüber den ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort anfallenden und gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen (üblichen) Verpflegungsaufwendungen (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 20. September 1995, 94/13/0253, 0254). Die steuerliche Anerkennung eines Verpflegungsmehraufwandes unter dem Titel der Reise ist nach der Rechtsprechung im Ergebnis dann nicht möglich, wenn von einer auch die Kenntnis der Verpflegungsmöglichkeiten bewirkenden Vertrautheit mit den örtlichen Gegebenheiten ausgegangen werden kann (vgl. die Erkenntnisse vom 26. Juni 2002, 99/13/0001, und vom 25. September 2002, 99/13/0034). Auch hier gilt die typisierende Betrachtungsweise (vgl. das Erkenntnis vom 28. Mai 1997, 96/13/0132). Da es auf die Verpflegungsmöglichkeiten am jeweiligen Aufenthaltsort ankommt (vgl. etwa auch das Erkenntnis vom 5. Oktober 1994, 92/15/0225), scheidet ein Vergleich mit der vom Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren angesprochenen Verpflegung am Wohnort ("zu Hause") aus. In der Beschwerde wird im Wesentlichen vorgebracht, im Hinblick auf den Umstand, dass die Kundenbesuche stets im Bedarfs- beziehungsweise Einzelfall erfolgten und die Bereisung der Kunden nicht systematisch - z.B. alle Kunden eines bestimmten Ortes - vorgenommen werde, und im Hinblick auf die "Einzelfallhaftigkeit" dieser Kundenbesuche müsse die Reiseroute dementsprechend unterschiedlich geplant werden; dies bedinge zwangsläufig einen die steuerlichen Tagesgelder rechtfertigenden Verpflegungsmehraufwand des Beschwerdeführers, der u.a. auch deshalb gegeben sei, weil die bedarfsorientierte Reisetätigkeit nur ad hoc geplant werden könne und der Beschwerdeführer sich daher zu jeweils ganz verschiedenen Tageszeiten in Orten entlang der Reiseroute aufhalte. Dies bedinge wiederum, dass trotz mehrmaligen Aufenthaltes in derselben Gemeinde innerhalb eines Jahres für den Beschwerdeführer keinerlei*

*Möglichkeit bestehe, besonders kostengünstige Möglichkeiten für die Einnahme einer Mittagsmahlzeit auszukundschaften, wenn er einmal in den Vormittagsstunden und dann wieder in den Abendstunden in einer derartigen Gemeinde kurz tätig ist. Dieses Vorbringen ist aber nicht geeignet, in nachvollziehbarer Weise darzutun, inwiefern dem Beschwerdeführer selbst in diesem Fall der von ihm vorgebrachten bedarfsorientierten ("nicht systematisierten") Reisetätigkeit die Vertrautheit mit den - voraussetzungsgemäß gegebenen - Verpflegungsmöglichkeiten des bereisten Gebietes nicht ebenfalls die Möglichkeit geboten hat, einen Verpflegungsmehraufwand - allenfalls durch eine entsprechende zeitliche Lagerung von Mahlzeiten oder die Mitnahme von Lebensmitteln - abzufangen (vgl. in diesem Zusammenhang die Erkenntnisse vom 28. Jänner 1997, 95/14/0156, vom 30. Oktober 2001, 95/14/0013, und vom 26. Juni 2002, 99/13/0001). Inwiefern der in der Beschwerde angesprochene Umstand, dass ein "diagonales" Passieren von Gebirgen zu einer in einer anderen Talschaft gelegenen kostengünstigeren Verpflegungsmöglichkeit in der Regel nicht möglich oder deren Aufsuchen zumindest mit einem gänzlich unverhältnismäßigen Zeit- und Fahrtaufwand verbunden sei (und daher der von der belangten Behörde herangezogene Vergleich mit dem Burgenland hinke), ein Vermeiden von Verpflegungsmehraufwendungen am jeweiligen Aufenthaltsort (im Vergleich zu den dort gegebenen Verpflegungsmöglichkeiten) verhindert hätte, zeigt die Beschwerde ebenfalls nicht auf."*

Damit wiederholt der Verwaltungsgerichtshof die Lehre vom Begründen weiterer Mittelpunkte einer beruflichen Tätigkeit, die jedoch im Fall des Berufungswerbers bei bloß sechsmaligem Besuch einer Lehrveranstaltung nicht relevant ist. Allerdings führt dieses Erkenntnis insofern noch weiter darüber hinaus, als es klar legt, dass ein steuerlich anzuerkennender Verpflegungsaufwand bei einer beruflich oder betrieblich veranlassten Reise dann nicht vorliegt, wenn sich ein solcher hätte vermeiden lassen, sofern die Mahlzeiten zeitlich anders gelagert worden wären oder der Verpflegungsmehraufwand durch das Mitnehmen von Speisen weggefallen wäre.

Zieht man in Betracht, dass die steuerliche Absetzbarkeit von durch berufliche Reisebewegungen veranlassten Verpflegungsmehraufwendungen im Spannungsfeld zum Gebot des § 20 Abs. 1 Z 1 und 2a EStG 1988 (*"Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden: 1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge. 2.a) Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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."*) stehen, wird klar, dass nur ein solcher Verpflegungsaufwand abzugsfähig sein kann, der höhere Kosten verursacht, als jene Verpflegungsaufwendungen, welche außerhalb einer Reisebewegung nicht abzugsfähig sind. Nicht abzugsfähig außerhalb einer Reisebewegung sind jedenfalls das häusliche Frühstück und Abendessen und auch das Mittagessen außer Haus (vergleiche VwGH 10.4.1997, 94/15/0212, ständige Judikatur: *"Von einem (steuerlich zu berücksichtigenden) 'Verpflegungsmehraufwand' kann nur gesprochen werden, wenn einem Abgabepflichtigen ein höherer Aufwand erwächst, als er 'ansonsten am jeweiligen Aufenthaltsort' anfällt (siehe hiezu die hg. Erkenntnisse vom 28. Januar 1997, Zl.*

*95/14/0156, und vom 15. November 1994, Zl. 90/14/0216, und das dort zitierte Vorerkenntnis). Der Abgabepflichtige ist hiebei nicht mit Abgabepflichtigen, die ihre Mahlzeiten regelmäßig zu Hause einnehmen, sondern mit Abgabepflichtigen, die aus beruflichen Gründen genötigt sind, regelmäßig einen Teil ihrer Mahlzeiten (z.B. Mittagessen) außer Haus einzunehmen, zu vergleichen (siehe hiezu das hg. Erkenntnis vom 23. Mai 1996, Zl. 94/15/0045, m.w.N.).").*

Wendet man diese Überlegungen auf den konkreten Fall des Berufungswerbers an zeigt sich, dass seine beruflich veranlassten Reisen zu den Bildungsveranstaltungen niemals über Nacht und tagsüber fünfeinhalb Stunden gedauert haben. Da Aufwendungen für das Mittagessen außer Haus am jeweiligen Aufenthaltsort jedenfalls steuerlich nicht abgezogen werden können, bleiben beim Berufungswerber allein Mehraufwendungen für Frühstück und Abendessen zu betrachten. Bei täglicher Heimkehr zum Ausgangsort und einer Reisedauer von fünfeinhalb Stunden kann jedenfalls eine dieser Mahlzeiten, in der Regel wohl aber beide, zu Hause eingenommen werden. Auch ist es in typisierenden Betrachtungsweise möglich für eine dieser beiden Mahlzeiten die benötigten Lebensmittel mitzunehmen und kann daher für den Besuch der MS Access Kurse kein steuerlich zu berücksichtigender Verpflegungsmehraufwand aufgrund von beruflich veranlassten Reisebewegungen entstanden sein.

Den Besuch des Erste – Hilfe Kurses, kann man der Argumentation des Berufungswerbers folgend, die Konzernleitung schreibe jeder Führungskraft vor einen solchen Kurs zu besuchen und habe auch die Kursgebühr dafür bezahlt und wäre der Berufungswerber sonst nicht freiwillig ein Wochenende in der Firma geblieben, aufgrund der indizierten beruflichen Notwendigkeit den abzugsfähigen Werbungskosten zuordnen. Allerdings gilt auch hier, dass zum Kurs MS Access gesagte. Aufgrund der tägliche Heimkehr vom jeweils acht Stunden dauernden Kurs steht kein Tagesgeld zu. Allenfalls käme Kilometergeld in Betracht. Die Fahrtkosten für die Bewegung zwischen Wohnort und Arbeitstätte bis zu einer Strecke von 20 km sind jedoch, auch am Wochenende, gemäß § 16 Abs. 1 Z 4 EStG 1988 durch den Verkehrsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 abgegolten, sodass für den Besuch des Erste – Hilfe Kurses keine abzugsfähigen Werbungskosten mehr verbleiben.

Bei den vom Berufungswerber als Fachzeitschriften bezeichneten Ausgaben ist als erstes zu erläutern, das der Erwerb von Wirtschaftszeitschriften von der Judikatur als privat veranlasst gesehen wird. Diese würden zu den Kosten der Lebensführung gehören, weil es sich bei Zeitschriften dieser Art nicht um typische Fachliteratur, sondern um Publikationen hande, die ähnlich wie Tageszeitungen eine breite Öffentlichkeit ansprechen und daher in der Regel auch losgelöst von der beruflichen Sphäre gelesen würden (VwGH 22.12.1980, 2001/79).

Dies trifft im Fall des Berufungswerbers auf die Zeitschriften Fortune, Business Week, Wired und Red Hering zu. Dabei macht es keinen Unterschied, in welcher Sprache diese Zeitschriften abgefasst sind, da der Berufungswerber selbst angibt, Englisch fließend zu beherrschen. Aufwendungen für den Erwerb von Sprachkenntnissen sind aber für sich nur abzugsfähig, wenn die dazu verwendeten Mittel nicht die private Lebensphäre berühren.

Die vom Berufungswerber als Fachliteratur bezeichneten Bücher Forever Young, Internet für Dummies und Worst-Case Szenarien lassen nach den oben beschriebenen Kriterien zur Unterscheidung von Werbungskosten und nichtabzugsfähigen Aufwendungen gemäß § 20 EStG 1988, ebenfalls keinen ausreichend auf die berufliche Tätigkeit des Berufungswerbers ausgerichteten Inhalt erkennen, der die private Mitveranlassung dieser Ausgaben ausschließen würde, weswegen dem Berufungswerber weder für Fachzeitschriften noch für Fachliteratur gemäß § 16 EStG 1988 abzugsfähige Werbungskosten erwachsen sind.

Wie schon der Berufungswerber selbst zugestanden hat (siehe oben), steht die Mitgliedschaft zu einem Schülerunterstützungsverein (HTL-Beitrag) in keinem Zusammenhang mit seinen Einkünften und ist daher allein privat veranlasst. Werbungskosten können dafür nicht erfolgreich geltend gemacht werden.

Die Bewirtung von Mitarbeitern, für welche der Berufungswerber im Jahr 2005 insgesamt S 5.975,60 ausgegeben hat, wird bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, soweit sie wie im Fall des Berufungswerbers der für Arbeitskollegen gedacht ist, in der Judikatur generell als nichtabzugsfähig angesehen (siehe etwa VwGH 26.9.2000, 94/13/0171: "*Gleiches gilt für das Beschwerdevorbringen, ein Kameramann sei auch von der Mitwirkung nicht künstlerischen Personals entscheidend abhängig, weshalb es zur Motivation dieses Personals notwendig sei, entsprechende 'Gegenleistungen' in Form von Bewirtungen etc zu erbringen, sollte man nicht beim nächsten Mal 'Dienst nach Vorschrift' genießen. Bei Bewirtungsaufwand sowohl zur Kontaktpflege als auch zur Erlangung des Wohlwollens von Mitarbeitern handelt es sich lediglich um werbeähnlichen und somit nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 nicht abzugsfähigen Aufwand.*"). Wie bei der eben zitierten Überlegung des Verwaltungsgerichtshofs hat der Berufungswerber, wie er vorgebracht hat, versucht seine Mitarbeiter durch die Bewirtung zu motivieren, um dadurch ihre Leistung zu steigern. Auch hier ist dieser Aufwand als werbeähnlich und nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG nicht abzugsfähig.

Bei den S 790,00, die der Berufungswerber für den Erwerb eines "Handy" ausgegeben hat, ist zu berücksichtigen, dass der Berufungswerber angegeben hat, die berufliche Verwendung nicht belegen zu können. Da es sich bei Mobiltelefonen um einen Artikel des täglichen Gebrauchs handelt, der sowohl beruflich als vor allem auch privat verwendet werden kann, ist nach den oben stehenden allgemeinen Überlegen ein Anerkennen als Werbungskosten nur

möglich, wenn die (überwiegende) berufliche Verwendung nachgewiesen oder zumindest überzeugend glaubhaft gemacht wird. Gleiches gilt für das Anmieten eines Safes. Das Aufbewahren von persönlichen Unterlagen, liegt jedenfalls in der privaten Sphäre des Berufungswerbers. Es ist weiter nicht ersichtlich, wie das berufliche Fortkommen des Berufungswerbers geschädigt werden könnte, wenn der Berufungswerber seine privaten Unterlagen während dienstlicher Reisen zu Hause aufbewahrt hätte.

Auch bei den Aufwendungen für die Rechtsschutzversicherung hat der Berufungswerber trotz Aufforderung keinerlei Unterlagen über ihren Inhalt vorgelegt. Es gilt daher das zuletzt Gesagte genauso wie für die S 200,00, welcher der Berufungswerber ohne jeden Beleg für diverses Büromaterial ausgegeben haben will.

Insgesamt gesehen sind folgende Ausgaben des Berufungswerbers Werbungskosten und war daher dem Berufungsbegehren spruchgemäß teilweise statzugeben und der Bescheid abzuändern:

a) Fortbildungskurse

Kilometergeld MS Access-Kurs 882,00

b) Diverse Zeitschriften und Bücher 0,00

c) Sonstige Werbungskosten

PC-Tischsteckdose 249,00

PC-Spracherkennungssoftware 199,00

PC-Cleaning Disk 149,00

Terminplaner 2001 114,00

Terminplaner 2001 Ergänzung 19,90

Klarsichthüllen 21,90

Office 2000 Trainer 159,00

Terminplaner 2000 280,00

Terminplaner 2000 Ergänzung 19,90

Summe: 2.093,70

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 6. Oktober 2006