



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der P, vertreten durch Hötzl und Partner GmbH, Steuerberater & Wirtschaftsprüfer, 8010 Graz, Beethovenstraße 25, vom 6. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch Katharina Deak, vom 27. Februar 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 nach der am 10. November 2010 in 8018 Graz, Conrad von Hötzendorf-Straße 14-18, durchgeführten Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe bleiben gegenüber der Berufungsvorentscheidung vom 16. Februar 2007 unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) erzielte im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Direktorin der Akademie für den Diät- und ernährungsmedizinischen Beratungsdienst am X. In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Streitjahr machte sie Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, geltend. Dabei handelte es sich um Aufwendungen für Arbeitsmittel in Höhe von 619,53 Euro, für Fachliteratur in Höhe von 31,70 Euro, um Reisekosten in Höhe von 3.007,90 Euro, um Fortbildungskosten in Höhe von 550 Euro und um weitere Aufwendungen (für Repräsentation, Versicherung, Büromaterial, Telefon etc.) in Höhe von 948,07 Euro, insgesamt somit in Höhe von 5.157,17 Euro.

Vom Finanzamt wurde bei der Veranlagung der Einkommensteuer 2004 nur ein Betrag von 2.831,89 Euro als Werbungskosten, die vom Arbeitgeber nicht berücksichtigt werden konnten, anerkannt. Abweichend von der Erklärung der Bw. wurden für Arbeitsmittel nur Aufwendungen in Höhe von 444,59 Euro (Aufwendungen für geringwertige Wirtschaftsgüter in Höhe von 175,99 Euro und AfA für den PC in Höhe von 268,60 Euro) berücksichtigt, weil höhere Aufwendungen nicht nachgewiesen worden seien. Die Aufwendungen für Fachliteratur wurden nicht anerkannt, weil nicht nachgewiesen worden sei, dass es sich dabei tatsächlich um Fachliteratur gehandelt habe. An Fortbildungskosten wurde nur ein Teilbetrag von 144,00 Euro anerkannt, weil Aufwendungen für Kochkurse, die für einen allgemeinen Teilnehmerkreis von Interesse seien, nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung seien, und Aufwendungen für Gesellschaftsabende im Rahmen von Fortbildungsveranstaltungen bereits mit dem Tagesgeld abgegolten seien. Die geltend gemachten Reisekosten wurden um die Aufwendungen für die Fahrten zu den nicht als Fortbildung anerkannten Kochkursen, die Aufwendungen für Parkscheine (diese seien bereits mit dem Kilometergeld abgegolten) und um Vergütungen des Arbeitgebers der Bw. auf den Betrag von 2.115,18 Euro gekürzt. Nicht anerkannt wurden weiters die Aufwendungen für eine medizinische Hypnose in Höhe von 120 Euro, weil es sich dabei nicht um Fortbildungskosten handle, Bewirtungskosten in Höhe von 296,62 Euro, Aufwendungen für Schuhe in Höhe von 74,87 Euro und Telefonkosten (für den privaten Festnetzanschluss und das private Handy der Bw.) in Höhe von 448,43 Euro. Anerkannt wurden hingegen die Aufwendungen für eine Versicherung in Höhe von 13 Euro, für Porti in Höhe von 12,25 und für Bürobedarf in Höhe von 102,87 Euro.

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 wurde – abweichend von der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung - beantragt, Werbungskosten, die nicht vom Arbeitgeber berücksichtigt werden konnten, in Höhe von 5.007,84 Euro zu berücksichtigen. Im Einzelnen handelte es sich dabei um Aufwendungen für geringwertige Wirtschaftsgüter in Höhe von 175,99 Euro, um AfA für den PC in Höhe von 310,48 Euro, um Aufwendungen für Fachliteratur in Höhe von 31,70 Euro, um Reisekosten in Höhe von 2.945,60 Euro, um Taxikosten in Höhe von 46 Euro, um Aufwendungen für Fortbildung in Höhe von 550 Euro, für Werbung (Repräsentation) in Höhe von 296,62 Euro, für Versicherungen in Höhe von 13 Euro, für Büromaterial in Höhe von 190,02 Euro und um Telefonkosten in Höhe von 448,43 Euro.

In der Begründung der Berufung wurde ausgeführt, die Bw. habe in den 90-iger Jahren die Akademie für den Diät- und ernährungsmedizinischen Dienst am X aufgebaut und sei deren Direktorin. Zu den Aufgaben der Bw. gehören sowohl die Führung und Organisation der Akademie als auch der Unterricht bzw. die Vortragstätigkeit. Die Führung und Organisation der Akademie beinhalte auch PR-Aktivitäten, wie die Vertretung der Diätakademie nach außen oder die Präsentation des Studienangebotes auf Berufsinformationsmessen. Zu den Aufgaben

der Bw. gehöre weiters die Schaffung bzw. Erhaltung eines Berufsnetzwerkes zur Beschaffung von Praktikantenstellen für die Schülerinnen der Diätakademie. Da in den letzten Jahren verstärkt Fachhochschulen im Entstehen seien, sei auch die Ausgliederung der Diätakademie in einen eigenen Studiengang für Diätologie in Erwägung gezogen worden. Die Bw. sei im Kernteam für die Konzipierung dieses neuen Studienganges im Rahmen der Fachhochschule Joanneum und habe sich auch für die Studiengangleitung beworben.

Zu den einzelnen Werbungskosten wurde in der Berufung vorgebracht, die Aufwendungen für geringwertige Wirtschaftsgüter seien in der von der Bw. erklärten Höhe anerkannt worden, die jährliche AfA für den PC betrage 443,54 Euro, davon werden 70% (somit 310,48 Euro) als Werbungskosten geltend gemacht. Auf den Belegen für die als Fachliteratur geltend gemachten Aufwendungen sei zwar kein Titel angeführt, es handle sich dabei aber um ernährungswissenschaftliche Literatur und um Periodika, die die Bw. für ihre Arbeit benötige. Der Berufung werde eine Aufstellung der Reisekosten für das Streitjahr angeschlossen. Die auf dem Lohnzettel aufscheinenden steuerfreien Bezüge betreffen nicht die in dieser Aufstellung enthaltenen, sondern weitere von der Bw. im Streitjahr unternommene Reisen. Als Vortragende an der Diätakademie müsse die Bw. sich auch selbst fortbilden und über neue Entwicklungen auf dem Laufenden halten. Da das Kochen essentieller Bestandteil ihrer Tätigkeit sei, seien die von der Bw. absolvierten Kochkurse nicht der privaten Lebensführung zuzurechnen, sondern dienen der Erhöhung ihrer fachlichen Kompetenz. Die medizinische Hypnose habe nicht der Behandlung der Bw., sondern der Diskussion und Demonstration der Wirkung von Hypnose auf das Ernährungsverhalten und auf Essstörungen, und somit dem Lehrzweck, gedient. Die Repräsentationskosten seien angefallen, weil die Bw. als Direktorin der Diätakademie auch mit deren Vertretung nach außen betraut sei. Sie sei für den Aufbau und Erfolg der Diätakademie seit deren Gründung verantwortlich und müsse daher auch die entsprechenden fachlichen und wirtschaftlichen Kontakte knüpfen. Bei den Gesundheitsschuhen handle es sich nicht um Schuhe für den Alltag. Das Tragen dieser Schuhe sei eine gesundheitsfördernde bzw. gesundheitserhaltende Maßnahme während der Arbeitszeit. Diese Schuhe benötige die Bw., weil sie nicht nur am Schreibtisch, sondern auch unterrichtend und in der Küche tätig sei. Der Anteil der beruflich veranlassten Telefonkosten sei mit 20% der gesamten Telefonkosten der Bw. (Festnetz und Handy) geschätzt worden, weil die Bw. ihrer beruflichen Tätigkeit auch außerhalb der Diätakademie nachgehe. Die tatsächlichen beruflichen Telefonkosten der Bw. seien mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit wesentlich höher gewesen.

Mit Berufungsvorentscheidung wurden vom Finanzamt Werbungskosten in Höhe von 3.946,10 Euro anerkannt. In der Berufungsvorentscheidung wurde ausgeführt, die Aufwendungen für den im Jahr 2001 gleichzeitig mit dem PC angeschafften Drucker seien

bereits im Jahr der Anschaffung (nach Abzug eines Privatanteils) zur Gänze als Werbungskosten berücksichtigt worden. Die Aufwendungen für Zeitschriften und Literatur könnten nicht als Werbungskosten anerkannt werden, weil Aufwendungen für Literatur, die auch für die Allgemeinheit von Interesse sei, zu den Kosten der Lebensführung zähle und die Bw. nicht nachgewiesen habe, dass es sich bei den von ihr angeschafften Zeitschriften und Büchern um Fachliteratur handle. Nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen seien auch die Aufwendungen für die beiden von der Bw. besuchten Kochkurse, die für jeden kochbegeisterten Feinschmecker von Interesse und frei zugänglich gewesen seien und bei denen unter Anleitung eines 2-Hauben-Kochs spezielle Menüs für besondere Anlässe zubereitet worden seien. Nicht gesondert als Fortbildungskosten könnten weiters die Aufwendungen für die Gesellschaftsabende (im Rahmen von Fortbildungsveranstaltungen) berücksichtigt werden, weil es sich dabei um Verpflegungsaufwendungen gehandelt habe, die bereits bei den Reisekosten (Tagesgelder) berücksichtigt worden seien. Die Taxikosten könnten ebenfalls nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden, weil nicht nachgewiesen worden sei, dass diese Kosten mit beruflich veranlassten Reisen im Zusammenhang gestanden seien. Aufwendungen für die Bewirtung von Kollegen und Geschäftsfreunden seien nichtabzugsfähige Repräsentationsaufwendungen, außer es werde nachgewiesen, dass sie der Werbung gedient haben, wobei in diesem Fall 50% der Aufwendungen als beruflich veranlasst abgezogen werden könnten. Einen solchen Nachweis habe die Bw. jedoch nicht erbracht. Die Aufwendungen für die Gesundheitsschuhe könnten nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden, weil es sich bei diesen Schuhen nicht um typische Berufskleidung gehandelt habe, auch wenn die Bw. sie während der Arbeit getragen habe. Da die Bw. glaubhaft gemacht habe, dass sie ihr privates Mobiltelefon auch dienstlich verwende, werden 20% der Kosten für das Mobiltelefon als Werbungskosten anerkannt. Nicht als Werbungskosten anerkannt werden hingegen die Kosten für das Festnetztelefon, weil diese Kosten nicht höher als in vergleichbaren Haushalten gewesen seien.

Im Vorlageantrag wurde (ergänzend zur Berufung) eingewendet, die für jeden kochbegeisterten Feinschmecker mögliche Zugänglichkeit könne den Werbungskostencharakter der mit den Kochkursen in Zusammenhang stehenden Aufwendungen nicht ausschließen. Auf die bei diesen Kursen zubereiteten speziellen Menüs für besondere Anlässe lege die Diätologie berufsbedingt ein besonderes Augenmerk. Es sei für die Bw. daher nicht nachvollziehbar, auf Grund welcher Erfahrungen sich die Abgabenbehörde die Kompetenz anmaße, beurteilen zu können, welche Kochkurse für die Leiterin der Diätakademie der Fortbildung dienen und welche nicht. Beim Besuch eines Einkommensteuerseminars durch einen Mitarbeiter der Abgabenbehörde würde der Werbungskostencharakter der damit verbundenen Aufwendungen sicherlich nicht in Frage

gestellt werden, auch wenn der Kurs für jedermann zugänglich, das Thema von allgemeinem Interesse und die gewonnenen Erkenntnisse auch für den nicht beruflichen Bereich verwertbar seien. Damit soll zum Ausdruck gebracht werden, dass die Kochkurse, auch wenn andere Personen diese aus reinem Privatinteresse besuchen, für die Bw. Fortbildungskurse seien, weil für sie Kochen und alles, was damit zusammenhänge, ein Berufsspezifikum darstelle. Hinsichtlich der Aufwendungen für die Bewirtung von Kollegen wurde vorgebracht, auf den Belegen (Restaurantrechnungen) seien die Namen der Teilnehmer und das Thema des gegenseitigen Wissensaustausches hinsichtlich der fachlichen und organisatorischen Erkenntnisse angeführt. Diese Angaben seien bisher für die Abgabenbehörde ausreichend gewesen. Ein Nachweis wie bei einem Fahrtenbuch sei nicht möglich, weshalb die Glaubhaftmachung der Aufwendungen genüge. Zu den Telefonkosten wurde vorgebracht, das Argument des Finanzamtes "Die Kosten des Festnetztelefons sind gegenüber vergleichbaren Haushalten nicht überhöht" sei nicht geeignet, den von der Bw. geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 20% der insgesamt angefallenen Telefonkosten die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten zu versagen. Ein externer "Betriebsvergleich" ohne Angabe von "Vergleichsbetrieben" sei nicht nachvollziehbar. Aber selbst wenn eine Vergleichbarkeit gegeben wäre, würde bei dieser Methode der sparsame "Telefonierer" mit der Nichtabsetzbarkeit seiner Ausgaben bestraft werden.

Mit Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates vom 13. August 2010 wurde der Bw. hinsichtlich der von ihr geltend gemachten Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen (Kochkurse) unter Hinweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103, m.w.N.) mitgeteilt, dass die Abgabenbehörde Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Erzielung von Einkünften wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Abgabenbehörde aber nicht in der Lage sei zu prüfen, ob diese Aufwendungen durch die Erzielung von Einkünften oder durch die private Lebensführung veranlasst seien, nicht schon deshalb als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkennen könne, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar sei. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, dürfe die Veranlassung durch die Erzielung von Einkünften vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit biete in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung. Aufgrund des Inhaltes der von der Bw. im Streitjahr besuchten Kochkurse ("Ein Festprogramm für zu Hause" und "Fingerfood und Silvesterspaß") und der Tatsache, dass diese Kurse für alle Kochinteressierten angeboten und von diesen auch besucht worden seien, sehe es der Unabhängige Finanzsenat als erwiesen an, dass es sich bei diesen Kursen um solche handle, die eine private Veranlassung nahe legen. Die Bw. wurde

daher ersucht, nachzuweisen, dass die Aufwendungen für den Besuch der oa. Kochkurse für ihre berufliche Tätigkeit im Streitjahr notwendig waren. Diesem Schreiben wurden zwei vom Finanzamt im Zuge der Berufungserledigung angefertigte Internet-Ausdrucke betreffend die Kochschule "Mahlzeit" beigelegt.

Hinsichtlich der geltend gemachten Aufwendungen für die Bewirtung von Kollegen wurde die Bw. auf die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zB VwGH 02.08.2000, 94/13/0259, m.w.N.) hingewiesen, wonach die in § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 vorgesehene Ausnahme von dem grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben von dem der Partei obliegenden Nachweis zweier Voraussetzungen – Werbezweck und erhebliches Überwiegen der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung – abhängt. Eine bloße Glaubhaftmachung dieser Voraussetzungen reiche – laut Verwaltungsgerichtshof – für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen nicht aus. Unter dem Begriff "Werbung" sei dabei ganz allgemein im Wesentlichen eine Produkt- oder Leistungsinformation zu verstehen. Die Bw. wurde daher ersucht, für jede einzelne Bewirtung nachzuweisen, inwiefern diese einem konkreten Werbezweck für die Diätakademie gedient habe. Aus den (bisherigen) Angaben der Bw. auf der Rückseite der Restaurantrechnungen (Namen der teilnehmenden Personen, zum Teil deren Funktion und zum Teil das jeweilige Gesprächsthema, wie zB "Ausbildung Diätologen neu", "Info Ausbildung in Österreich", "Praktikumsarbeiten") sei ein entsprechender Werbezweck für die Diätakademie nicht erkennbar.

In Beantwortung dieses Vorhaltes führte die Bw. bzw. deren steuerlicher Vertreter aus, Essen und Trinken stelle für jeden eine Alltagshandlung dar und deshalb herrsche die Meinung vor, dass auch jeder Mensch automatisch eine erfahrungsmäßige, wenn nicht sogar fachliche Kompetenz besitze. Den wenigsten sei jedoch bewusst, dass sehr komplexe Wissenszusammenhänge notwendig seien, um den betroffenen Patienten ein individuelles und effizientes Therapie-Ernährungskonzept bieten zu können. In Österreich sei vom Bundesministerium für Gesundheit ein Ernährungsbericht in Auftrag gegeben worden. Darin werde darauf hingewiesen, dass eine ausgewogene und bewusste Ernährung ein wesentlicher Grundpfeiler für das Wohlbefinden der Österreicher sei. Ernährungsberatung habe die Aufgabe, Ernährungsprobleme zu lösen, Fehlernährung sowie ernährungsbedingte Krankheiten zu verhüten oder einer Behandlung zuzuführen. Diese verantwortungsvolle Aufgabe verlange eine professionelle Ausbildung, die durch Diätologen gegeben sei. Das Aufgabenfeld der Diätologen (früher Dipl. Diätassistenten und ernährungsmedizinische Berater) sei sehr umfassend. Diese arbeiten in der Versorgung von Patienten, in der Rehabilitation und in der Gesundheitsförderung und Prävention, weiters in der Ernährungswirtschaft, der Lebensmittelindustrie, im Verpflegungsmanagement (zB im

Catering, in Betriebsküchen usw.) sowie in der Aus- und Weiterbildung. Ziel der Ernährungsberatung sei es, Ernährungsempfehlungen und Essverhalten in Einklang zu bringen, wobei die Individualität und die spezielle Lebenssituation des Patienten bei der Beratung im Vordergrund stehe. Zu den Berufspflichten der Diätologen gehöre es, sich über die neuesten Entwicklungen und Erkenntnisse des jeweiligen gehobenen medizinisch-technischen Dienstes sowie der medizinischen Wissenschaft, soweit diese für den jeweiligen gehobenen medizinisch-technischen Dienst relevant sei, regelmäßig fortzubilden. Dies umfasse grundsätzlich auch die Verfolgung von Trends und Moden im Bewusstsein der Bevölkerung, um diese diesbezüglich bestmöglich und aktuell beraten zu können. Im Berufsprofil der Diätologen stehe: „Er/Sie kennt Lebensmittelgruppen, Produkte und Speisen und deren Zusammensetzung, kann die ernährungsphysiologische Bedeutung beurteilen und die Produkte dem entsprechenden Anwendungsbereich zuordnen.“ In der Gesamtausbildung der Diätakademien (nunmehr Fachhochschulen) betrage der Praxisanteil ca. 50%. Ein Gegenstand des Curriculums, den die Bw. als Direktorin der Diätakademie gehalten habe, habe Küchenpraktika incl. Verpflegungsmanagement zum Inhalt gehabt, mit dem Ziel der Vermittlung von Kochkenntnissen bzw. der Zubereitung von Speisen. Eine Lehreinrichtung für Lehrer an Diätakademien gäbe es nicht, weshalb diese ihr Wissen zum Teil bei praktisch Ausübenden bzw. in der Privatwirtschaft einholen müssen, was im vorliegenden Fall den Besuch von Kochkursen notwendig gemacht habe.

Weiters wurde in der Vorhaltsbeantwortung ausgeführt, bei den Aufwendungen für die Bewirtung von Kollegen handle es sich nicht um Kosten der Werbung im Sinn von Produkt- und Leistungsinformation, sondern um Werbungskosten im Sinn des § 16 EStG 1988. Die geltend gemachten Aufwendungen haben den Informations- und Wissensaustausch der Bw. mit Kollegen ermöglicht und gefördert, was für die Bw. in der Zeit, in der sie mit dem Umbau der Diätassistentinnenschule in eine Fachhochschule für Diätologie befasst gewesen sei, von außerordentlicher Notwendigkeit gewesen sei.

In der am 10. November 2010 abgehaltenen Berufungsverhandlung führte die Bw. bzw. deren steuerlicher Vertreter zu den strittigen Aufwendungen für die beiden Kochkurse ergänzend aus, die Bw. berate nicht nur kranke, sondern alle Menschen (wie zB Schwangere, Schulkinder, Pensionisten etc.) hinsichtlich ihrer Ernährung, weshalb sie sich mit (gesunder) Ernährung im Allgemeinen beschäftige und sich daher auch über neue Trends auf dem Gebiet der Ernährung informieren müsse. Das geschehe durch das Lesen von Tageszeitungen oder Zeitschriften genau so wie durch den Besuch von Kochkursen, wie jenen, der sich mit dem Trend „Fingerfood“ beschäftigt habe. Die Kenntnisse aus den beiden Kochkursen habe sie auch in dem von ihr im Streitjahr unterrichteten Gegenstand „Verpflegungsmanagement“ (dieser Unterrichtsgegenstand umfasse das Einkaufen der Lebensmittel, die Zubereitung, das

Servieren der Speisen etc.) verwerten können. Die Tatsache, dass andere Kursteilnehmer die beiden Kochkurse aus privatem Interesse besucht haben, bedeute daher nicht, dass die Bw. die bei diesen Kursen erworbenen Kenntnisse nicht beruflich habe verwerten können. Der steuerliche Vertreter der Bw. wies in diesem Zusammenhang nochmals auf § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 hin und betonte, dass der Besuch der beiden Kochkurse für die Bw. nicht nur nützlich, sondern beruflich notwendig gewesen sei.

Die Vertreterin des Finanzamtes entgegnete diesen Ausführungen, dass nicht bezweifelt werde, dass die Bw. aus dem Besuch der Kochkurse einen beruflichen Nutzen habe ziehen können. Das genüge für die Absetzbarkeit der Aufwendungen für diese Kurse aber noch nicht. Der Inhalt der strittigen Kochkurse habe auch Personen angesprochen, die nicht der Berufsgruppe der Bw. angehören. Insoweit seien diese Kurse mit Kursen zur allgemeinen Persönlichkeitsbildung vergleichbar, wie sie von vielen Steuerpflichtigen besucht werden, und deren Kosten ebenfalls nicht steuerlich berücksichtigt werden könnten.

Zu den Aufwendungen für den Gesellschaftsabend führte die Bw. bzw. deren steuerlicher Vertreter aus, dass in dem Betrag von 150 Euro der Betrag von 30 Euro für die Tagungsgebühr und die Beträge von vier mal 30 Euro für die Einladungen von Praktikanten bzw. Studierenden der Diätakademie enthalten seien. Der Betrag von 120 Euro hätte daher nicht unter dem Titel „Fortbildungskosten“, sondern unter dem Titel „Bewirtung von Kollegen“ geltend gemacht werden sollen.

Zu den Aufwendungen für die Bewirtung von Kollegen (Repräsentationsaufwendungen) brachte die Bw. bzw. deren steuerlicher Vertreter vor, dass die Einladungen stets anlässlich von beruflich veranlassten Treffen mit Kollegen stattgefunden haben, die im Streitjahr vor allem dem Informationsaustausch im Zusammenhang mit der Umgestaltung der Diätakademie in eine Fachhochschule gedient haben. Bei den Aufwendungen für die Essenseinladungen handle es sich zwar nicht um Aufwendungen für Werbung (im Sinn der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes), weil derartige Aufwendungen beim Beruf der Bw. nicht in Betracht kommen. Es handle sich bei diesen Aufwendungen aber um Werbungskosten im Sinn des § 16 EStG 1988, dh. diese Aufwendungen haben der Sicherung bzw. Erhaltung der Einnahmen der Bw. gedient.

Die Vertreterin des Finanzamtes entgegnete, dass die Einladung von Kollegen anlässlich von Besprechungen für die Erhaltung der Einnahmen ihrer Ansicht nach nicht erforderlich sei. Bei beruflichen Besprechungen trage grundsätzlich jeder Teilnehmer seine Kosten selbst und könne diese auch steuerlich geltend machen (zB als Reiseaufwendungen). Bei den Aufwendungen für die Einladung von Kollegen handle es sich um

Repräsentationsaufwendungen. Da diese Aufwendungen im vorliegenden Fall – wie die Bw. selbst einräumt - nicht der Werbung gedient haben, seien sie nicht abzugsfähig.

Zu den Telefonkosten führte die Vertreterin des Finanzamtes aus, dass der Anteil an beruflich veranlassten Kosten üblicherweise nur geschätzt werden könne. Bei Lehrern bzw. einer Direktorin einer Schule könne man davon ausgehen, dass berufliche Telefonate üblicherweise von der Schule aus geführt werden. Im vorliegenden Fall seien dennoch 20% der Kosten des privaten Handys der Bw. als beruflich veranlasst akzeptiert worden, weil sich die Diätakademie im Streitjahr im Umbruch befunden habe und man deshalb davon ausgehen könne, dass berufliche Telefonate auch außerhalb der Schule erforderlich gewesen seien.

Diesen Argumenten der Vertreterin des Finanzamtes wurde von der Bw. bzw. ihrem steuerlichen Vertreter zugestimmt und der Berufungspunkt „Telefonkosten“ auf die Geltendmachung der Kosten in Höhe von 20% der Handykosten eingeschränkt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist die Abzugsfähigkeit diverser Aufwendungen der Bw. als Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die Bw. war im Streitjahr als Direktorin der Akademie für den diät- und ernährungsmedizinischen Beratungsdienst am X tätig.

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

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

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

Anhand dieser Kriterien ist die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen der Bw. als Werbungskosten zu beurteilen.

Arbeitsmittel:

Die Höhe der Aufwendungen für geringwertige Wirtschaftsgüter ist unbestritten (175,99 Euro). Als AfA für den PC wurde von der Bw. ein Betrag von 310,48 Euro geltend gemacht.

Vom Finanzamt wurde hingegen – wie in den Vorjahren – nur ein Betrag von 268,60 Euro anerkannt, weil die Anschaffungskosten für den neben dem PC ebenfalls im Jahr 2001 angeschafften Drucker bereits im Jahr der Anschaffung – nach Abzug eines Privatanteils – zur Gänze als Werbungskosten berücksichtigt worden sind.

Den entsprechenden Ausführungen des Finanzamtes in der Berufungsvorentscheidung wurde von der Bw. nicht widersprochen. Als AfA für den PC kann daher nur ein Betrag von 268,60 Euro berücksichtigt werden.

Fachliteratur:

Für Fachliteratur (diverse Zeitschriften und ein Buch) machte die Bw. Aufwendungen in Höhe von 31,70 Euro als Werbungskosten geltend. Sie legte zwar Belege vor, aus denen ein getätigter Aufwand in dieser Höhe ersichtlich ist. Aus den Belegen geht jedoch nicht hervor, um welche Zeitschriften (bzw. um welches Buch) es sich handelt. In der Berufung wurde dazu lediglich ausgeführt, es habe sich um "ernährungswissenschaftliche Literatur" sowie um Periodika gehandelt, die die Bw. für ihre Arbeit benötige.

Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung ist eine typisierende Betrachtungsweise derart anzuwenden, dass nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung als allein erheblich angesehen werden muss. Als Ergebnis dieser 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 (vgl. VwGH 29.09.2004, 2000/13/0156, m.w.N.).

Da die Bw. – trotz Aufforderung durch das Finanzamt – nur bekannt gab, bei den von ihr als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen für Fachliteratur handle es sich um Aufwendungen für "ernährungswissenschaftliche Literatur", ohne anzugeben, welche Werke bzw. Fachzeitschriften sie angeschafft habe, ist eine Beurteilung, ob es sich dabei um Bücher oder Zeitschriften von allgemeinem Interesse bzw. für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit handelt, nicht möglich und können die genannten Aufwendungen schon aus diesem Grund nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Reisekosten:

An Reisekosten (Kilometergelder, Tages- und Nächtigungsgebühren) machte die Bw. zuletzt (in der Berufung) einen Betrag von 2.945,60 Euro geltend. Nicht als Werbungskosten anerkannt wurde vom Finanzamt ein (Teil-)Betrag von 124,80 Euro. Das ist jener Betrag, der im Zusammenhang mit den beiden von der Bw. besuchten Kochkursen steht (52,80 Euro bzw. 72 Euro).

Da die Anerkennung dieser Reisekosten als Werbungskosten davon abhängt, ob es sich bei den Aufwendungen für die genannten Kochkurse um Aufwendungen für berufliche Fortbildung handelt, wird auf die entsprechenden Ausführungen unter dem Titel "Fortbildungskosten" verwiesen.

Taxikosten:

Die Bw. machte weiters Taxikosten in Höhe von 46 Euro als Werbungskosten geltend. Sie gab jedoch nicht bekannt, mit welchen beruflich veranlassten Reisen diese Taxikosten im Zusammenhang stehen.

Diese Aufwendungen können daher nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Fortbildungskosten:

Für beruflich veranlasste Fortbildung machte die Bw. diverse Aufwendungen als Werbungskosten geltend.

Vom Finanzamt wurden zunächst nur Aufwendungen in Höhe von 144 Euro (für die Teilnahme der Bw. an verschiedenen Veranstaltungen) anerkannt. Mit Berufungsvorentscheidung wurde auch der Betrag von 120 Euro für eine medizinische Hypnose als Werbungskosten anerkannt. Insgesamt wurden somit Aufwendungen für Fortbildung in Höhe von 264 Euro als Werbungskosten anerkannt.

In dem anerkannten Betrag ist auch die Teilnahmegebühr der Bw. in Höhe von 30 Euro für den Gesellschaftsabend der Österreichischen Diabetes Gesellschaft enthalten. Nicht anerkannt

wurde hingegen der Betrag von 120 Euro für die Einladung von Studierenden der Diätakademie durch die Bw. zu diesem Gesellschaftsabend. Da es sich bei diesen Aufwendungen nach dem Vorbringen des steuerlichen Vertreters der Bw. in der mündlichen Verhandlung jedoch eigentlich um Aufwendungen handelte, die unter dem Titel „Bewirtung von Kollegen“ hätten geltend gemacht werden sollen, wird darüber unter dem folgenden Punkt abgesprochen.

Nicht anerkannt wurden vom Finanzamt weiters die Aufwendungen für zwei von der Bw. besuchte Kochkurse in Höhe von jeweils 95 Euro. Dazu führte das Finanzamt aus, diese Kurse seien für jeden kochbegeisterten Feinschmecker zugänglich gewesen, wobei unter Anleitung eines 2-Hauben-Kochs spezielle Menüs für besondere Anlässe zubereitet worden seien. Bei diesen Kursen habe es sich daher nicht um Fortbildungskurse der Bw. in ihrem Beruf als Vortragende der Diätakademie gehandelt. Diese Kurse hätten vielmehr Bildungsmaßnahmen dargestellt, die auch für Personen, die nicht der Berufsgruppe der Bw. angehören, von allgemeinem Interesse gewesen seien.

Dagegen brachte die Bw. vor, in ihrer Funktion als Direktorin der Diätakademie sei sie nicht nur mit der Organisation und Leitung, sondern auch mit dem Unterricht an der Akademie befasst gewesen. So habe sie im Streitjahr zB den Gegenstand „Verpflegungsmanagement“ unterrichtet, der alles vom Einkaufen der Lebensmittel über die Zubereitung der Speisen bis zum Servieren umfasse. Um eine qualitativ hochwertige Ausbildung zu gewährleisten, müsse sie sich weiterbilden und sich über neueste Entwicklungen und Trends auf dem Gebiet der Ernährung auf dem Laufenden halten. Das Kochen sei essentieller Bestandteil ihrer Tätigkeit, weshalb es sich bei den von ihr besuchten Kochkursen nicht um Kurse gehandelt habe, die der privaten Lebensführung zuzurechnen seien, sondern um solche, die ihre fachliche Kompetenz erhöht haben. Auf die vom Finanzamt angesprochenen speziellen Menüs für besondere Anlässe (Weihnachten, Silvester) lege die Diätologie berufsbedingt besonderen Wert. Hinzu komme, dass Diätologen nicht nur in der Versorgung von Patienten und in der Rehabilitation, sondern auch in der Gesundheitsförderung und in der Prävention tätig seien. Diätologen behandeln somit nicht nur kranke Menschen, sondern beraten auch Schwangere, Schulkinder, Pensionisten usw. hinsichtlich ihrer Ernährung. Die Tatsache, dass die von ihr besuchten Kochkurse für jeden kochbegeisterten Feinschmecker frei zugänglich gewesen seien, könne kein Ausschließungsgrund für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen sein, weil auch für andere Berufsgruppen Fortbildungen bei Veranstaltungen stattfinden können, die von anderen Personen aus reinem Privatinteresse besucht werden. Da es keine übergeordnete Lehreinrichtung für Lehrer an Diätakademien gäbe, habe sie ihr Wissen zum Teil bei praktisch Ausübenden bzw. in der Privatwirtschaft einholen müssen, was ua. durch den Besuch der beiden Kochkurse erfolgt sei.

Wie der steuerliche Vertreter der Bw. ergänzend ausführte, habe es sich bei den Aufwendungen für die beiden Kochkurse um Aufwendungen im Sinn des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der von der Bw. ausgeübten beruflichen Tätigkeit gehandelt, wobei die Aufwendungen für den Besuch der genannten Kochkurse für die berufliche Tätigkeit der Bw. unbedingt notwendig gewesen seien.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 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.

Eine Berufsfortbildung liegt nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 28.10.2009, 2007/15/0103, m.w.N.) dann vor, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können. Fortbildungskosten dienen dazu, in einem bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Laut Verwaltungsgerichtshof werden auch solche Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige Fortbildung angesehen, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit sind, sondern zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich sind, die aber jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen sind und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen.

Demgegenüber dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 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.

Wie der Verwaltungsgerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat (vgl. zB VwGH 28.05.2008, 2006/15/0237, m.w.N.) darf die Abgabenbehörde Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Erzielung von Einkünften wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Abgabenbehörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob diese Aufwendungen durch die Erzielung von Einkünften oder durch die private Lebensführung veranlasst sind, nicht schon deshalb als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Erzielung von Einkünften vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit notwendig

erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung.

Die von der Bw. besuchten Kochkurse mit den Titeln "Ein Festprogramm für zu Hause" und "Fingerfood und Silvesterspaß" wurden von einem Einrichtungshaus in der Oststeiermark veranstaltet. Die Kurse standen allen Kochinteressierten offen und wurden auch von Personen, die nicht der Berufsgruppe der Bw. angehören, aus reinem Privatinteresse besucht. Auf der Homepage des Einrichtungshauses (www.schaden.co.at) findet sich ein Hinweis auf die Kochschule „Mahlzeit“, wo die jeweils aktuellen Kochkurse angekündigt und kurz beschrieben werden. Im Zusammenhang mit dem Kurs „Fingerfood und kleine Köstlichkeiten für ihre Silvesterparty“ wurde zB ausgeführt: "Mit viel Spaß und Freude bereiten Sie kleine Schlemmereien für eine gemütliche und fröhliche Silvesterparty bei Ihnen zu Hause!".

Aus diesen Ausführungen ist bereits ersichtlich, dass es sich bei den Aufwendungen für diese Kurse um solche handelt, die mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können. Für eine private Veranlassung, die genannten Kurse zu besuchen, spricht sowohl der Inhalt der von der Bw. besuchten Kurse („Mit viel Spaß und Freude bereiten Sie kleine Schlemmereien für eine gemütliche und fröhliche Silvesterparty bei Ihnen zu Hause!“) als auch die Bewerbung der Kurse durch die Kochschule „Mahlzeit“ im Allgemeinen („Mahlzeit ist eine Kochinitiative, bei der Küchenprofis, Nachwuchstalente oder ganz einfach kochbegeisterte Feinschmecker unter fachkundiger Kochlöffelführung eines 2-Hauben-Kochs bzw. eines Kochweltmeisters tief in die Geheimnisse der Küchenkunst eintauchen können.“). Da es bei dieser Sachlage für die Abgabenbehörde nicht überprüfbar ist, ob die Bw. diese Kurse aus privatem oder aus beruflichem Interesse besucht hat, liegt es – nach der oa. Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes - an der Bw., die Notwendigkeit der strittigen Aufwendungen für ihre berufliche Tätigkeit nachzuweisen. Die Ausführungen der Bw. im Vorlageantrag, dass für sie alles, was mit „Kochen“ im Zusammenhang stehe, ein Berufsspezifikum darstelle (und die damit zusammenhängenden Aufwendungen wohl in jedem Fall als Werbungskosten zu berücksichtigen seien), sind zweifellos nicht ausreichend, um die Notwendigkeit der strittigen Aufwendungen darzulegen. Aber auch der Hinweis der Bw., als Diätologin sei sie verpflichtet, sich stets über die neuesten Entwicklungen und Trends auf dem Gebiet der Ernährung zu informieren, um alle Bevölkerungsgruppen hinsichtlich ihrer Ernährung bestmöglich beraten zu können, überzeugt nicht. Wie in den von der Bw. in der Vorhaltsbeantwortung vom 13. September 2010 zitierten „Allgemeinen Berufspflichten“ ausgeführt wird, hat sich die Bw. über die neuesten Entwicklungen und Erkenntnisse des jeweiligen gehobenen medizinisch-technischen Dienstes sowie der medizinischen Wissenschaft, soweit diese für den jeweiligen gehobenen medizinisch-technischen Dienst relevant ist, regelmäßig fortzubilden. Der Inhalt der von der Bw. besuchten Kochkurse lässt jedoch beim besten Willen keinen Zusammenhang

mit der Vermittlung der neuesten Entwicklungen und Erkenntnissen auf dem Gebiet des Diätendienstes bzw. des ernährungsmedizinischen Beratungsdienstes erkennen. Auch wenn die Bw. einwendet, dass Diätologen nicht nur in der Versorgung kranker, sondern auch in der Beratung gesunder Menschen tätig seien, ist die Notwendigkeit der Vermittlung der neuesten Kochrezepte (wie zB für das laut Bw. im Streitjahr gerade aktuell gewordene „Fingerfood“) anlässlich derartiger Beratungen für die Abgabenbehörde nicht erkennbar. Das Berufsprofil der Diätologen umfasst – wie ebenfalls in der Vorhaltsbeantwortung vom 13. September 2010 von der Bw. ausgeführt wurde – die Kenntnis der Lebensmittelgruppen, Produkte und Speisen und deren Zusammensetzung sowie die Fähigkeit, die ernährungsphysiologische Bedeutung zu beurteilen und die Produkte den entsprechenden Anwendungsbereichen zuzuordnen. Dass in den Kochkursen derartige – qualifizierte - Kenntnisse vermittelt worden seien, behauptet selbst die Bw. nicht. Auch für die Unterrichtstätigkeit der Bw. ist die Notwendigkeit des Besuches der beiden Kochkurse nicht erkennbar, weil die Bw. die entsprechenden Kenntnisse und Fähigkeiten für den praktischen Unterricht zweifellos schon vor dem Besuch dieser Kurse besessen hat.

Bei den Aufwendungen für die beiden Kochkurse handelt es sich daher um Aufwendungen bzw. Ausgaben für die Lebensführung, die gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 selbst dann bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Die Tatsache, dass die in den Kochkursen erworbenen Kenntnisse für die Bw. bei der Ausübung ihrer beruflichen Tätigkeit nützlich waren, genügt für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen daher noch nicht.

Die Aufwendungen für die Kochkurse (das sind die Kursbeiträge von jeweils 95 Euro pro Kurs sowie die mit dem Besuch dieser Kurse in Zusammenhang stehenden Reisekosten von insgesamt 124,80 Euro) können daher nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden. Als Werbungskosten anerkannt werden daher nur Fortbildungskosten in Höhe von 264 Euro.

Bewirtung von Kollegen (Repräsentationskosten):

Unter dem Titel "Werbung" machte die Bw. Bewirtungskosten in Höhe von 296,62 Euro als Werbungskosten geltend. Die Höhe der Aufwendungen wurde anhand von Restaurantrechnungen nachgewiesen, wobei die Bw. jeweils die Hälfte der verausgabten Beträge geltend machte. Unter die Position „Bewirtung“ fallen weiters die Aufwendungen von 120 Euro für die Einladung von Studierenden der Diätakademie anlässlich der Jahrestagung der Österreichischen Diabetes Gesellschaft.

Vom Finanzamt wurden die Bewirtungskosten nicht als Werbungskosten anerkannt, weil zwar die Teilnehmer genannt wurden, nicht aber der genaue Zweck jeder einzelnen Bewirtung bekannt gegeben und damit nicht nachgewiesen wurde, dass die Bewirtungskosten der Werbung gedient haben.

Die Bw. brachte in diesem Zusammenhang vor, die genannten Aufwendungen seien entstanden, weil es zu ihren Aufgaben gehört habe, die Diätakademie nach außen zu vertreten sowie wirtschaftliche und fachliche Kontakte zu knüpfen. Ein Nachweis, dass die Aufwendungen der Werbung gedient haben, sei nicht möglich und die Glaubhaftmachung daher ausreichend. Zu diesem Zweck seien auf den einzelnen Belegen die Namen und (stichwortartig) das jeweilige Gesprächsthema angeführt worden. Diese Angaben seien von der Abgabenbehörde bisher als ausreichend angesehen worden.

Dem Einwand des Unabhängigen Finanzsenates, dass es sich bei den Aufwendungen für die Bewirtung von Kollegen um Repräsentationsaufwendungen handle, deren Abzugsfähigkeit von zwei Voraussetzungen – Werbezweck und erhebliches Überwiegen der betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung – abhängige, wobei eine bloße Glaubhaftmachung dieser Voraussetzungen nicht ausreiche, entgegnete die Bw., dass es sich bei den Aufwendungen für die Bewirtung von Kollegen nicht um Kosten der Werbung im Sinn einer Produkt- und Leistungsinformation, sondern um Werbungskosten im Sinn des § 16 EStG 1988 handle. Die genannten Aufwendungen haben den Informations- und Wissensaustausch der Bw. mit ihren Kollegen in der Zeit des Umbaus der Diätakademie in eine Fachhochschule für Diätologie ermöglicht und gefördert und dadurch der Sicherung und Erhaltung der Einnahmen der Bw. gedient.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht abgezogen werden. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausführt (vgl. zB VwGH 02.08.2000, 94/13/0259, m.w.N.) ist die in dieser Gesetzesstelle vorgesehene Ausnahme von dem grundsätzlichen Abzugsverbot von Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben von dem der Partei obliegenden Nachweis zweier Voraussetzungen – Werbezweck und erhebliches Überwiegen der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung – abhängig. Eine bloße Glaubhaftmachung dieser Voraussetzungen reicht – laut Verwaltungsgerichtshof – für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen nicht aus. Unter

Repräsentationsaufwendungen sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 24.02.2010, 2006/13/0119, m.w.N.) alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, also dazu dienen, zu „repräsentieren“. Den Gründen, die dazu Anlass geben, einen solchen Aufwand zu tragen, kommt keine Bedeutung zu; es ist auch nicht maßgeblich, ob sich der Steuerpflichtige diesem Aufwand hätte entziehen können und ob er ausschließlich im betrieblichen Interesse lag. Repräsentationsausgaben bilden beispielsweise Ausgaben für Theater- und Ausstellungsbesuche, gesellige Zusammenkünfte aller Art, die Bewirtung von Arbeitskollegen sowie Geschenke an Kunden, Klienten oder Mitarbeiter aus bestimmten Anlässen. Unter dem Begriff „Werbung“ ist ganz allgemein im Wesentlichen eine Produkt- oder Leistungsinformation zu verstehen (vgl. VwGH 26.03.2003, 97/13/0108).

Einen Nachweis, dass die Einladung von Kollegen oder Studierenden der Diätakademie der Werbung gedient habe, hat die Bw. nicht erbracht. Aus den Angaben der Bw. auf der Rückseite der Restaurantrechnungen (Namen der teilnehmenden Personen, zum Teil deren Funktion und zum Teil das jeweilige Gesprächsthema, wie zB „Ausbildung Diätologen neu“, „Info Ausbildung in Österreich“, „Praktikumsarbeiten“) ist ein Werbezweck für die Diätakademie auch nicht erkennbar. Die Bw. räumte in der Vorhaltsbeantwortung vom 13. September 2010 bzw. in der mündlichen Verhandlung vielmehr ein, Werbung im Sinn einer Produkt- oder Leistungsinformation sei in ihrem Beruf überhaupt nicht möglich. Dieser Umstand kann jedoch nicht dazu führen, dass unter dem Begriff der „Werbung“ im vorliegenden Fall etwas anderes zu verstehen wäre (vgl. Jakom/Baldauf, EStG, 2010, § 20 Rz 69). Auch für den vorliegenden Fall gilt, dass Bewirtungsspesen, die lediglich der Kontaktpflege (darunter fällt auch der Informationsaustausch mit Kollegen) gedient haben, nur einen werbeähnlichen Aufwand begründen und damit unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 fallen (vgl. nochmals VwGH 26.03.2003, 97/13/0108).

Auch mit dem Einwand, bei den Bewirtungskosten handle es sich zwar nicht um Aufwendungen für Werbung, sondern um Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988, weil die Bewirtung anlässlich beruflicher Besprechungen stattgefunden habe und die Einladung von Kollegen, von denen man Informationen erhalten möchte, bei solchen Treffen üblich sei, kann die Bw. für ihren Standpunkt nichts gewinnen. Bei den Aufwendungen für die Bewirtung von Arbeitskollegen handelt es sich – wie aus den oa. Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes im Erkenntnis VwGH 24.02.2010, 2006/13/0119, hervorgeht – jedenfalls um Repräsentationsaufwendungen, die nur unter den bereits genannten Voraussetzungen abzugsfähig sind. Aus der beruflichen Veranlassung einer Besprechung resultiert – entgegen der Auffassung der Bw. – noch nicht zwingend eine berufliche

Veranlassung der dabei angefallenen Bewirtungsspesen (vgl. dazu auch Jakom/Baldauf, EStG, 2010, § 20 Rz 70).

Die Aufwendungen für die Bewirtung von Kollegen in Höhe von 296,62 Euro sowie die Aufwendungen für die Einladung von Studierenden der Diätakademie anlässlich der Jahrestagung der Österreichischen Diabetes Gesellschaft in Höhe von 120 Euro fallen daher unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 und können nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Aufwendungen für Versicherungen, Büromaterial und Porti:

Die Bw. machte als Werbungskosten auch Aufwendungen für Versicherungen in Höhe von 13,00 Euro, für Büromaterial in Höhe von 102,87 Euro und für Porti in Höhe von 12,125 Euro geltend. Diese Aufwendungen wurden vom Finanzamt in der geltend gemachten Höhe als Werbungskosten anerkannt und sind unbestritten.

Aufwendungen für **Gesundheitsschuhe:**

Die Bw. machte unter dem Titel "Arbeitskleidung" Aufwendungen für Gesundheitsschuhe in Höhe von 74,90 Euro geltend.

Diese Aufwendungen wurden vom Finanzamt nicht als Werbungskosten anerkannt.

Nach Ansicht der Bw. könne sie diese Schuhe nicht im Alltag verwenden, sondern es handle sich um eine "gesundheitsfördernde bzw. –erhaltende Maßnahmen während der Arbeitszeit". Sie benötige diese Schuhe, weil sie nicht nur am Schreibtisch arbeite, sondern auch unterrichte und in der Küche tätig sei.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 29.06.1995, 93/15/0104, m.w.N.) stellen Aufwendungen für Arbeitskleidung, soweit es sich nicht um typische Berufskleidung, sondern um so genannte bürgerliche Kleidung handelt, die von Dienstnehmern überdies privat benützt werden kann, keine Werbungskosten dar; und zwar selbst dann nicht, wenn die Kleidung ausschließlich bei der Berufsausübung getragen wird. Lediglich Aufwendungen für Berufskleidung mit allgemein erkennbarem, eine private Nutzung praktisch ausschließenden Uniformcharakter können als Werbungskosten anerkannt werden.

Es ist weder nachvollziehbar, warum die Bw. meint, sie könne die Gesundheitsschuhe im Alltag nicht verwenden, noch kommt es darauf an, ob die Bw. die Schuhe tatsächlich ausschließlich bei der Berufsausübung trägt.

Da es sich bei den Gesundheitsschuhen nicht um eine Berufskleidung mit einem eine private Nutzung praktisch ausschließenden Uniformcharakter, sondern um bürgerliche Kleidung

handelt, können die betreffenden Aufwendungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden. Auch der von der Bw. genannte gesundheitliche Aspekt führt nicht zur Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für bürgerliche Kleidung.

Telefonkosten:

Die Bw. machte ursprünglich 20% ihrer privaten Telefonkosten (Handy- und Festnetzkosten) in Höhe von 448,43 Euro als Werbungskosten geltend.

In der mündlichen Verhandlung wurde der Berufungsantrag infolge der Ausführungen der Vertreterin des Finanzamtes dahingehend eingeschränkt, dass nur mehr 20% der Aufwendungen für das private Handy als beruflich veranlasste Telefonkosten zu berücksichtigen seien. Es wird – diesem Antrag entsprechend – daher der Betrag von 288,60 Euro als Werbungskosten anerkannt.

Insgesamt wird daher ein Betrag von **3.946,10 Euro** als Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, anerkannt.

Graz, am 16. November 2010