

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache X, gegen die Bescheide des Finanzamts Z vom 26. April 2013 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Die für das Jahr **2008** festgesetzte Einkommensteuer beträgt **673,94 Euro**.

Die für das Jahr **2009** festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift) beträgt **-1.341,31 Euro**.

Die Bemessungsgrundlagen und die Berechnung der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen. Diese bilden einen Bestandteil des Spruches.

Die Höhe und die Fälligkeit der zu entrichtenden Abgaben sind den Buchungsmittelungen des Finanzamts zu entnehmen.

Eine **Revision** an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte in den Streitjahren Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Vortragender sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer machte er zahlreiche Aufwendungen (für Literatur, Büromaterial, Telefon und Internet, Fortbildung, Reisen etc.) in Höhe von insgesamt 10.599,78 Euro für das Jahr 2008 und in Höhe von insgesamt 7.535,39 Euro für das Jahr 2009 geltend, die er – in Anlehnung an die Feststellungen anlässlich einer Außenprüfung – zu 50% den Einkünften aus selbständiger Arbeit und zu 50% den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuordnete.

Die Aufforderung des Finanzamts, sämtliche Aufwendungen belegmäßig nachzuweisen, beantwortete der Bf. ua. damit, dass er weitere Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten, und zwar Aufwendungen für ein Arbeitszimmer und Kosten für die Reparatur seines PKW im Zusammenhang mit einem auf einer betrieblich veranlassten Reise selbst verschuldeten Unfall, geltend machte.

In den – nunmehr angefochtenen - Bescheiden betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2008 und 2009 wurden vom Finanzamt die Aufwendungen für die Fachliteratur, die Telefonkosten, die Mitgliedsbeiträge zu diversen Berufsverbänden und die Anschaffungskosten für ein Notebook zum Teil anerkannt. Nicht anerkannt wurden die Kosten für das Internet, die Bewirtungsspesen, die Fortbildungskosten, die Kosten für die Anfertigung von Kopien, die Reisekosten sowie die mit dem Unfall in Zusammenhang stehenden Reparaturkosten für den PKW.

In der gegen die Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 erhobenen Berufung (nunmehr: Beschwerde) brachte der Bf. zu den einzelnen Aufwendungen Folgendes vor:

**1) Fachliteratur:**

Aus der Begründung der angefochtenen Bescheide sei nicht erkennbar, welche Aufwendungen das Finanzamt anerkannt habe und welche nicht. In den geltend gemachten Aufwendungen seien zB jene für die im Verlag Manz erschienene Loseblattausgabe von Dittrich/Tades, Arbeitsrecht in sechs Bänden, enthalten. Bei diesem Werk handle es sich keinesfalls um Literatur, die „für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt“ sei. Der Bf. habe überhaupt keine Aufwendungen für Literatur, die „für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt“ sei, geltend gemacht, weshalb er beantrage, die unter dem Titel „Fachliteratur“ geltend gemachten Aufwendungen zur Gänze anzuerkennen.

**2) Telefon- und Internetkosten:**

Die Telefonkosten haben im Jahr 2008 nicht 760,95 Euro, sondern 976,88 Euro und im Jahr 2009 nicht 214,14 Euro, sondern 242,16 Euro betragen. Wenn die Behörde von diesen Beträgen nur 20% als betrieblich bzw. beruflich veranlassten Aufwand anerkenne, werde das akzeptiert. Die Internetkosten in Höhe von 708 Euro im Jahr 2008 und in Höhe von 213,13 Euro im Jahr 2009 seien ebenfalls nachgewiesen worden.

**3) Mitgliedsbeiträge:**

Die Behörde habe nicht begründet, warum nur ein Teil der Mitgliedsbeiträge anerkannt worden sei. Nicht anerkannt worden sei offenbar auch der Mitgliedsbeitrag zur A, bei der der Bf. Vizepräsident sei. Da nicht nur die Mitgliedsbeiträge zu der genannten Gesellschaft, sondern auch alle anderen geltend gemachten Mitgliedsbeiträge mit den Einkünften des Bf. in Zusammenhang stehen, werde beantragt, alle Mitgliedsbeiträge anzuerkennen.

**4) Bewirtungsspesen (Repräsentationsaufwendungen):**

Die Bewirtungsspesen seien nicht anerkannt worden, weil aus den vorgelegten Belegen die überwiegende berufliche Veranlassung der Bewirtung nicht hervorgehe. Die Behörde habe es unterlassen, die gewünschten Informationen beim Bf. einzuholen.

#### **5) Fortbildung (Weiterbildung):**

Es treffe nicht zu, dass der Bf. in diesem Zusammenhang keine Belege vorgelegt habe.

#### **6) Reisekosten und Kilometergelder:**

Es sei richtig, dass der Bf. kein Fahrtenbuch vorgelegt habe, weil er ein solches nicht führe. Es sei jedoch nicht zulässig, in diesem Fall die Reisekosten einfach nicht anzuerkennen. Laut Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. zB VwGH 28.09.2011, 2006/13/0077) sei der Aufwand bei Fehlen eines Fahrtenbuches zu schätzen. Als Grundlage der Schätzung seien jedenfalls die beruflich veranlassten Fahrten heranzuziehen. Die Aufwendungen für die Frankfurter Buchmesse seien anzuerkennen, weil diese Buchmesse jeweils von Mittwoch bis Freitag nur für Fachbesucher zugänglich sei. Nur am Samstag und Sonntag habe auch das allgemeine Publikum Zugang zur Messe. Die Ausführungen der Behörde, der Besuch der Messe sei auch für Personen mit allgemeinem Interesse bestimmt, seien daher nicht zutreffend. Der Bf. sei nur an Fachbüchern, und zwar vor allem an solchen, die sonst sehr schwer zugänglich seien, interessiert. Das betreffe vor allem die Bücher der Universitätsverlage. Er habe dem Finanzamt auch die Zeitschriften genannt, die er von der Buchmesse mitgenommen habe und die es in keiner Grazer Bibliothek gäbe. Der Besuch der Frankfurter Buchmesse ersetze mehrere Seminare, die darüber hinaus erheblich teurer kämen als der Besuch der Buchmesse. Eine andere Auffassung wäre vertretbar, wenn der Bf. die Leipziger Buchmesse besuchen würde. Diese Messe sei eine Messe für Leser, auf der nur sehr wenige Fachverlage, und diese nur mit sehr kleinen Ständen, vertreten seien.

#### **7) Kopien; Notebook (betrifft nur das Jahr 2009):**

Die Kopien könnten in der Universitätsbibliothek nur mit Bankomatkarte bezahlt werden. Dafür gäbe es keine Belege. Er habe der Behörde angeboten, Bestätigungen von Mitarbeitern der Bibliothek zu bringen, wenn sie das wünsche. Statt dessen seien die geltend gemachten Kosten einfach nicht anerkannt worden.

Der Bf. habe drei Notebooks. Das Gerät, für das er die AfA geltend gemacht habe, nutze er ausschließlich beruflich. Die geltend gemachte AfA sei daher nicht zu kürzen.

#### **8) Arbeitszimmer:**

Für ein – ausschließlich betrieblich bzw. beruflich genutztes - Arbeitszimmer machte der Bf. pauschale Betriebsausgaben in Höhe von 2.000 Euro jährlich geltend.

#### **9) Unfallkosten:**

Der Verkehrsunfall sei auf der Fahrt zu dem vom Manz Verlag veranstalteten „B“ passiert. Bei dieser jährlich stattfindenden Veranstaltung gäbe es keine Teilnahmebestätigungen. Als Nachweis seiner Teilnahme könne der Bf. jedoch Zeugen nennen und die seinem Dienstgeber vorgelegte Reiserechnung nachreichen.

Nach einem umfangreichen Vorhalteverfahren zu sämtlichen Streitpunkten wurde der Berufung (Beschwerde) teilweise Folge gegeben.

Im Vorlageantrag erhob der Bf. nur mehr zu den folgenden Streitpunkten (weitere) Einwendungen:

- 1) Kosten für das Arbeitszimmer
- 2) Mitgliedsbeiträge
- 3) Fortbildungskosten und
- 4) Reparaturkosten für seinen PKW nach einem Unfall.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

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

#### **1) Fachliteratur:**

Der Bf. machte für das Jahr 2008 Aufwendungen für Fachliteratur in Höhe von insgesamt 2.779,58 Euro und für das Jahr 2009 Aufwendungen in Höhe von insgesamt 2.278,31 Euro geltend.

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 zugrunde 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. Aufwendungen für die Anschaffung von Werken der Literatur, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist, begründen demnach nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung (vgl. zB VwGH 29.09.2004, 2000/13/0156, m.w.N.). Für einen unbestimmten Personenkreis von Interesse können nicht nur Werke der Belletristik, sondern auch so genannte Sachbücher sein (vgl. VwGH 26.07.2007,

2006/15/0065). Unter den Begriff der Werke der allgemein interessierenden Literatur fallen auch Zeitschriftenmagazine (vgl. VwGH 10.09.1998, 96/15/0198). Abzugsfähig sind nur Aufwendungen für Werke, die auf die speziellen Bedürfnisse der Berufsgruppe des Bf. abstellen.

Über Aufforderung des Finanzamts legte der Bf. die Belege über die von ihm angeschaffte Literatur vor. In der Begründung der Berufungsentscheidung führte das Finanzamt im Einzelnen an, welche der vom Bf. angeschafften Werke der Literatur an Hand der von der Rechtsprechung aufgestellten Kriterien als Fachliteratur anerkannt werden und welche nicht. Gegen diese Feststellungen erhob der Bf. keine weiteren Einwendungen.

Es werden daher – wie vom Finanzamt ermittelt – Aufwendungen für Fachliteratur in Höhe von 1.022,35 Euro im Jahr 2008 und in Höhe von 1.210,12 Euro im Jahr 2009 (zu 50% als Betriebsausgaben und zu 50% als Werbungskosten) anerkannt.

## **2) Telefon- und Internetkosten:**

Der Bf. machte für die Jahre 2008 und 2009 jeweils 25% der ihm insgesamt (betrieblich/beruflich und privat) entstandenen Telefonkosten als Betriebsausgaben bzw.

Werbungskosten geltend. Das Finanzamt vertrat auf Grund der Ausführungen des Bf. in den Vorhaltsbeantwortungen die Ansicht, dass der betriebliche bzw. berufliche Anteil an den Telefonkosten des Bf. nur 20% der gesamten Aufwendungen betrage und anerkannte - nach den vom Bf. vorgelegten Belegen - 176,27 Euro für das Jahr 2008 und 42,83 Euro für das Jahr 2009. Gegen die Anerkennung dieser Beträge erhob der Bf. im Vorlageantrag keine weiteren Einwendungen.

Weiters machte der Bf. für das Jahr 2008 Internetkosten in Höhe von 708 Euro und für das Jahr 2009 Internetkosten in Höhe von 213,13 Euro als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geltend. Diese Aufwendungen wurden vom Finanzamt anerkannt.

Die Höhe der als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkannten Telefon- und Internetkosten bleibt gegenüber der Berufungsentscheidung daher unverändert.

## **3) Mitgliedsbeiträge:**

Der Bf. machte Aufwendungen für die Mitgliedschaft bei diversen Berufsverbänden und Interessenvertretungen in Höhe von 263,89 Euro für das Jahr 2008 und in Höhe von 325,10 Euro für das Jahr 2009 als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geltend.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 3 lit. b EStG 1988 sind Beiträge für die freiwillige Mitgliedschaft bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen Werbungskosten. Die Beiträge sind nur unter folgenden Voraussetzungen abzugsfähig:

- Die Berufsverbände und Interessenvertretungen müssen sich nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich oder überwiegend mit der Wahrnehmung der beruflichen Interessen ihrer Mitglieder befassen.

- Die Beiträge können nur in angemessener, statutenmäßig festgesetzter Höhe abgezogen werden.

Bei Berufsverbänden und Interessenvertretungen handelt es sich um Zusammenschlüsse von Personen, die denselben Beruf oder doch artverwandte, durch eine natürliche Interessengemeinschaft verbundene Berufe ausüben. Nicht als Berufsverbände und Interessenvertretungen gelten Institutionen, die nicht darauf ausgerichtet sind, speziell berufliche Interessen der Mitglieder zu fördern, sondern bei denen die Fördertätigkeit in einem nicht eindeutigen und damit losen Zusammenhang zur Berufstätigkeit steht. Unter „Wahrnehmung der beruflichen Interessen“ ist die Förderung der Arbeits- und Wirtschaftsbedingungen der Mitglieder, zB durch Beratung oder Aus- bzw. Weiterbildung, zu verstehen (vgl. VwGH 29.06.1995, 93/15/0104, m.w.N.).

Steuerlich zu berücksichtigen sind daher sowohl für das Jahr 2008 als auch für das Jahr 2009 die Beiträge an den „C“ in Höhe von jeweils 65 Euro, die Beiträge an die „Vereinigung der D“ in Höhe von jeweils 40 Euro und die Beiträge zur „A“ in Höhe von jeweils 36,35 Euro. Anzuerkennen sind damit sowohl für das Jahr 2008 als auch für das Jahr 2009 Aufwendungen in Höhe von insgesamt jeweils 141,35 Euro. Gegenüber der Berufungsvorentscheidung ergibt sich damit eine Erhöhung der anzuerkennenden Mitgliedsbeiträge um 36,35 Euro pro Jahr.

Nicht anerkannt werden die Beiträge zur Vereinigung „E“, zur „F“ und zum „G“. Bei der Vereinigung „E“ handelt es sich nicht um eine Vereinigung, die darauf ausgerichtet ist, speziell berufliche Interessen ihrer Mitglieder zu fördern. Selbst der vom Bf. in der Vorhaltsbeantwortung vom 22. September 2013 geschilderte Zusammenhang der Tätigkeit dieser Vereinigung mit seiner beruflichen Tätigkeit ist nicht geeignet, einen eindeutigen und damit mehr als losen Zusammenhang mit seiner Berufstätigkeit darzulegen. Bei der „F“ handelt es sich nicht um einen Zusammenschluss von Personen, die denselben Beruf oder doch artverwandte, durch eine natürliche Interessengemeinschaft verbundene Berufe ausüben. Auch wenn diese Vereinigung immer wieder Vorträge veranstaltet, die geeignet sind, das berufliche Wissen des Bf. zu erweitern, ergibt sich daraus ebenfalls nur ein loser Zusammenhang mit der Berufstätigkeit des Bf. Beim G handelt es sich weder um einen Zusammenschluss von Personen, die denselben Beruf oder doch einen artverwandten Beruf ausüben, noch um eine Institution, die darauf ausgerichtet ist, speziell berufliche Interessen ihrer Mitglieder zu fördern, sondern um eine politische Gesinnungsgemeinschaft. Bei den Beiträgen an die drei zuletzt genannten Vereinigungen handelt es sich daher um nicht abzugsfähige Aufwendungen für die Lebensführung im Sinn des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988.

#### **4) Bewirtungsspesen (Repräsentationsaufwendungen):**

Der Bf. machte unter dem Titel „Werbeähnlicher Aufwand“ für das Jahr 2008 den Betrag von 205,70 Euro und für das Jahr 2009 den Betrag von 544,65 Euro als Betriebsausgaben

bzw. Werbungskosten geltend. Dabei handelte es sich um Aufwendungen für die Bewirtung von Geschäftsfreunden und Mitarbeitern.

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).

Die Aufwendungen in Höhe von 177,20 Euro für das Weihnachtsessen mit den Mitarbeitern im Jahr 2008 sowie die Aufwendungen in Höhe von 19 Euro für den Heringschmaus, in Höhe von 300 Euro für das Weihnachtsessen und in Höhe von 17,45 für den Sekt anlässlich des Geburtstages des Bf. im Jahr 2009 konnten daher nicht als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten berücksichtigt werden.

Hinsichtlich der vom Finanzamt anerkannten Bewirtungsaufwendungen ergeben sich gegenüber der Berufungsvorentscheidung daher keine Änderungen.

## **5) Fortbildung (Weiterbildung):**

Der Bf. machte für das Jahr 2008 Fortbildungskosten in Höhe von 809 Euro (Besuch der Frankfurter Buchmesse) und für das Jahr 2009 Fortbildungskosten (Weiterbildungskosten) in Höhe von 1.228,30 Euro (Aufwendungen für den Besuch der Frankfurter Buchmesse

von 953,30 Euro, für das Seminar „H“ von 175 Euro und Teilnahmegebühr für den „I“ von 100 Euro) als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geltend.

Zu den Aufwendungen für die Frankfurter Buchmesse brachte der Bf. vor, er habe diese in der Zeit von Mittwoch bis Freitag besucht, wo sie nur für das Fachpublikum geöffnet sei. Das allgemeine Publikum habe nur am Samstag und Sonntag Zugang zur Messe. Er sei vor allem an Fachliteratur, die für ihn sonst kaum zugänglich sei, interessiert. Das betreffe vor allem die Bücher der Universitätsverlage. Er bekomme dort auch Zeitschriften, die Beiträge zu den Themen K , L , M und dergleichen enthalten und die es in keiner Grazer Bibliothek gäbe. Vielfach seien Autoren auf der Messe anwesend und er habe die Möglichkeit, Lesungen, Diskussionen und Kurzseminare zu besuchen, die ihm den Besuch mehrerer wesentlich teurerer Seminare ersparen. Während der Messe wohne er in Köln, weil die Zimmer dort billiger und leichter zu bekommen seien und er mit dem Zug von Köln direkt zur Messe nach Frankfurt fahren könne.

Zu den Aufwendungen für das Seminar „H“ brachte der Bf. vor, dass er dieses Seminar ausschließlich besucht habe, weil er an der T Universität eine Lehrveranstaltung zum Thema „N“ gehalten habe. Es sei für ihn daher notwendig gewesen, sich über die großen Religionen zu informieren und er habe in dem Seminar auch einige für seine Vorlesung relevante Fragen stellen können. Ein persönliches Interesse an diesem fünf Wochenenden dauernden Seminar habe er nicht gehabt.

Vom Finanzamt wurden weder die Aufwendungen für den Besuch der Frankfurter Buchmesse, noch für das Seminar „H“ als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkannt.

Eine Berufsförderung 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.

Auf Grund der als erwiesen anzusehenden Tatsache, dass es sich bei der Frankfurter Buchmesse an den Tagen, an denen sie vom Bf. besucht wurde, um eine Fachmesse handelte, und auf Grund des ausführlichen und glaubwürdigen Vorbringens des Bf., welchen betrieblichen bzw. beruflichen Nutzen er aus dem Besuch dieser Messe ziehen konnte, sind die Aufwendungen für den Besuch der Frankfurter Buchmesse als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anzuerkennen.

Anzuerkennen sind auch die Aufwendungen für den Besuch des Seminars „H“. Die Tatsache, dass diese Bildungsmaßnahme nicht nur für Teilnehmer, die der Berufssparte

des Bf. angehören, sondern für Teilnehmer aus verschiedenen beruflichen Bereichen von Interesse war, hindert die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen nicht, weil der Bf. darlegen konnte, aus welchen Gründen der Besuch des Seminars für seine betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig war.

Nicht anerkannt wird die Teilnahmegebühr für den „I“, weil für diesen Aufwand die betriebliche bzw. berufliche Veranlassung nicht dargelegt wurde.

## **6) Reisekosten:**

An Reisekosten (Kilometergelder, Tages- und Nächtigungsgebühren; Parkgebühren, Kosten für eine Mautkarte) machte der Bf. für das Jahr 2008 3.978,01 Euro und für das Jahr 2009 1.875,16 Euro geltend. Dazu brachte er im weiteren Verfahren vor, es sei zutreffend, dass er kein Fahrtenbuch vorgelegt bzw. geführt habe. Die Höhe seiner Fahrtkosten sei daher zu schätzen. Die Aufwendungen für die beruflich veranlassten Fahrten seien jedenfalls anzuerkennen. Über Aufforderung des Finanzamts machte der Bf. in der Folge detaillierte Angaben zu einzelnen betrieblich bzw. beruflich veranlassten Fahrten. Auf Grund dieser Angaben wurden vom Finanzamt Reisekosten in Höhe von 3.886,59 Euro für das Jahr 2008 und in Höhe von 1.807,96 Euro für das Jahr 2009 als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkannt.

Zu diesem Streitpunkt erstattete der Bf. kein weiteres Vorbringen. Hinsichtlich der Höhe der vom Finanzamt als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkannten Reisekosten ergeben sich gegenüber der Berufungsvorentscheidung daher keine Änderungen.

## **7) Kopien; AfA für den Laptop; Kosten für Vertretungen:**

Für Kopien im Zusammenhang mit der Herstellung von Skripten machte der Bf. für das Jahr 2008 Aufwendungen in Höhe von 110 Euro und für das Jahr 2009 Aufwendungen in Höhe von 100 Euro geltend. Diese Aufwendungen wurden vom Finanzamt als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkannt.

Für das Jahr 2009 machte der Bf. ein Drittel der Anschaffungskosten eines Laptops in Höhe von 218,54 Euro als AfA geltend. Diese Aufwendungen wurden vom Finanzamt ohne Abzug eines Privatanteils anerkannt, weil der Bf. glaubhaft machen konnte, dass ihm für die private Nutzung zwei weitere Geräte zur Verfügung stehen.

Weiters machte der Bf. Aufwendungen in Höhe von 520 Euro geltend, die er an Mitarbeiter bezahlt hatte, die ihn bei von ihm zu haltenden Vorträgen vertreten hatten. Auch diese Aufwendungen wurden vom Finanzamt zur Gänze im Jahr 2009 als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten berücksichtigt.

Hinsichtlich dieser Aufwendungen ergibt sich gegenüber der Berufungsvorentscheidung keine Änderung.

## **8) Arbeitszimmer:**

Für ein im Wohnungsverband befindliches Arbeitszimmer machte der Bf. zunächst pauschale Aufwendungen in Höhe von 2.000 Euro, in der Folge jährliche Aufwendungen in Höhe von 656,75 Euro (AfA und laufende Betriebskosten) sowie Kosten für die Einrichtung des Arbeitszimmers (Regale) als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geltend.

Dazu brachte er vor, das Arbeitszimmer habe eine Fläche von 8 m<sup>2</sup>, die Wohnnutzfläche des gesamten Hauses betrage 160 m<sup>2</sup>. Er nutze das Zimmer ausschließlich für seine Arbeit. Im Arbeitszimmer bereite er seine Vorträge vor, schreibe die Skripten, die er bei den Vorträgen austreibt, bereite die schriftlichen Arbeiten vor, korrigiere diese und lese Fachbücher, Artikel und Entscheidungen. Außerdem bereite er im Arbeitszimmer die Nachlieferungen für den P der Loseblattausgabe „S“ vor. Für alle diese Arbeiten benötigte er Fachliteratur, die er im Arbeitszimmer lagerte. Die Einrichtung des Arbeitszimmers bestehe nur aus einem Schreibtisch und aus Bücherregalen. Von den Regalen mit einer Länge von rund 51 Metern nutzte er lediglich etwa 15% (8 Meter) für die Lagerung von nicht betrieblich bzw. beruflich genutzten Gegenständen. Die Kosten für das Arbeitszimmer ergeben sich aus den Anschaffungskosten für das Haus sowie aus den laufenden jährlichen Kosten, wobei ein Zwanzigstel der Kosten für das gesamte Haus auf das Arbeitszimmer entfallen.

Unbestritten ist, dass sich das Arbeitszimmer des Bf. im Wohnungsverband befindet.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung abzugsfähig.

Der Bf. nutzt das Arbeitszimmer nach seinen Angaben vor allem für die Vorbereitung seiner Vorträge, die er ua. an der T Universität, an der Fachhochschule U, beim C, und bei verschiedenen Privatunternehmen hält. Er nutzt das Arbeitszimmer weiters für die Erstellung der Skripten, die er bei seinen Vorträgen austreibt, für die Vorbereitung von schriftlichen Prüfungsarbeiten und die Korrektur dieser Arbeiten sowie für das Studium der Fachliteratur. Die Vortragstätigkeit übt der Bf. sowohl im Rahmen seiner selbständigen als auch im Rahmen seiner nichtselbständigen Arbeit aus, wobei jedoch weder die Abhaltung der Vorträge noch die Abnahme der Prüfungen im Arbeitszimmer stattfindet.

Unbestritten ist, dass der Bf. das Arbeitszimmer (nahezu) ausschließlich betrieblich bzw. beruflich nutzt. Diese Tatsache ist Voraussetzung dafür, um überhaupt von einem Arbeitszimmer im steuerlichen Sinn sprechen zu können (vgl. VwGH 25.10. 2006, 2004/15/0148). Zu prüfen bleibt daher, ob das im Wohnungsverband des Bf. gelegene Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Bf. bildet.

Der Mittelpunkt einer Tätigkeit ist nach ihrem materiellen Schwerpunkt zu beurteilen. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung erkennt (vgl. zB VwGH 19.04.2006, 2002/13/0202, m.w.N.) liegt der Mittelpunkt einer Vortragstätigkeit vom materiellen Gehalt her nach der Verkehrsauffassung nicht im häuslichen Arbeitszimmer, sondern an jenem Ort, an dem die Vermittlung von Wissen und technischem Können selbst erfolgt. Liegt nach dem typischen Berufsbild einer Tätigkeit deren materieller Schwerpunkt zweifellos nicht im häuslichen Arbeitszimmer, ist es nicht mehr wesentlich, ob das Arbeitszimmer in zeitlicher Hinsicht zu mehr als der Hälfte der Tätigkeit im Rahmen der konkreten Einkunftsquelle benutzt wird.

Der Bf. nutzt sein Arbeitszimmer vor allem im Rahmen seiner Vortragstätigkeit, aus der er sowohl Einkünfte aus selbständiger als auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt. Die Abhaltung der Vorträge findet außerhalb des Arbeitszimmers stattfindet. Für beide Einkunftsquellen gilt daher, dass der Mittelpunkt der Tätigkeit nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt. Dieser liegt - laut Verwaltungsgerichtshof - vielmehr an dem Ort, an dem die Vermittlung des Wissens erfolgt.

Die Aufwendungen für das Arbeitszimmer können daher nicht als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten berücksichtigt werden.

Die vom Bf. ergänzend genannte Tätigkeit der Bearbeitung von Gesetzeskommentaren ist für die Beurteilung des Mittelpunkts der Tätigkeit im vorliegenden Fall nicht relevant, weil es sich bei dieser Tätigkeit nicht um einen gesonderten Betrieb des Bf. handelt und diese Tätigkeit der Vortragstätigkeit des Bf. untergeordnet ist. Für die Streitjahre erklärte der Bf. aus dieser Tätigkeit darüber hinaus keine Einkünfte.

## **9) Unfallkosten:**

In einer am 9. Jänner 2010 beim Finanzamt eingereichten Ergänzung der Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2008 und 2009 gab der Bf. erstmals an, im September 2008 in V einen Auffahrunfall verursacht zu haben, wodurch ihm Reparaturkosten in Höhe von 5.200 Euro für seinen PKW entstanden seien. Im weiteren Verfahren stellte sich jedoch heraus, dass der Unfall erst am 5. März 2009 anlässlich der Fahrt des Bf. zum „B“ in V passierte und die Reparaturkosten nur 4.500 Euro betragen. Die Reparatur des PKW im März 2009 und die Höhe der Kosten wurden vom Bf. anhand von Belegen nachgewiesen.

Zum Unfall gab der Bf. an, ihn treffe die alleinige Schuld am Auffahrunfall, wobei er sein Verschulden als grob fahrlässig beurteilte. Er habe bei der Fahrt durch V kurz auf sein Navigationsgerät geschaut, weil er den Veranstaltungsort der W Tagung gesucht habe. Dabei habe er übersehen, dass der vor ihm fahrende PKW stark abbremsen musste und sei auf diesen aufgefahren. Er habe für die Reparatur seines Wagens weder von der Versicherung noch von seinem Dienstgeber einen Ersatz erhalten. Beim gegnerischen Fahrzeug (einem Kastenwagen mit Anhängevorrichtung) sei kein Schaden entstanden.

Vom Finanzamt wurde der Unfall nicht als betrieblich bzw. beruflich verursacht angesehen, weil er auf Grund grober Fahrlässigkeit des Bf. passiert sei.

Als erwiesen anzusehen ist, dass der Unfall am 5. März 2009 auf einer betrieblich bzw. beruflich veranlassten Fahrt des Bf. passierte. Der Unfall wurde aus dem alleinigen Verschulden des Bf. verursacht, weil dieser auf das Display seines Navigationsgeräts schaute, um den Weg zum Veranstaltungsort der W Tagung zu finden, an der er teilnehmen wollte. Aus diesem Grund übersah er, dass das Fahrzeug vor ihm stark abbremste und fuhr auf dieses auf.

Aufwendungen im Zusammenhang mit einem auf einer betrieblich bzw. beruflich veranlassten Fahrt erlittenen Verkehrsunfall können unter bestimmten Voraussetzungen Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen. Dies gilt jedenfalls für einen unverschuldeten Unfall. Tritt ein Fehlverhalten des Steuerpflichtigen hinzu, kann dadurch der betriebliche oder berufliche Veranlassungszusammenhang unterbrochen werden. Ob ein Verkehrsunfall betrieblich (beruflich) oder privat veranlasst ist, hängt ua. vom Grad des Verschuldens des Lenkers ab. Zwar handelt es sich bei einem selbst verschuldeten Unfall um ein Fehlverhalten, das nicht durch die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit veranlasst ist. Dieses Fehlverhalten tritt aber als ungewollte Verhaltenskomponente gegenüber dem angestrebten betrieblichen bzw. beruflichen Zweck dann in den Hintergrund, wenn der Verkehrsunfall nicht durch ein grob fahrlässiges Verhalten des Lenkers verursacht worden ist (vgl. zB VwGH 25.01.2000, 97/14/0071, m.w.N.).

Verstöße im Straßenverkehr können im Einzelfall als entschuldbare Fehlleistung, leichte oder grobe Fahrlässigkeit gewertet werden. Leichte Fahrlässigkeit nimmt die Judikatur der Arbeitsgerichte beispielsweise bei einem Auffahrunfall an (vgl. VwGH 26.02.2013, 2010/15/0148). Grobe Fahrlässigkeit ist nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes regelmäßig bei Alkoholisierung anzunehmen (vgl. VwGH 09.11.2004, 2000/15/0153, m.w.N.). Von einem grob fahrlässigen Verhalten ist der Verwaltungsgerichtshof auch im Fall von den Straßenverhältnissen nicht angepasster Geschwindigkeit und herabgesetzter Fahrtüchtigkeit ausgegangen (vgl. VwGH 21.10.1999, 94/15/0193). Auch das Überholen in einer unübersichtlichen Kurve bei unklaren Straßenverhältnissen hat der Verwaltungsgerichtshof als Inkaufnahme eines hohen Unfallrisikos beurteilt, das der Berücksichtigung von unfallbedingten Werbungskosten entgegen steht (vgl. VwGH 25.01.2000, 97/14/0071).

Mit Aufmerksamkeitsdefiziten infolge des Bedienens eines Autoradios hat sich der OGH bereits wiederholt befasst und das Verhalten des Lenkers als grob fahrlässig beurteilt, wenn zur Bedienung des Autoradios weitere Fehlhandlungen des Lenkers (insbesondere überhöhte Geschwindigkeit) hinzukamen, die für den Unfall kausal waren (vgl. nochmals VwGH 26.02.2013, 2010/15/0148). Vor diesem Hintergrund beurteilte der Verwaltungsgerichtshof in dem zuletzt genannten Erkenntnis das Bedienen eines Autoradios im Bereich einer Autobahnabfahrt, somit in einer Situation, die dem Autolenker besondere Aufmerksamkeit abverlangt, als Fehlverhalten, das gelegentlich auch einem sorgfältigen Menschen unterläuft. Weitere Fehlhandlungen, die in ihrer Gesamtheit den

Vorwurf grober Fahrlässigkeit begründen könnten, wurden in diesem Fall nicht festgestellt. Die Kosten des Auffahrunfalls, den der Bf. als Folge des Hantierens an seinem Autoradio erlitt, waren daher als Werbungskosten abzugsfähig.

Im gegenständlichen Fall erlitt der Bf. einen Auffahrunfall als Folge der Ablenkung durch das Bedienen seines Navigationsgeräts. Ungeachtet der persönlichen Beurteilung des Grades seines Verschuldens kann darin keine grobe Fahrlässigkeit erkannt werden, zumal der Blick des Bf. auf das Navigationsgerät dazu diente, um den Weg zum Veranstaltungsort der vom Bf. besuchten W Tagung zu finden. Weitere Fehlhandlungen des Bf. wurden nicht festgestellt. Die im Jahr 2009 angefallenen Reparaturkosten in Höhe von 4.500 Euro, die der Bf. infolge des Unfalls zu tragen hatte, sind daher als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu berücksichtigen.

#### **10) Zusammenfassung der anzuerkennenden Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten (Änderungen gegenüber der Berufungsvorentscheidung):**

Die bereits bisher vom Finanzamt (mit Berufungsvorentscheidung) anerkannten Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten sind um die folgenden Beträge zu erhöhen:

- um die Mitgliedsbeiträge zu Berufsverbänden und Interessenvertretungen in Höhe von jeweils 36,35 Euro im Jahr 2008 und im Jahr 2009,
- um die Fortbildungskosten in Höhe von 809 Euro im Jahr 2008 und in Höhe von 1.128,30 Euro im Jahr 2009 und
- um die Reparaturkosten für den PKW in Höhe von 4.500 Euro im Jahr 2009.

Die anzuerkennenden Aufwendungen des Jahres 2008 werden daher insgesamt um 845,35 Euro, jene des Jahres 2009 insgesamt um 5.664,65 Euro erhöht. Die Aufwendungen werden - wie bisher – je zur Hälfte als Betriebsausgaben und als Werbungskosten berücksichtigt.

Die Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Jahres 2008 betragen daher statt bisher 2.637,31 Euro nunmehr 2.214,63 Euro; für das Jahr 2009 ergeben sich statt positiver Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 1.968,61 Euro nunmehr negative Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von 863,71 Euro.

Die Höhe der Werbungskosten, die vom Arbeitgeber nicht berücksichtigt werden konnten, betragen im Jahr 2008 daher statt bisher 3.178,80 Euro nunmehr 3.601,48 Euro; jene des Jahres 2009 statt bisher 1.789,65 Euro nunmehr 4.621,97 Euro.

#### **11) Zulässigkeit einer Revision**

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung

fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist im vorliegenden Fall nicht zulässig, weil dieser Entscheidung zu den einzelnen Streitpunkten die jeweils vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung vertretene Rechtsansicht zugrunde gelegt wurde.

Graz, am 3. Dezember 2014