



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der DI UL, W, vom 21. April 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 28. März 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Im Rahmen der elektronisch eingebrachten Arbeitnehmerveranlagung für das Kalenderjahr 2005 beantragte die Berufungswerberin (Bw.) neben dem Vertreterpauschale auch die Berücksichtigung von Literaturaufwendungen und Reisekosten als Werbungskosten.

Das FA 12/13/14/Purkersdorf verweigerte die Berücksichtigung der zusätzlich geltend gemachten Ausgaben mit der Begründung, dass mit dem Pauschbetrag sämtliche Aufwendungen abgegolten seien. Zusätzliche Werbungskosten könnten auf Grund der Verordnung zu den Bestimmungen des § 17 Abs. 6 EStG 1988 nicht berücksichtigt werden.

In der form- und fristgerecht eingebrachten Berufung wurde eingewendet, dass die weiteren geltend gemachten Werbungskosten nicht im Zusammenhang mit der Vertretertätigkeit stünden.

In der Folge übermittelte die Bw. dem FA nachstehende Werbungskostenaufstellung:

Fachliteratur:

Der menschliche Körper	7,95
Französisch Sprachkurs und Grammatikübungsbücher	42,39
Das Lola-Prinzip	24,70
Kommunikationstraining – Birkenbihl	9,20
Miteinander reden 1/2/3 v. Thun	15,40
Unterlagen zur Pharmareferentenprüfung	252,00
	351,64

Reisekosten für Bewerbung:

Übernachtung	42,00
Kilometergeld für 938 km (x 0,365)	333,928
	375,93

Weiters übermittelte die Bw. die Rechnungen betreffend die Kosten der Übernachtung sowie die Anschaffung der geltend gemachten Bücher, das Fahrtenbuch und eine Bestätigung der Managementberatung, aus welcher hervorgeht, dass die Bw. am 23.8.2005 bei der GmbH&CoKG einen Gesprächstermin wahrgenommen hat.

Mit Berufungsvorentscheidung des FA 12/13/14/Purkersdorf vom 6. Oktober 2006 wurde die Berufung abgewiesen und nochmals begründend ausgeführt, dass mit den pauschalen Werbungskosten alle Werbungskosten – nicht nur jene, die mit den typischen Aufwendungen eines Vertreters im Zusammenhang stehen – abgegolten seien. Zusätzliche Werbungskosten könnten nur dann berücksichtigt werden, wenn die nachgewiesenen bzw. glaubhaft gemachten Werbungskosten in ihrer Gesamtheit den jeweiligen Pauschbetrag übersteigen, in diesem Fall könne der übersteigende Teil der Werbungskosten zusätzlich zum Pauschbetrag geltend gemacht werden.

Im Vorlageantrag vom 15. Oktober 2006 wurde von der Bw. ausgeführt, dass mit dem Vertreterpauschale – im Gegensatz zum allgemeinen pauschalen Werbungkostensatz - nur die typischen Aufwendungen eines Vertreters abgegolten würden. Da nur der allgemeine pauschale Werbungkostensatz sämtliche Werbungskosten beinhalte, seien neben der Vertreterpauschale auch Werbungskosten, welche nicht mit der Vertretertätigkeit im Zusammenhang stehen, anzuerkennen (z.B. Bewerbungskosten).

Mit Vorhalt des UFS vom 13.2.2007 wurde die Bw. ersucht bekanntzugeben und nachzuweisen, mit welcher (künftigen) Tätigkeit die beantragten Reisekosten und Aufwendungen für Fachliteratur in einem ursächlichen Zusammenhang stehen. Darüber hinaus wurde der Bw. aufgetragen, die Berufsbezogenheit der geltend gemachten Fachliteratur im Einzelnen darzutun. Gleichzeitig wurde darauf hingewiesen, dass Literatur, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht abgegrenzten Teil der Allgemeinheit bestimmt ist, im Allgemeinen ein im Privaten gelegenes Bedürfnis befriedigt und daher zu nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung führt (VwGH 30.1.2001, 96/14/0154) und dass es sich nach Ansicht des UFS bei den beantragten Druckwerken (Der menschliche Körper, Französisch Sprachkurs, Das Lola-Prinzip, Kommunikationstraining, Miteinander reden) um allgemeinbildende und/oder für weite Teile der Bevölkerung lesenswerte Bücher von allgemeinem Interesse handelt.

In Beantwortung dieses Vorhaltes teilte die Bw. mit, dass es sich bei den beantragten Reisekosten und der Fachliteratur um Aufwendungen handle, welche mit ihrer damals in

Aussicht genommenen beruflichen Veränderung in einem ursächlichen Zusammenhang stünden.

Zum damaligen Zeitpunkt habe sie die Abwerbung eines multinationalen Konzerns der Nahrungsmittel- und Pharmaindustrie für eine beruflich und finanziell interessante Position erhalten. Aus diesem Grund habe sie sich dem Bewerbungsverfahren gestellt. Nach mehreren Runden habe sie die Einladung zu einem abschließenden Gespräch in H mit den Geschäftsführern dieses Konzerns erhalten, bei dem nur noch kleine Punkte auszuhandeln gewesen wären. In der Folge sei ihr die Stelle definitiv angeboten worden.

Da sich beim letzten Gespräch jedoch herausgestellt habe, dass diese Stelle im ersten Jahr in Deutschland anzutreten sei und sich während des Bewerbungsverfahrens ihre persönliche Situation geändert hatte, habe sie in der Folge die angebotene Stelle nach langen Überlegungen abgesagt.

Aus ihrer Sicht würden die damals beantragten Aufwendungen (Reisekosten, Fachliteratur) in ursächlichem Zusammenhang mit dieser angestrebten neuen beruflichen Tätigkeit stehen. Daher werde um Berücksichtigung der beantragten Werbungskosten neben der Vertreterpauschale und um Richtigstellung des Steuerbescheides 2005 ersucht.

Die Vorhaltsbeantwortung der Bw. wurde dem Finanzamt zur Stellungnahme übermittelt, wobei sich das Finanzamt der Rechtsansicht, dass Werbungskosten, die von der Pauschalierung nicht erfasst sind, neben dem Pauschbetrag berücksichtigt werden können, anschloss.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten allgemein die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Der § 17 Abs. 6 EStG 1988 ermächtigt den Bundesminister für Finanzen, zur Ermittlung von Werbungskosten Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege für bestimmte Gruppen von Steuerpflichtigen nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis festzulegen.

Dieser Ermächtigung entsprechend erging die Verordnung über die Aufstellung von Durchschnittssätzen für Werbungskosten von Angehörigen bestimmter Berufsgruppen, BGBl II 382/2001, die im § 1 bestimmt:

Für nachstehend genannte Gruppen von Steuerpflichtigen werden nach den jeweiligen Erfahrungen der Praxis anstelle des Werbungskostenpauschbetrages gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 folgende Werbungskosten auf die Dauer des aufrechten Dienstverhältnisses festgelegt:

Z 9. Vertreter

5 vH der Bemessungsgrundlage, höchstens 2.190 Euro jährlich.

Der Arbeitnehmer muss ausschließlich Vertretertätigkeit ausüben. Zur Vertretertätigkeit gehört sowohl die Tätigkeit im Außendienst als auch die für konkrete Aufträge erforderliche Tätigkeit im Innendienst. Von der Gesamtarbeitszeit muss dabei mehr als die Hälfte im Außendienst verbracht werden.

§ 5 der Verordnung bestimmt:

Werden die Pauschbeträge in Anspruch genommen, dann können daneben keine anderen Werbungskosten **aus dieser Tätigkeit** geltend gemacht werden.

Werbungskosten, die von der Pauschalierung nicht erfasst sind, weil sie in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Tätigkeit stehen, können jedoch zusätzlich zum Pauschbetrag berücksichtigt werden (vgl. Rz 428 LStR).

Die Bw. ist daher mit ihrem Vorbringen, dass Aufwendungen, die in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit ihrer Vertretertätigkeit stehen, zusätzlich zu den pauschalen Werbungskosten zu berücksichtigen sind, grundsätzlich im Recht.

Lehre und Rechtsprechung sind sich in der Ansicht einig, dass auch Ausgaben, die vor der Erzielung steuerlicher Einnahmen - also in der Vorbereitungsphase - geleistet werden, grundsätzlich Werbungskosten (sog. vorweggenommene Werbungskosten) sein können, sofern sie im Zeitpunkt der Verausgabung auf die Vorbereitung und Aufnahme der Tätigkeit gerichtet sind und Umstände vorliegen, die über die bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (VwGH 15.1.1981, 15/1817/79; VwGH 28.5.1986, 85/13/0045) und klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten (VwGH 23.6.1992, 92/14/0037), beispielsweise Aufwendungen durch Vorstellungsreisen oder Aufwendungen zur Arbeitsplatzvermittlung.

Der Steuerpflichtige muss die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen über Verlangen der Abgabenbehörde aber nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen.

Voraussetzung für den Abzug sogenannter vorbereitender oder vorweggenommener Werbungskosten ist jedenfalls ein objektiver Zusammenhang mit einer bestimmten in Aussicht genommenen Einkunftsquelle.

1. Reisekosten

Hinsichtlich der als Werbungskosten beantragten Reisekosten ist unstrittig, dass die Bw. in H ein Vorstellungsgespräch geführt hat. Nach Ansicht des UFS sind aber auch die weiteren Voraussetzungen einer steuerlichen Berücksichtigung erfüllt, zumal die Bw. mit den vorgelegten Unterlagen und in ihrer Vorhaltsbeantwortung den erforderlichen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der in Aussicht genommenen neuen Tätigkeit aufgezeigt hat und die ernsthafte Absicht zur Erzielung von Einkünften – nicht zuletzt iVm der Bestätigung der Managementberatung - klar erwiesen ist. Damit steht auf Grund der getroffenen Sachverhaltsfeststellungen fest, dass die geltend gemachten Reisekosten nicht mit der ausgeübten Tätigkeit, sondern mit der auf Grund der geplanten beruflichen Veränderung angestrebten -und auch zugesicherten - Arbeitsstelle (Tätigkeit) in einem ausreichend bestimmten Zusammenhang stehen.

Dass die Bw. den neuen Arbeitsplatz schlussendlich nicht angetreten hat, ist unerheblich, weil es dem Abzug von Ausgaben oder Aufwendungen nicht entgegensteht, dass es letztlich nicht zum Zufluss von Einnahmen gekommen ist. Tatsache ist, dass die (vergeblichen) Ausgaben (Reisekosten) in einem klar erkennbaren Zusammenhang mit dem angestrebten Arbeitsverhältnis stehen.

Die auf Grund des Bewerbungsgesprächs in Heidelberg entstandenen Aufwendungen i.H.v. € 375,93 sind daher neben dem Vertreterpauschale als Werbungskosten abzugsfähig.

2. Fachliteratur

Auch hinsichtlich der als Fachliteratur geltend gemachten Aufwendungen wird von der Bw. vorgebracht, dass diese in ursächlichem Zusammenhang mit der angestrebten neuen beruflichen Tätigkeit stünden und daher zusätzlich zum Vertreterpauschale zu berücksichtigen wären.

Wenngleich es zutreffen mag, dass die beantragten Bücher bzw. Unterlagen im Hinblick auf die in Aussicht genommene neue Tätigkeit angeschafft wurden, kann die Bw. das darin vermittelte Wissen nach Ansicht des UFS weitgehend auch in ihrem ausgeübten Beruf als Vertreterin nutzen. Es handelt sich dabei somit um Werbungskosten, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einkünften aus der Vertretertätigkeit stehen und daher nicht neben dem Vertreterpauschale geltend gemacht werden können.

Aber selbst wenn diese Werbungskosten nicht von der Pauschalierung erfasst wären, wäre für die Bw. aus nachstehenden Überlegungen nichts gewonnen:

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen 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, nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden.

Wie der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 29.9.2004, 2000/13/0156, ausgeführt hat, enthält die zuletzt genannte Bestimmung als wesentliche Aussage ein Verbot des Abzuges 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. 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. z.B. VwGH vom 24.11.1999, 99/13/0202).

Nun liegt es am Bw., die Berufsbezogenheit der Werke, für die Aufwendungen geltend gemacht worden sind, darzutun (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 27.5.1999, 97/15/0142).

Unter Zugrundelegung der vorangeführten Rechtsprechung ist nach Auffassung des UFS davon auszugehen, dass die geltend gemachten Aufwendungen für Fachliteratur nicht als Werbungskosten abzugsfähig sind, weil es sich bei den beantragten Druckwerken nicht um Fachliteratur, sondern um Literatur von allgemeinem Interesse handelt. Kenntnisse auf dem Gebiet der Kommunikation und Rhetorik ("Kommunikationstraining", "Miteinander reden") sind in allen Berufssparten notwendig und werden solche Bücher auch von Angehörigen der verschiedensten Berufsgruppen erworben und gelesen. Gleiches gilt für die von der Bw. angeschafften Bücher aus den Bereichen Medizin und Philosophie/Psychologie (das "Lola-

Prinzip" zeigt im Wesentlichen auf, wie jedes Ziel mit weniger Zeit und Aufwand erreicht werden kann), sowie den "Französisch Sprachkurs und Grammatikübungsbücher". Auch diese Bücher sind von allgemeinem Interesse und werden nicht nur von Personen, die sie im Rahmen ihres Berufes verwenden, gekauft und gelesen, sondern auch von zahlreichen anderen Personen. Dazu kommt, dass die Bw. die Berufsbezogenheit sämtlicher Bücher, deren Kosten geltend gemacht worden sind, trotz ausdrücklicher Aufforderung durch den UFS nicht nachgewiesen hat.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Die Werbungskosten errechnen sich wie folgt:

Vertreterpauschale lt. FA	1.702,51
Reisekosten Bewerbung	375,93
Summe Werbungskosten lt. UFS	2.078,44

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 18. April 2007