



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des M, W, vom 30. Mai 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 23. Mai 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) berief gegen den auf Grund seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung ergangenen Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 mit der Begründung, er beantrage in Ergänzung zu seiner Einkommensteuererklärung die Anerkennung von zusätzlichen Werbungskosten in Höhe von 4.526,00 €. Dabei handle es sich um Kosten für Put Optionen im Zusammenhang mit der Teilnahme an dem Management Stock Option Program (MSOP) der Bank, bei der er beschäftigt sei. Die Teilnahme am MSOP habe einen Geldeinsatz von 43.375,00 € erfordert, wovon ca. 12.375,00 € auf die einbehaltene Lohnsteuer entfallen seien.

Die gekauften Aktien hätten zumindest ein Jahr behalten werden müssen, was im Hinblick auf einen möglichen Kursverfall mit einem beträchtlichen Verlustpotential verbunden sei. Deshalb habe sich der Bw. mit den gegenständlichen Put Optionen gegen einen möglichen Verlust abgesichert. Angesichts des hohen Risikos hätte er ohne Absicherung an dem MSOP nicht teilgenommen. Die Kosten der Put Optionen seien daher als integrierter Bestandteil der gesamten Transaktion zu sehen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 27. Oktober 2005 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen, wobei in der Begründung darauf hingewiesen wurde, dass die mit den Put Optionen in Zusammenhang stehenden Aufwendungen in keinem Zusammenhang mit den vom Bw. erzielten Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit stünden, weshalb sie keine Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG darstellten.

Dagegen brachte der Bw. in seinem Schriftsatz vom 24.11.2005 vor, durch die Teilnahme am MSOP seines Dienstgebers sei es im Jahr 2004 zu Erträgen aus dem Dienstverhältnis gekommen, für die auch Lohnsteuer abgeführt worden sei. Der Bw. sehe daher die Aufwendungen für die Put Optionen, ohne die er dieses risikobehaftete Angebot nicht angenommen hätte, als Werbungskosten, die unmittelbar zur Sicherung der Einnahmen notwendig gewesen seien.

Das Finanzamt erließ in der Folge eine weitere Berufungsvorentscheidung, womit der Berufung vom 24.11.2005 teilweise stattgegeben und bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit ein Betrag in Höhe von 2.468,93 € als Werbungskosten in Abzug gebracht wurde. Begründend wird hiezu ausgeführt, der Bw. habe um 43.375,00 € Optionen erworben, wobei ein Betrag von 24.750,00 € – also 54,55% - als Sachbezug der Lohnsteuer unterworfen worden seien, die damit in Zusammenhang stehenden Werbungskosten seien daher in diesem Ausmaß anerkannt worden.

In dem dagegen fristgerecht eingebrachten Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz brachte der Bw. vor, er habe lediglich um 33.000,00 € Optionen erworben. Diesen Preis und damit sein Risiko habe er durch den prompten Verkauf von Aktien aus dem Optionspaket in Höhe von 8.570,25 € auf 24.429,75 € reduziert.

Falls die im bekämpften Bescheid angeführte Berechnung eine Rolle spiele, wäre der Sachbezug um 102% höher als das von ihm mittels Put Option gesicherte Risiko, weshalb seiner Meinung nach seine Aufwendungen für die Put Optionen zu 100% anzuerkennen seien.

Das Geschäft sei jedoch als Ganzes zu sehen. Er habe am MSOP seines Dienstgebers teilgenommen. Da ihm die Aktien am Ausübungstag seiner Option günstiger angeboten worden seien, als der gültige Marktpreis, sei es zu einem "Gewinn" von 24.750,00 € gekommen, der als Sachbezug aus dem Dienstverhältnis zu werten gewesen sei, weshalb dafür ca. 11.640 € an Lohnsteuer abgeführt worden seien.

Die Teilnahme an diesem MSOP sei für zumindest 85% der Aktien mit einer Behaltefrist von einem Jahr verbunden gewesen. Um einen Teil des Sachbezuges zu sichern, habe er die Put Optionen abgeschlossen, was ihm 4.562,25 € gekostet habe.

Er betone noch einmal, dass er das gesamte Geschäft ohne den Abschluss einer Put Option nicht getätigt hätte. Die Aufwendungen für die Put Optionen seien daher in voller Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, da sie unmittelbar zur Sicherung dieses Sachbezuges notwendig gewesen seien.

Ergänzend verwies der Bw. darauf, dass einem Kollegen diese Aufwendungen in voller Höhe anerkannt worden seien. Ohne direkt auf Rechtssicherheit und Gleichbehandlung vor dem Gesetz appellieren zu wollen, ersuche er um eine positive Erledigung seines Antrages.

Das Finanzamt legte in der Folge die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Mit Schreiben vom 20.3.2006 wurde der Bw. ersucht, weitere Fragen zu beantworten, die zur Klärung des Sachverhaltes beitragen sollten, und die diesbezüglich vorhandenen Unterlagen vorzulegen. Darüber hinaus wurde der Bw. auch über die Rechtsansicht der zuständigen Referentin informiert, dass die Aufwendungen für die Put Optionen insgesamt nicht bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Werbungskosten in Abzug zu bringen seien.

Der Bw. beantwortete in seinem Schreiben vom 4. April 2006 die an Ihn gestellten Fragen und legte die geforderten Unterlagen bei. Zur Rechtsansicht der Referentin führte er aus, dass er diese nicht teilen könne, wobei er diesbezüglich zum Teil sein bisheriges Vorbringen wiederholte.

Hinsichtlich der Ansicht, die Aufwendungen für die Put Optionen seien als Werbungskosten bei einem von Ihm später lukrierten Spekulationsgewinn in Abzug zu bringen, erklärte der Bw., er habe im Zeitpunkt der Zuzählung der Aktien einen buchmäßigen, noch nicht realisierten Spekulationsgewinn zu versteuern gehabt. Wegen der Behaltefrist sei für zumindest 85% der Aktien noch nicht festgestanden, ob dieses Geschäft ein Jahr später ein Gewinn oder Verlust werde. Es sei ihm daher aus kaufmännischer Vorsicht notwendig erschienen, einen im Vorhinein versteuerten fiktiven Gewinn auch bestmöglich abzusichern, um diesen dann auch realisieren zu können. Daher stünden die Aufwendungen seiner Meinung nach in direktem Zusammenhang mit dem bereits versteuerten "Gewinn" und müssten auch in dieser Einkunftsart als Werbungskosten zur Sicherung dieser (bereits versteuerten) Einkünfte geltend gemacht werden können.

Entgegen der Rechtsansicht der Referentin habe er mit den Put Optionen nicht einen allfälligen Gewinn nach Ablauf der Behaltefrist sondern den bereits vorab versteuerten Gewinn gesichert. Er habe am Tag der Optionsausübung die Steuer für den Differenzbetrag zu bezahlen gehabt, während er über die Aktien erst ein Jahr später habe verfügen können.

Der Bw. führte des Weiteren jene Gründe an, die seiner Meinung "für eine Zuordnung als Sachbezug aus dem Dienstverhältnis" sprächen. Darüber hinaus verlieh er auch seiner Enttäuschung über die herrschende Rechtsprechung und Rechtsunsicherheit Ausdruck, da einem anderen Kollegen bei gleicher Sachlage der Werbungskostenabzug gewährt worden sei.

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

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bw. ist Dienstnehmer einer Bank, die im Rahmen des so genannten Aktienoptionsplanes 2002 u.a. auch an bestimmte Mitarbeiter der Bank Optionen zum Bezug von Aktien ihres Unternehmens zu einem Ausübungspreis von 66,00 € pro Aktie ausgab. Dieser Aktienoptionsplan (vgl. Anlage 1 der vorgelegten Unterlagen) sah – soweit im gegenständlichen Fall von Interesse – Folgendes vor:

Gegenstand des Aktienoptionsplanes war die Ausgabe von Optionen zum Bezug von Stammaktien der Bank an den in § 3 genannten Kreis der Teilnahmeberechtigten (§1). Die Einräumung der Option erfolgte auf einmaliger und freiwilliger Basis (§2) und war in drei Tranchen 2002, 2003 und 2004 geplant (§6).

Der Tag der Optionsausübung musste mindestens sechs Monate nach dem Tag der Options-einräumung liegen. Auch eine teilweise Ausübung der eingeräumten Option war zulässig (§10).

Die Option hatte eine Laufzeit, die mit ihrer Einräumung begann und mit dem Valutatag des Ausübungsfensters des fünften auf die Einräumung folgenden Kalenderjahres endete (§13). Das Ausübungsfenster reichte jeweils vom Tag, der der Veröffentlichung des vorläufigen Konzernergebnisses für das abgelaufene Geschäftsjahr folgte (frühestens jedoch der 1. April), bis zum 30. April dieses Jahres. Fiel der letzte Tag auf ein Wochenende oder einen gesetzlichen Feiertag, so galt der erste nachfolgende Werktag (außer Samstag) als letzter Tag der Ausübungsfrist (§11).

Die bezogenen Aktien wurden dem ausübenden Teilnahmeberechtigten im Falle einer wirksamen Ausübungserklärung nach Ablauf des Ausübungsfensters durch Einbuchung auf seinem Mitarbeiterdepot unverzüglich und unentgeltlich eingeräumt. Die bezogenen Aktien waren ab dem 1.1. des zum Zeitpunkt der Ausübungserklärung laufenden Geschäftsjahres dividendenberechtigt (§14).

Der Teilnahmeberechtigte war – ausgenommen bei wichtigen Gründen oder im Falle der Beendigung des Dienstverhältnisses - verpflichtet, seine im Rahmen des Aktienoptionsplanes bezogenen Aktien – mit Ausnahme von maximal 15% - bis zum 10. Mai des auf die Ausübung

folgenden Jahres auf seinem Mitarbeiterdepot zu belassen und nicht zu verkaufen, zum Verkauf anzubieten, sonst weiter zu geben oder belehnen zu lassen (§15).

Dem Bw. wurden im Juni 2003 vom Vorstand seines Dienstgebers 500 Optionen zum Bezug je einer Aktie der Bank zum Preis von 66,00 € im Sinne des Aktienoptionsplanes 2002 eingeräumt (vgl. Anlage 0).

Nach Ausübung der Option wurden dem Bw. mit Stichtag 10.5.2004 500 Aktien zu einem Börsenkurs von 115,50 € eingeräumt, wovon er 75 Stück am darauf folgenden Tag zu einem Preis von 114,75 + Spesen verkaufte und dabei einen Kursverlust von 56,25 € in Kauf nahm (vgl. Schriftsatz vom 14.4.2006).

Der Differenzbetrag zwischen Ausübungspreis und Tageskurs in Höhe von insgesamt 24.750,00 € wurde als Vorteil aus dem Dienstverhältnis gewertet und dafür vom Dienstgeber des Bw. ein Lohnsteuerabzug vorgenommen (vgl. Schriftsatz vom 14.4.2006 sowie AS 19 des Finanzamtkates).

Am 11.5.2004 schloss der Bw. mit seiner Bank gegen eine Prämie von 4.526,25 € sowie Spesen in Höhe von 36,00 € Put Optionen ab, womit er die Berechtigung erwarb, bis zum 16.6.2005 seine Aktien zu dem vereinbarten Preis der Bank abtreten zu können (vgl. Ausführungen des Bw. sowie Anlage 8).

Im Juli 2004 wurden die Aktien im Verhältnis 1:4 gesplittet, sodass nunmehr 1.700 Stück am Konto des Bw. aufschienen (vgl. Schriftsatz vom 14.4.2006 sowie Anlage 5a). Am 10.5.2005 kam es zur Umbuchung auf freie Stücke wegen Ablaufes der Mitarbeitersperre (vgl. Anlage 5b). Am 9.6.2005 verkaufte der Bw. 500 Stück zu einem Stückpreis von 42,28 € (vgl. Anlage 6) und am 19.7.2005 150 Stück zu einem Stückpreis von 42,25 € (vgl. Anlage 7). Er machte daher – wie der folgenden Berechnung entnommen werden kann – bei seinen Aktienverkäufen im Jahr 2005 (vor Abzug von Spesen) einen (nicht steuerbaren) Gewinn von 11.596,25 €. Berechnung:

|              | Stück | Kurs     | Kurswert    |
|--------------|-------|----------|-------------|
| Verkauf 2005 |       |          |             |
|              | 500   | € 42,28  | € 21.140,00 |
|              | 150   | € 42,25  | € 6.337,50  |
| Summe        | 550   |          | € 27.477,50 |
| Ankauf 2004  | 550/4 |          |             |
|              | 137,5 | € 115,50 | € 15.881,25 |
|              |       |          |             |
| Gewinn       |       |          | € 11.596,25 |

Die restlichen im Rahmen dieses Programmes angekauften Aktien befanden sich per 14.4.2006 noch auf dem Konto des Bw. (vgl. Schriftsatz vom 14.4.2006).

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Angaben des Bw., den genannten von ihm vorgelegten und den bereits im Finanzamtsakt befindlichen Unterlagen und ist nicht strittig. Er ist folgender rechtlicher Würdigung zu unterziehen:

Gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis. Ein Vorteil aus dem Dienstverhältnis liegt etwa vor, wenn die Arbeitgeber-AG dem Arbeitnehmer Aktien unentgeltlich oder unter dem Kurswert überlässt (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 25 Tz 4).

Gemäß § 19 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 sind Einnahmen innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Der Zufluss muss sich also wirtschaftlich in einer Vermehrung des Vermögens des Steuerpflichtigen auswirken (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 19 Tz 3).

Die Vermögensvermehrung tritt daher in dem Jahr ein, indem die Aktie unentgeltlich oder unter dem Kurswert übertragen wird. Eine Sperrfrist, in der der Dienstnehmer die Aktie nicht veräußern oder belasten darf, schiebt den Zeitpunkt des Zufließens der Aktie nicht hinaus. Der Arbeitnehmer kann dann zwar erst nach Ablauf der Sperrfrist über die Aktie frei verfügen, rechtlich und wirtschaftlich ist er jedoch bereits von dem Augenblick an Inhaber der Aktie, in dem sie auf ihn übertragen oder auf seinen Namen im Depot einer Bank hinterlegt wird. Die mit dem Aktienwerb verbundene Rechtsstellung erschöpft sich nicht in der Möglichkeit die Aktie zu verkaufen. Denn sowohl das Stimmrecht als auch der Dividendenanspruch stehen dem Arbeitnehmer unabhängig von der Vereinbarung einer Sperrfrist bereits vom Zeitpunkt des Erwerbes an zu. Der durch die Aktienübertragung gewährte Vermögensvorteil fließt dem Arbeitnehmer daher in diesem Zeitpunkt und nicht erst bei Ablauf der Sperrfrist zu (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, § 19 Anm. 210 dEStG).

Die Bewertung dieses geldwerten Vorteiles hat mit dem Mittelwert des Verbrauchsortes zu erfolgen. Notieren Beteiligungen (Aktien, Partizipationsscheine) an einer Börse, entspricht der Mittelpreis am Verbrauchsort dem Börsenkurs am Tag der Übertragung der Beteiligung. Eine vom Arbeitgeber gegenüber dem Arbeitnehmer verfügte Behalterfrist führt zu keiner anderen Beurteilung (vgl. Wiesner-Atzmüller-Grabner-Leitner-Wanke, EStG, § 15 Rz. 59).

Auch von der deutschen Rechtsprechung wird eine Wertminderung der Aktie gegenüber dem Börsenkurs infolge der dem Arbeitnehmer auferlegten Sperrfrist abgelehnt (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, aaO und die darin zitierten Urteile des BFH).

Die im bekämpften Einkommensteuerbescheid vorgenommene Bewertung des Vorteils aus dem Dienstverhältnis im Zuge des Aktienankaufes durch den Bw. sowie die Annahme des Zufließens dieses Vorteils im Zeitpunkt der Optionsausübung durch den Bw. und der gleichzeitigen Einräumung der Aktien durch den Dienstgeber sind daher durchaus zutreffend.

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

Unter Werbungskosten sind beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben zu verstehen, die

- objektiv im Zusammenhang mit einer außerbetrieblichen Tätigkeit stehen, und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 16 allgemein Tz. 2).

Der Aufzählung der Begriffe "Erwerbung, Sicherung, Erhaltung" kommt in diesem Zusammenhang keine eigenständige Bedeutung zu (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, § 9 Anm. 115 dEStG). Erhaltung bedeutet Gewährleistung des Weiterbezuges und damit zugleich "Sicherung". Da die Sicherungbezogener Einnahmen gegen Verluste Aufwendungen auf das Vermögen bildet, sofern nicht gleichzeitig die Erzielung neuer Einnahmen aus diesem Vermögen als Einkunftsgrundlage angestrebt wird, dienen auch "Sicherung" und "Erhaltung" der "Erwerbung" künftiger Einnahmen. Die Begriffe gehen somit ineinander über (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, Kommentar zum Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, § 9 Anm. 121 dEStG).

Ausgaben stellen daher nicht schon deshalb Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit dar, weil sie der "Sicherung" bereits zugeflossener Einnahmen aus einer unselbständigen Beschäftigung dienen. Denn auch Verluste an bereits zugeflossenen Einnahmen sind keine Werbungskosten. Derartige Vorgänge stellen sich als Eingriffe in das Vermögen des Betroffenen dar, nicht aber als Eingriff in sein Einkommen (vgl. Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 16 allgemein Tz 3).

Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit ergibt sich die Abzugsfähigkeit von Werbungskosten aus dem ursächlichen Zusammenhang mit der Berufsausübung, der so genannten beruflichen Veranlassung. Dem Bw. gelingt es nicht, einen solchen Zusammenhang der Ausgaben für den Erwerb der Put Optionen mit seiner nichtselbständigen Tätigkeit aufzuzeigen. Es ist nicht erkennbar, inwiefern für diese Ausgaben die Berufsausübung ursächlich oder diese dem Beruf des Bw. förderlich gewesen wären. Auch wenn der Bw.

dadurch verhindern wollte, dass der ihm bereits entstandene Vorteil aus dem Dienstverhältnis durch einen möglichen späteren Kursverlust der Aktien geschmälert werden könnte, stellt der Erwerb der Put Optionen keine Bedingung für den Erwerb der Aktien zu einem Vorzugspreis und dem damit zusammenhängenden geldwerten Vorteil für den Bw. dar. Der Bw. hätte diesen Vorteil auch ohne Erwerb der Put Optionen lukrieren können. Dass er die von ihm erzielten Einnahmen gegen einen Verlust sichern wollte, ist zwar verständlich, macht aber die dabei getragenen Aufwendungen nicht zu Werbungskosten, da damit eindeutig bereits erzielte Einnahmen und damit Privatvermögen des Bw. gesichert werden sollten.

Dem Einwand des Bw., er habe im Jahr 2004 einen fiktivern noch nicht realisierten Spekulationsgewinn zu versteuern gehabt, ist entsprechend den obigen Ausführungen entgegen zu halten, dass bereits im Zeitpunkt des Aktienankaufes eine Vermögensvermehrung im Vermögen des Bw. stattfand und der Vorteil aus dem Dienstverhältnis damit – trotz Behaltefrist – bereits im Jahr 2004 realisiert wurde.

Der Bw. übersieht in seiner Argumentation, dass sich die mit einem Aktienerwerb verbundene Rechtsstellung keineswegs in der Möglichkeit erschöpft, die Aktien wieder zu verkaufen und einen Kursgewinn zu realisieren. Stimmrecht und Dividendenanspruch standen dem Bw. unabhängig von der Behaltefrist vom Zeitpunkt des Erwerbs an zu. Die Entscheidung, erworbene Aktien sofort wieder zu verkaufen oder Aktien zum Vorzugspreis zu erwerben und im Hinblick auf die dabei eingegangene Verpflichtung einen bestimmten Zeitraum im Vermögen zu halten, ist ebenso wie die Entscheidung, sich gegen die Ungewissheit der künftigen Kursentwicklung abzusichern, eine solche, die sich in der privaten Vermögenssphäre abspielt.

Die Unsicherheit, ob die im Jahr 2004 versteuerte Vermögensvermehrung im Hinblick auf die künftige Entwicklung des Kurses der erworbenen Aktien dem Bw. auch verbleiben wird, trifft letztlich jeden Aktionär, gleichgültig ob dieser die Aktien zu einem Vorzugspreis oder zum Börsenkurs erworben hat. Diese Ungewissheit betrifft aber jedenfalls den privaten Vermögensbereich und nicht den Einkommensbereich. Die bloße Möglichkeit, dass die vom Dienstgeber zu besonderen Konditionen erworbenen Aktien wegen ungünstiger Kursentwicklung später an Wert verlieren könnten, begründet daher keinen wirtschaftlichen Zusammenhang von Aufwendungen, die ein derartiges Risiko absichern sollen, mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit.

Zwischen den für den Erwerb der Put Optionen geleisteten Ausgaben und der beruflichen Tätigkeit des Bw. besteht daher kein wirtschaftlicher Zusammenhang. Diese Ausgaben waren nicht durch die nichtselbständige Tätigkeit des Bw. veranlasst, sie dienten nicht der Förderung seines Berufes. Der Bw. erhielt die Bezüge aus seinem Dienstverhältnis unabhängig davon, ob er sich gegen einen Kursverlust absicherte oder nicht.



Ein wirtschaftlicher Zusammenhang der Ausgaben des Bw. für den Erwerb der Put Optionen besteht ausschließlich mit den vom Dienstgeber erworbenen und im Privatvermögen gehaltenen Aktien. Deren Dividendenberechtigung ermöglicht dem Bw. die Erzielung von Einkünften aus Kapitalvermögen. Im Rahmen dieser Einkunftsquelle können jedoch ausschließlich die mit der Erzielung der Erträge zusammenhängenden Aufwendungen, nicht aber die den Vermögensstamm betreffenden Ausgaben als Werbungskosten berücksichtigt werden. Verluste am Vermögensstamm sind daher auch hier nicht als Werbungskosten abzugsfähig, ebenso wenig Aufwendungen zur Vermeidung von Kapitalverlusten (Hofstätter / Reichel, a.a.O., § 27 Tz 39; VwGH 10.9.1998, 93/15/0051).

Dem Einwand des Bw., einem Kollegen sei bei gleich gelagertem Sachverhalt der Werbungskostenabzug gewährt worden, ist entgegen zu halten, dass der verfassungsrechtliche Gleichheitssatz, der in § 114 BAO einfachgesetzlich zum Ausdruck kommt und demzufolge die Abgabenbehörden darauf zu achten haben, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, niemandem einen Anspruch darauf gewährt, dass sich eine Behörde, die sich in anderen Fällen rechtswidrig verhält, auch ihm gegenüber rechtswidrig verhalte (vgl. u.a. VwGH 16.2.1988, 87/14/0177; 24.4.1997, 93/15/0069; 9.9.1998, 98/14/0145).

Da im Sinne der oben dargelegten rechtlichen Würdigung die geltend gemachten Aufwendungen keine zu berücksichtigenden Werbungskosten darstellen, konnte auch dieses Argument der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 2. August 2006