



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Berufungswerbers, vom 2. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 23. Mai 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 und vom 7. April 2006 betreffend Einkommensteuer 2005 (Arbeitnehmerveranlagung) entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheide betreffend Einkommensteuer 2004 und 2005 werden abgeändert.

Entscheidungsgründe

In der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2004 machte der Berufungswerber als Werbungskosten Arbeitsmittel (€ 559,37), Fachliteratur (€ 23,20), Reisekosten (€ 2.505,96), Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten (€ 189,00) und ein Pendlerpauschale in Höhe von € 972,00 geltend.

Im Einkommensteuerbescheid 2004 datiert vom 23. Mai 2005 wurden bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit € 855,58 an Werbungskosten anerkannt und als Begründung angeführt, dass Aufwendungen für einen Sprachkurs nur dann als Werbungskosten absetzbar seien, wenn dadurch ausschließlich oder nahezu ausschließlich auf den Beruf des Steuerpflichtigen abgestellte Sprachkenntnisse vermittelt würden. Das Erwerben von Sprachkenntnissen, allgemein von Interesse und Nutzen seien, weil sie die Allgemeinbildung erhöhen, sei der privaten Lebensführung zuzurechnen. Hinsichtlich der übrigen Abweichungen von der Abgabenerklärung wurde auf eine telefonische Besprechung verwiesen.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Berufung vom 31. Mai 2005, in welcher der Berufungswerber vorbrachte, dass die von ihm beantragten Werbungskosten nicht antragsgemäß berücksichtigt worden wären. Den Hinweis auf die telefonische Besprechung könne er nicht zur Kenntnis nehmen, da nirgendwo festgehalten wäre, um welche Abweichungen von der Abgabenerklärung es sich gehandelt habe. Mit den telefonisch erteilten Auskünften sei der Berufungswerber nicht einverstanden gewesen und habe er bei diesem Anruf während der Arbeitszeit weder seine Unterlagen bei der Hand noch ausreichend Zeit gehabt. Aus diesem Grund sei das Bescheidergebnis nicht gesetzeskonform und mangelhaft. Es sei, obwohl korrekt beantragt, das Pendlerpauschale nicht berücksichtigt worden. Die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitstätte würden aufgrund des Einsatzes bei verschiedenen Leasingfirmen stark differieren. Es sei dem Berufungswerber klar, dass sich dadurch seine Reisekosten reduzieren würden, da er aber weder Diäten noch Kilometergelder von "*seiner*" Firmen erhalten habe, sei der jeweils verbleibende Rest ab Firmenstandort zur Baustelle als beruflich veranlasste Fahrtkosten im tatsächlichen Ausmaß oder als Kilometergeld zur Gänze zu berücksichtigen. Er sei für die Leasingfirma B in A zum Einsatzort (jeweils von A aus) gesamt 342 km nach C, 529 km nach D, 1.050 km nach E, 320 km nach F und 180 km nach G, für die Firma I (jeweils von H aus) 150 km nach J, 420 km nach K und für die Firma L 870 km nach M unterwegs gewesen. Dies würde 3.860 gefahrene Gesamtkilometer ergeben, für welche aufgrund des amtlichen Kilometergeldes von € 0,36 € 1.389,60 an Fahrtkosten anfallen würden. Als Leasingarbeiter habe er das Werkzeug selbst mitzunehmen, da ihm weder von der Leasingfirma noch von der Firma, bei welcher er den Arbeitseinsatz leiste, Werkzeug oder die gesetzlich vorgeschriebene Schutzkleidung zur Verfügung gestellt werde, wofür er € 277,33 geltend mache. Er müsse für die Leasingfirma und die Einsatzfirma jederzeit telefonisch erreichbar sein, was ihm erhebliche Telefonkosten verursache. Aus diesem Grund habe er 80% seiner Telefonkosten als Werbungskosten geltend gemacht, was ein realistisches Ausmaß darstelle. Den Englischkurs im effektiven Umgangsendlisch habe er besucht und das Fachbuch gekauft, weil auf den Baustellen Arbeiter verschiedenster Nationen arbeiten würden, die in Englisch besser kommunizieren könnten als in Deutsch. Es sei daher ein großer Vorteil soviel von der englischen Sprache zu beherrschen, dass man sich verständlich machen könne. Der Englischkurs habe vorwiegend seiner beruflichen Tätigkeit gedient. Im Privatbereich wären die Schulkenntnisse des Berufungswerbers völlig ausreichend gewesen.

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 20. September 2005 wurde dem Begehren des Berufungswerbers insoweit Rechnung getragen, als bei den Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte € -1.648.89 und bei den sonstigen Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag € -323.98 angesetzt wurden. Die immer noch

bestehenden Abweichungen gegenüber der Abgabenerklärung wurden damit erklärt, dass wenn eine gleich bleibende Arbeitstätte auf Grund der Art der Beschäftigung nicht vorliege (Leasing), für die Fahrten zwischen Wohnung und Einsatzort für die ersten fünf Tage Fahrtkosten zustünden. Ab dem sechsten Tag seien diese Kosten mit dem Pendlerpauschale abgegolten. Die Reiserechnung des Berufungswerbers sei in diese Richtung korrigiert und Kilometergeld in Höhe von € 877,32 und Pendlerpauschale in Höhe von € 323,98 berücksichtigt worden.

Im Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vom 5. Oktober 2005 erklärte der Berufungswerber weiterhin das Anerkennen, der in der Berufung ausführlich dargestellten Reisekosten. Bei den vom ihm geltend gemachten 3.860 km seien keine Kosten für Fahrten zwischen dem Wohnort und dem Firmensitz enthalten. Er könne daher auch der Argumentation zur Aufteilung von Pendlerpauschale und Kilometergeld nicht folgen, da er im Einkommensteuergesetz und beim Nachfragen bei "*adäquaten Stellen*" keinen Hinweis gefunden habe, warum ein Leasingarbeiter nur für die ersten fünf Tage Fahrtkosten zugestanden bekommen soll. Seine Wohnung befinde sich weder am Firmensitz der Leasingfirma noch bei der Baufirma. Für ihn gelte daher der Firmensitz der jeweiligen Leasingfirma an jedem Tag im Jahr als Ausgangspunkt zum Einsatzort. Da keine gesetzliche Grundlage für das bis dahin verweigerte Anerkenntnis angeführt werde, müsse es nach Ansicht des Berufungswerbers ein Anerkennen geben. Behörden und auch das Finanzamt sei eine solche, dürften nur auf Grund einer entsprechenden gesetzlich geregelten Basis beziehungsweise eines Paragraphen im Einkommensteuergesetz ein Ansinnen ablehnen. Für den Fall, dass eine diesbezügliche Ablehnung nicht möglich sein, müsse dem Berufungswerber das Anerkenntnis gewährt und bei seiner Arbeitnehmerveranlagung zu seinen Gunsten berücksichtigt werden.

Bei der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2005 datiert vom 2. Januar 2006 erklärte der Berufungswerber als Werbungskosten das Pendlerpauschale (€ 648,00), Arbeitsmittel (€ 648,32), Reisekosten (€ 6.985,80) und sonstige Werbungskosten (€ 44,39; Internet).

Im als "*Fristsetzungsantrag*" bezeichneten Schreiben vom 30. März 2006 forderte der Berufungswerber die Abgabenbehörde erster Instanz auf, den Einkommensteuerbescheid 2005 unabhängig vom laufenden Berufungsverfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2004 zu erlassen. Jede jährliche Arbeitnehmerveranlagung sei ein unabhängiges Verfahren. Es sei zu vermuten, dass die Sachbearbeiter des Finanzamtes nicht die nötige Kompetenz aufweisen würden, um einen eigenständigen Bescheid für jedes Jahr zu erstellen, ohne sich an Entscheidungen, welche den aktuellen Bescheid in keiner Weise betreffen würden, anzulehnen.

Im Einkommensteuerbescheid 2005 datiert vom 4. April 2006 wurden € 1.021,28 an Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte und € 830,95 an sonstigen Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag angesetzt. Dies wurde damit begründet, dass beim Berufungswerber eine gleich bleibende Arbeitstätte aufgrund der Art der Beschäftigung (Leasingarbeiter) nicht vorliege. In diesem Fall würden für die Fahrten zwischen Wohnung und Einsatzort für die ersten fünf Tage Fahrtkosten zustehen. Ab dem sechsten Tag lägen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitstätte vor, die nur mit dem Pendlerpauschale abgegolten würden. Die Reiserechnung des Berufungswerbers sei entsprechend korrigiert und Kilometergeld in Höhe von € 372,96 und Pendlerpauschale in Höhe von € 755,30 berücksichtigt worden. Die Aufwendungen für das Internet wären beim Berufungswerber keine Werbungskosten.

In der Berufung vom 7. April 2006 brachte der Berufungswerber vor, dass die von ihm begehrten Reisekosten (für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte in Höhe von € 6.985,80) nicht gemäß § 16 EStG 1988 zu beurteilen gewesen wären. Es würde sich um Reisekosten im Sinne des § 26 Z 4 EStG 1988 handeln. Der Berufungswerber sei Leasingarbeiter und sei je nach Möglichkeit bei verschiedenen Personalleasingfirmen tätig gewesen. Für die Fahrten zwischen Wohnung und Firmensitz habe er in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung das Pendlerpauschale angeführt. Die Kilometergeldabrechnungen würden die Strecke vom Firmensitz zu den jeweiligen Einsatzorten betreffen, wofür der Berufungswerber weder Diäten noch sonstigen Ersatz von seinem Arbeitgeber erhalte. Mit seinem Dienstgeber gebe es keine Regelungen über den Begriff Dienstreise im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 EStG 1988.

Die Berufungsvorentscheidung datiert vom 27. April 2006 wies das Begehren des Berufungswerbers als unbegründet ab und begründete dies damit, dass § 26 EStG 1988 die Leistungen des Arbeitgebers regle, die nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen und sei nicht den Bestimmungen über die Werbungskosten im § 16 EStG 1988 gleichzusetzen. Die vom Berufungswerber beantragten Fahrtkosten seien nach den Maßstäben des § 16 EStG 1988 zu behandeln und nur im bereits festgelegten Maß zu berücksichtigen.

Der als "*Einspruch*" bezeichnete Antrag auf Vorlage an die Abgabenbehörde zweiter Instanz bezeichnete den in der "*Begründung angezogenen Ablehnungsgrund*" der Berufungsvorentscheidung vom 27. April 2006 als nicht korrekt. Wenn der Arbeitgeber die im § 26 geregelten Leistungen nicht erbringe, könnten die Kosten für Dienstreisen als Werbungskosten geltend gemacht werden. Es seien daher die Dienstreisen des Berufungswerbers als Werbungskosten anzuerkennen. Diese Fahrtkosten hätten nichts mit den Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsort zu tun. Er lege eine Kopie einer Broschüre des

Bundesministeriums für Finanzen (Steuerbuch 2005) bei, aus welcher er die Begründung seiner Berufung entnommen habe.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 (Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988) sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen bei der sie erwachsen sind und sie müssen in einem unmittelbaren, ursächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit den betreffenden Einnahmen stehen.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Grundsätzlich sind die daraus erwachsenen Fahrtkosten für die Zurücklegung des Arbeitsweges durch den Verkehrsabsatzbetrag abgegolten, der allen aktiven Arbeitnehmern unabhängig von den tatsächlichen Kosten zusteht. Darüber hinaus stehen Werbungskosten in Form des Pendlerpauschales gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nur dann zu, wenn entweder der Arbeitsweg eine Entfernung von mindestens 20 Kilometer umfasst ("*kleines Pendlerpauschale*") oder die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumindest hinsichtlich des halben Arbeitsweges nicht möglich oder nicht zumutbar ist und der Arbeitsweg mindestens 2 Kilometer beträgt ("*großes Pendlerpauschale*"). Für das Zuerkennen des Pendlerpauschales müssen die entsprechenden Verhältnisse im Lohnzahlungszeitraum überwiegend gegeben sein.

Mit dem genannten Verkehrsabsatzbetrag gemäß § 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 und den Pauschbeträgen nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind jedoch alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten. Tatsächliche Fahrtkosten oder auch Kilometergelder können für derartige Fahrten nach dem Gesetzeswortlaut nicht zusätzlich berücksichtigt werden.

Der Begriff "*Arbeitsstätte*" ist im Einkommensteuergesetz nicht näher definiert. Die Lohnsteuerrichtlinien (LStR) 2002, eine unverbindliche Rechtsansicht des Bundesministeriums für Finanzen, verstehen darunter jenen Ort (Dienstort), an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber tätig wird.

Dieser Ansicht ist im Prinzip zu folgen, wie schon die Wortinterpretation nahe legt. Jedoch findet sich im Gesetztext auch im Zusammenhang der Regelungen kein Hinweis darauf, dass hier eine zeitliche Komponente definiert werden sollte. Die Arbeitsstätte ist eben jeder Ort, an welchem der Arbeitnehmer für den Dienstgeber tätig wird.

Regelmäßig wird die Arbeitsstätte am Firmensitz des Arbeitgebers gelegen sein. Sie kann sich bei Heimarbeit auch am Wohnsitz des Arbeitnehmers oder auch an jedem anderen Ort befinden, an welchem der Dienstnehmer eingesetzt wird.

Bewegt sich der Dienstnehmer zwischen zwei Arbeitsstätten, kommt § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 nicht zur Anwendung, der ja nur die Ausgaben des Arbeitnehmers zwischen Wohnung und Arbeitsstätte regelt. In diesem Fall ist zu zusätzlich zu prüfen, ob die Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 Z 9 in Verbindung mit § 26 Z 4 EStG 1988 nämlich jene für Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen vorliegen. Fahrtaufwendungen wie Kilometergelder, also pauschalisierte Fahrtkosten zwischen zwei Arbeitsstätten (solange nicht eine davon der Wohnsitz ist) oder auch tatsächliche Fahrtkosten, stehen nach der allgemeinen Definition der Werbungskosten (siehe oben) jedenfalls als steuerlich wirksame Ausgaben zu.

Legt man diese Überlegungen als Maßstab auf die typischen Verhältnisse verschiedener Gruppen von Arbeitnehmern an, so zeigt sich folgendes.

Hat ein Arbeitnehmer im Regelfall die Arbeitsstätte am Firmensitz oder einer Filiale, Werkstätte oder ähnlichem sind die Ausgaben für die Fahrten zwischen der Wohnung und dieser Arbeitsstätte gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 durch Verkehrsabsetzbetrag oder das Pendlerpauschale abgegolten.

Bewegt sich der Arbeitnehmer nun von dieser üblichen Arbeitsstätte am Firmensitz im zu einer anderen Arbeitsstätte, etwa um einen Kunden zu besuchen, etwas im Auftrag des Arbeitgebers abzuholen oder um sich fortzubilden (und so weiter), sind die dadurch entstandenen Fahrtkosten, soweit sie nicht vom Arbeitgeber (auch gemäß § 26 Z 4 EStG 1988) ersetzt werden, Werbungskosten nach der allgemeinen Definition des § 16 Abs. 1 EStG 1988.

Hat ein Arbeitnehmer sowohl am Firmensitz (Lager, Filiale, Werkstatt et cetera) als auch am Wohnort eine Arbeitsstätte, sind auch die Fahrten zwischen Wohnort und Firmensitz gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 abgegolten. Bewegt sich in so einem Fall der Arbeitnehmer, wie es in der Regel bei Außendienstmitarbeitern (zum Beispiel angestellten Handelsvertretern) der Fall sein wird, vom Wohnort der zugleich Arbeitsstätte ist, zu einer Dritten Arbeitsstätte (Kunde und so weiter), so werden analog § 26 Z 4 zweiter Unterabsatz EStG 1988 (*"Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort"*) die daraus entstehenden Fahrtkosten als Werbungskosten gemäß der allgemeinen Definition des § 16 Abs. 1 EStG 1988 anzuerkennen sein.

Besonders liegt aber der Fall des Leih- oder Leasingarbeiters, wie beim Berufungswerber, der weder in seiner Wohnung noch am Firmensitz oder der Filiale des Arbeitgebers eine Arbeitsstätte hat, weil der Arbeitgeber sich darauf beschränkt, Personen unterschiedlicher

Berufsgruppen an Dritte Firmen zu vermitteln, welche diese Arbeitnehmer auf Zeit "*mieten*". In diesem Fall ist der oft auch nur telefonisch an den Arbeitnehmer übermittelte "*Einsatzort*" die Arbeitstätte des Arbeitnehmers, die sich täglich oder sogar mehrmals täglich ändern kann.

Abgegolten gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 durch den Verkehrsabsetzbetrag beziehungsweise das Pendlerpauschale sind dann die Fahrtenkosten von der Wohnung zur jeweils ersten Arbeitstätte des Tages und die Fahrtkosten von der letzten Arbeitstätte des Tages zur Wohnung des Arbeitnehmers. Sollte der Arbeitnehmer untertags zwischen mehreren Arbeitstätten unterwegs sein, gelten für die Fahrtkosten die allgemeinen Regeln für Werbungskosten (§ 16 Abs. 1 EStG 1988) beziehungsweise kommt allenfalls zusätzlich die Anwendung der Normen für die Dienstreise (Diäten, Nächtigungsgeld; siehe oben) in Betracht.

Die Zweckmäßigkeit der hier vom Gesetzgeber vorgegebenen Regelung wird auch im Vergleich mit dem oben beschriebenen durchschnittlichen Arbeitnehmer, welcher sich im Regelfall von seiner Wohnung zur Arbeitstätte am Firmensitz bewegt klar. In jedem Fall sollen die Fahrtkosten zur ersten Arbeitstätte des Tages (bei täglicher Heimkehr an die Wohnung; ansonsten Dienstreise siehe oben) von der Wohnung und die Fahrtkosten von der letzten Arbeitstätte des Tages zur Wohnung durch den Verkehrsabsetzbetrag beziehungsweise das Pendlerpauschale gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 abgegolten sein. Dass diese beim üblichen Arbeitnehmer über einen langen Zeitraum am Firmensitz bei der Filiale, der Werkstätte und so weiter bleibt, macht keinen Unterschied.

Überträgt man diese Überlegungen auf die Situation des Berufungswerbers im Jahr 2004 und 2005 kann festgehalten werden, dass dieser nach seiner eigenen Darstellung am Wohnort und am Firmensitz der jeweiligen Personalleasingunternehmungen, keine Arbeitstätte hatte. Vielmehr wurde ihm der jeweilige Einsatzort telefonisch bekannt gegeben und hat er Aufzeichnungen über die Fahrten zu den jeweiligen Arbeitstätten geführt, jedoch von seinen wechselnden Arbeitgebern dafür keinen Ersatz erhalten.

Bemerkenswert ist allerdings, dass sich der Berufungswerber jeweils von ihm als "*Fahrtkostenabrechnungen*" bezeichnete Aufstellungen nach Monaten gegliedert vom jeweiligen Arbeitgeber abzeichnen hat lassen. Da amtsbekannt ist, dass Personleasingfirmen auch die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitstätte, wenn auch üblicherweise mit einem geringeren Satz als das amtliche Kilometergeld, entlohnern, werden wohl erst abgabenbehördliche Prüfungen der Arbeitgeber des Berufungswerbers eine endgültige Klärung darüber bringen können, ob der Berufungswerber allzu "*steuerfrei*" doch einen Ersatz für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitstätte erhalten hat.

Hatte der Berufungswerber am Firmensitz der jeweiligen Personalleasingfirmen keine Arbeitstätte, so kann der Berufungswerber auch nicht fiktiv Fahrten von dort zum tatsächlichen Einsatzort als Werbungskosten verrechnen.

Für die Fahrtkosten vom Wohnort zu den jeweiligen Arbeitstätten, nämlich den Einsatzorten, beziehungsweise am Tagesende zurück zum Wohnort, sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 durch den Verkehrsabsetzbetrag und das Pendlerpauschale abgegolten und können darüber hinaus keine Werbungskosten in Höhe des vom Berufungswerber begehrten Kilometersgeldes vorliegen. Dementsprechend war dieser Berufungspunkt spruchgemäß abzuweisen.

Wie schon oben erwähnt, steht das Pendlerpauschale in Abhängigkeit von der Entfernung der Arbeitstätte vom Wohnort und Zumutbarkeit der Nutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels entsprechend der im § 16 Abs. 1 Z 6 lit. b und c EStG 1988 ("*b) Beträgt die einfache Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurücklegt, mehr als 20 km und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zumutbar, dann werden zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt: Bei einer Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km € 450,00 jährlich, 40 km bis 60 km € 891,00 jährlich, über 60 km € 1.332,00 jährlich. c) Ist dem Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke nicht zumutbar, dann werden anstelle der Pauschbeträge nach lit. b folgende Pauschbeträge berücksichtigt: Bei einer einfachen Fahrtstrecke von 2 km bis 20 km € 243,00 jährlich, 20 km bis 40 km € 972,00 jährlich, 40 km bis 60 km € 1.692,00 jährlich, über 60 km € 2.421,00 jährlich. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag und den Pauschbeträgen nach lit. b und c sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten.*") dargestellten jeweils aufgelisteten Höhe nach den überwiegend im Lohnzahlungszeitraum vorliegenden Verhältnissen zu.

Untersucht man dies nach den vom Berufungswerber vorgelegten Unterlagen ergibt sich das im Folgenden dargestellte Bild, wobei aufgrund des Wohnortes des Berufungswerbers sowie der Lage der Baustellen, an welchen er eingesetzt wurde, davon ausgegangen wird, dass für ihn die Benutzung eines öffentlichen Verkehrsmittels jeweils nicht zumutbar war. Im April 2004 war der Berufungswerber an fünf Tagen zu Baustellen unterwegs. Die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitstätte sind durch den Verkehrsabsetzbetrag abgegolten (weiter siehe Tabelle):

	Monat	Tage bis 20km	Tage 20 bis 40 km	Tage 40 bis 60 km	Tage über 60 km	Pendlerpauschale im Lohnzahlungszeitraum
2004	Mai			19		141,00
	Juni		5			0,00
	Juli	20		2		20,25
	August	1	8			0,00
	September	6	4		3	141,00
	Oktober	10	1			20,25
	November		18			81,00
	Dezember		11			81,00
	Pendlerpauschale im Jahr 2004 gesamt:					484,50
2005	Mai		11			81,00
	Juni		20			81,00
	Juli		8	7		81,00
	August			22		141,00
	September			22		141,00
	Oktober			22		141,00
	November			22		141,00
	Dezember			11		141,00
	Pendlerpauschale im Jahr 2005 gesamt:					948,00

Das dem Berufungswerber zustehende Pendlerpauschale beträgt daher im Jahr 2004 € 484,50 und im Jahr 2005 € 948,00 und waren die angefochtenen Bescheide für die Einkommensteuer 2004 und 2005 entsprechend abzuändern.

Egal ob und inwieweit man die in § 20 EStG 1988 aufgezählten Regeln als deklarativ oder konstitutiv sieht, sind jedenfalls "*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*" von der Abzugsfähigkeit als Werbungskosten oder Betriebsausgaben ausgeschlossen. Dabei besteht insofern ein einheitliches Abzugsverbot als sich private und berufliche Veranlassung nicht trennen lassen (vergleiche etwa unter Hinweis auf die Vorjudikatur VwGH 22.12.2004, 2002/15/0011). Bei der Unterscheidung zwischen beruflicher Veranlassung und Lebensführung ist dabei nach der ständigen Judikatur eine typisierende Betrachtungsweise anzuwenden (siehe auch VwGH 29.4.2004, 2000/13/0156 und dort zitierte Vorjudikatur: "*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.*")

Bei Anwendung dieser Grundgedanken ergibt sich für Zeiträume vor dem Jahr 2000 entsprechend der Judikaturlinie, dass Sprachkurse nur dann als abzugsfähig sind, wenn diese ausschließlich auf den Beruf des Steuerpflichtigen abgestellte Kenntnisse vermitteln (vergleiche VwGH 19.12.2001, 2001/13/0218: "*Die von der belangten Behörde im angefochtenen Bescheid vertretene Auffassung, Kosten eines Sprachkurses seien nur dann als*

Werbungskosten abzugsfähig, wenn der Kurs ausschließlich oder nahezu ausschließlich auf den Beruf des Abgabepflichtigen abgestellte Sprachkenntnisse vermittelt, während keine abzugsfähigen Werbungskosten vorliegen, wenn der Sprachkurs inhaltlich eine allgemeine Sprachausbildung bietet, entspricht der zur Bestimmung der genannten Vorschriften des Einkommensteuergesetzes vor seiner mit Wirksamkeit für das Jahr 2000 erfolgten Novellierung durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 106/1999 ergangenen ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes [siehe hiezu das schon von der belangten Behörde zutreffend zitierte hg. Erkenntnis vom 27. September 2000, 96/14/0055, mit den dort angeführten weiteren Nachweisen]. Dass die vom Beschwerdeführer angestrebte Erweiterung und Vertiefung seiner im Zuge der Schulausbildung erworbenen Englischkenntnisse seiner beruflichen Tätigkeit zumal als Betriebsprüfer ausländischer Unternehmen förderlich ist und auch vom Dienstgeber im Rahmen gewährter Dienstfreistellungen zum Besuch entsprechender Kurse an der Verwaltungsakademie des Bundes gefördert und als wünschenswert angesehen wird, wie der Beschwerdeführer vorträgt, sei ihm eingeräumt. Dies ändert aber im Grunde der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nichts an der Zuordnung eines allgemeine Sprachkenntnisse vermittelnden Sprachkurses zum Bereich der Lebensführung.").

Mit dem BGBl. I Nr. 106/1999 wurde in den § 16 Abs. 1 EStG 1988 eine Z 10 (Gültigkeitszeitraum 15. Juli 1999 bis 26. Juni 2001) eingefügt ("Werbungskosten sind auch: ... 10. Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen.") der für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen in Zusammenhang mit beruflicher Tätigkeit die Abzugsfähigkeit ausdrücklich anordnet, was die bis dahin notwendige Unterscheidung in Aus- und Fortbildung nicht mehr nötig macht. Mit dem BGBl. I 2004/180 wurde der § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 noch um Aufwendungen für "umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen" ergänzt. Nichts ändert diese Regelung jedoch an der notwendigen Abgrenzung der beruflichen beziehungsweise betrieblichen Aus- oder Fortbildung zur der privaten Lebensführung zuzuordnenden Wissensvermittlung, welche auf Persönlichkeitsbildung abzielt. Das Erlernen und Üben beziehungsweise Verbessern der vorhandenen Kenntnisse einer Sprache, die im (neuen) beruflichen Umfeld genutzt werden soll, fällt nach der nun geltenden

Rechtslage nicht unter Fortbildung (also dem Verbessern der bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden; siehe etwa VwGH 28.9.2004, 2001/14/0020) sondern dient dem Schaffen einer Grundlage für eine weitere Berufsausübung durch das Erlangen von Kenntnissen, die die Berufsausübung erst ermöglichen. Dies hindert das Zuordnen zu den abzugsfähigen Aufwendungen nach der geänderten Rechtslage jedoch nicht. Erst dann, wenn Wissensvermittlung in erster Linie der Persönlichkeitsbildung dient und in zweiter Linie auch dem Beruf zugute kommen und sich der Nutzen beziehungsweise Aufwand nicht getrennt beiden Bereichen zugeordnet werden kann, fallen die Aufwendungen eines derartigen Kurses unter das im § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 enthaltene Abzugsverbot.

Das Erlernen von Sprachen dient jedenfalls der Bildung der Persönlichkeit, wenn aber ein Englischsprachkurs, der zwar allgemeine Sprachkenntnisse vermittelt, jedoch soweit es die Fähigkeiten der Schüler zulassen, auf die berufliche Tätigkeit der Teilnehmer zugeschnitten ist, legt dies berufliche Notwendigkeit eines solchen Kurses nahe und rückt die private Verwendbarkeit der erworbenen Kenntnisse an die zweite Stelle.

Dies ist beim Berufungswerber jedoch nicht der Fall. Er hat den Kurs *"English Intensiv 1"* des Berufsförderungsinstitutes in F besucht. Diese Kurs zielt auf Teilnehmer mit *"geringen Vorkenntnissen beziehungsweise lang verschütteten Hauptschulkenntnissen"* ab. Als Unterrichtsmaterial dient das Lehrbuch English Elements 1 aus welchem die Lektionen 1-6 durchgearbeitet werden sollen. Diese Kapitel behandeln das Grüßen von Personen, Orientierung auf einer Reise, Namen und Personalien, Orientierung allgemein und Finden von Wegen, Fragen nach dem Beruf und die Unterhaltung von Gästen. Zielgruppe des Buches sind *"Lernende mit geringen Vorkenntnissen und Lernende, die einen Basic Course oder einen anderen Starter-Kurs absolviert haben"*. Dementsprechend sind die Kurse und Übungen stark graphisch durch Cartoons aufbereitet und werden Einfüllübungen angeboten. Es wird Basiswissen vermittelt, welches allgemein in jeder Lebenssituation genutzt werden kann. Speziell auf die sprachlichen Erfordernisse eines in der Baubranche Tätigen wird allerdings in keiner Weise eingegangen. Das vermittelte Wissen liegt unter jenem, dass im Lehrplan der österreichischen Schulen im Zeitraum der Pflichtschule vorgesehen ist. So gesehen hat der vom Berufungswerber besuchte Sprachkurs nur dem Auffrischen bereits in der Schule erworbener Kenntnisse gedient. Dass er sich damit, wie es der Berufungswerber darstellt, auf der Baustelle mit den anderen Bauarbeitern, deren Muttersprache nicht deutsch ist, besser verständigen kann, ist nur darauf zurückzuführen, dass er die bereits vorher erworbenen Schulkenntnisse zu einem kleinen Teil aufgefrischt hat. So gesehen bleibt kein Zweifel an der Zuordnung des vom Berufungswerber im Jahr 2004 besuchten Englischkurses bei den nicht

abzugsfähigen Aufwendungen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a) beziehungsweise b) EStG 1988 und war die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2004 in diesem Punkt abzuweisen.

Was die Telefonkosten des Berufungswerbers angeht, die er zu 80% und damit 2004 in Höhe von € 263,17 und 2005 in Höhe von € 252,30 als Werbungskosten sehen will, sind die gleichen Überlegungen hinsichtlich der Abzugsfähigkeit, wie oben erwähnt anzustellen. Dazu kommt noch, dass der Berufungswerber selbst vorbringt, dass er für die jeweiligen Arbeitgeber erreichbar sein musste. Erreichbarkeit ist die Möglichkeit, angerufen zu werden. Durch Anrufe seiner Arbeitgeber entstehen dem Berufungswerber keine Gesprächsgebühren. Selbst wenn man die Ansicht vertritt, dass sich der Berufungswerber täglich bei seinem Arbeitgeber kurz meldet, kann die Schätzung des Anteiles der beruflichen Gespräche an den gesamten Telefonkosten des Berufungswerbers durch das Finanzamt angesichts der in den Berufungsjahren üblichen Handytarife mit 40% des gesamten Gesprächsvolumens nicht kritisiert werden (zur Schätzungsberechtigung, wenn vom Abgabepflichtigen kein Nachweis über die tatsächlich beruflich getätigten Gespräche erbracht wird, siehe VwGH 21.7.1998, 98/14/0021, VwGH 20.12.1994, 90/14/0229) und war insofern die Berufung abzuweisen.

Da der Berufungswerber in keiner Weise dargelegt hat, wofür er bei seiner Tätigkeit für Personalleasingfirmen angestellter Bauarbeiter in seiner Wohnung beruflich einen Internetanschluss benötigt und diese Aufwendungen daher den nichtabzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung zuzuordnen sind (§ 20 Abs. 1 EStG 1988, siehe oben), waren diese in beiden Berufungsjahren nicht den Werbungskosten zuzurechnen und dies auch beim Einkommensteuerbescheid 2004 zu berücksichtigen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 27. Juli 2006