



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., vertreten durch P.S., vom 29. Oktober 1998 und vom 27. Juni 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 19. Oktober 1998 und vom 14. Juni 2000 betreffend Einkommensteuer 1996 und 1997 sowie Einkommensteuer 1999 entschieden:

Der Berufung gegen Einkommensteuer 1996 und 1997 wird teilweise Folge gegeben.

Die Berufung gegen Einkommensteuer 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Der Einkommensteuerbescheid 1999 wird zum endgültigen Bescheid erklärt.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer 1999 bleibt unverändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der in den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden 1996 und 1997 angeführten Abgaben betragen:

Einkommensteuer 1996:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
1996	Einkommen	73.049,00 S	Einkommensteuer	811,00 S
			Einkommensteuer	59,00 €

Einkommensteuer 1997:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe

1997	Einkommen	41.649,00 S	Einkommensteuer	7.593,00 S
			Einkommensteuer	552,00 €

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind auch den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) bezog in den Jahren 1996, 1997 und 1999 Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit bei folgenden Arbeitgebern bzw. Institutionen:

ARBEITGEBER	ZEITRAUM
Dr.D, Österreich	1. März 1996 bis 31. Juli 1996
W – Klinik in A , Schweiz	1. November 1996 bis 31. Dezember 1996 1. Jänner 1997 bis 31. Dezember 1997
Arbeitslosengeld	1. Jänner 1999 bis 14. April 1999
V OÖ	15. April 1999 bis 30. Juni 1999
S-U	1. Juli 1999 bis 30. November 1999

Weiters erzielte die Bw. in diesen Zeiträumen folgende Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und Vermietung und Verpachtung (in ATS):

Jahr	Vermietung und Verpachtung	Land- und Forstwirtschaft (pauschaliert)
1996	28.000,00	16.477,00
1997	28.000,00	16.387,00
1999	28.000,00	16.452,00

Mit Einkommensteuerbescheid 1997 verweigerte das Finanzamt (FA) die Anerkennung der als "Familienheimfahrten" geltend gemachten Werbungskosten iHv. insgesamt 135.228,00 S mit der Begründung, dass Fahrtkosten eines allein stehenden Arbeitnehmers zum Besuch der Eltern der privaten Lebensführung zuzurechnen seien.

Gleichzeitig wies das FA darauf hin, dass durch die Beilage zur Einkommensteuererklärung 1997 (Lohnausweis) hervorgekommen sei, dass der Bw. auch schon im Jahr 1996 – bisher

nicht bekannt gegebene – in der Schweiz erzielte Einkünfte zugeflossen seien und nahm daher für dieses Jahr das Einkommensteuerverfahren wieder auf und erließ den bekämpften Einkommensteuerbescheid 1996 vom 19. Oktober 1998 mit dem Ergebnis einer Nachforderung von 5.791,00 S.

Mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigem Einkommensteuerbescheid 1999 wurden die als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend gemachten Werbungskosten mit derselben Begründung nicht anerkannt.

In rechtzeitig gegen die Einkommensteuerbescheide 1996, 1997 und 1999 eingebrachten Berufungen wurde beantragt:

Berufungsjahr 1996:

Als Werbungskosten betreffend die ausländischen Einkünfte 21.712,00 S ($4.720 \text{ km} \times \text{S } 4,60$) wurden Familienheimfahrten sowie Differenztagesgelder in Höhe von 8.820,00 S ($60 \text{ Tage} \times 147,00 \text{ S}$) geltend gemacht.

Berufungsjahr 1997:

Kilometergelder in Höhe von 135.228,00 S und zusätzlich Differenztagesgelder in Höhe von 44.100,00 S ($300 \text{ Tage} \times 147,00 \text{ S}$).

Die Berufungen gegen Einkommensteuer 1996 und 1997 wurden damit begründet, dass die Bw. „in Österreich eine Liegenschaft besitzt, die zu betreuen ist, weshalb die Familienheimfahrten erforderlich waren“.

Berufungsjahr 1999:

In der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 wies die Bw. darauf hin, dass der von der Abgabenbehörde I. Instanz nicht als Werbungskosten qualifizierte Betrag in Höhe von 33.357,00 S Fortbildungskosten betreffe (Biografiearbeit etc.) und daher anzuerkennen sei. Die Berufungswerberin sei arbeitslos gewesen und sei so auch auf Grund dieser Fortbildungsmaßnahmen (höhere Qualifikation) wieder in den Arbeitsprozess eingegliedert worden.

In der Beilage zur Einkommensteuererklärung 1999 gliederte die Bw. diesen Betrag in Fortbildungskosten, Kosten für Bücher bzw. Fachliteratur sowie Kilometergelder auf.

Über Vorhalt des FA gab die Bw. bekannt, dass sich die beantragten Kilometergelder wie folgt zusammensetzten:

Insgesamt $3.540 \text{ km} \times \text{S } 4,90$ für 2 Fahrten von Fk (OÖ) nach A/Schweiz und 1 Fahrt von Fk (O.Ö.) nach La (BRD).

Weiters legte die Bw. die Kopie einer im September 1999 bezahlten Rechnung über ein im Mai 1999 statt gefundenes Aufnahmegespräch in A betreffend Weiterbildung, Biografie und Gesprächsarbeit iHv. 100,-- Sfr vor. Aus einer ebenfalls in Kopie vorgelegten Teilnahmebestätigung und Quittung ist ersichtlich, dass die Bw. an einem im selben Jahr beim "Werkplatz für individuelle Entwicklung/WIE GJ", an der "berufsbegleitenden Weiterbildung auf Grundlage der Anthroposophie", konkret an den Seminaren "Verobjektivierung der eigenen biographischen Ereignisse in gesetzmäßigen (*wohl richtig: in gesetzmäßiger*) Betrachtung" (15.11.1999 bis 20.11.1999) sowie "Lernen zu Lernen" (22.11.1999 bis 27.11.1999) in A, Schweiz, teilgenommen und hierfür 1.210,00 CHF (10.418,00 S) bezahlt hat (lt. Beilage zur Einkommensteuererklärung wurden - offenbar irrtümlich - 1.220,00 SFR (10.504,20 S) als Fortbildungskosten beantragt).

Zu den Fortbildungsseminaren „WIE Arbeitsplatz für individuelle Entwicklung“ gab die Bw. in einer offenbar von ihr selbst verfassten Beschreibung an (d.h. es handelt sich hierbei um keine Unterlage des Veranstalters):

„Die Form der Weiterbildung passiert:

Die Weiterbildung ist berufsbegleitend und handlungsorientiert

Konzipiert, auf den

Wissenschaftsbereichen und Praxis der

Geisteswissenschaft (Anthroposophie, Rudolf Steiner)

Philosophie

Medizin

Psychologie

Sozialpsychologie

Pädagogik

Pflegewissenschaft

Organisationsentwicklung

Supervision-Coaching“.

Weiter führte sie aus, die Weiterbildung vermittele ein fundiertes Handwerkszeug um das Leben des schwerkranken Patienten hygienisch und verantwortungsvoll zu begleiten. Ihre Kenntnisse setze sie in der Geriatrie und in der palliativen Pflege ein. Ihre Tätigkeit bestehe aus der Begleitung Schwerstkranker und Sterbender sowie der Versorgung von Verstorbenen, der Schmerzlinderung und in der psychologischen Unterstützung und Begleitung Angehöriger von verstorbenen Patienten (therapeutische Gespräche).

Wörtlich führte sie schließlich aus:

„Inhalt der Ausbildung

Gegenstand der Biographie und Gesprächsarbeit sind Tätigkeiten, die in

der einzigartigen Lebenspraxis des jeweiligen Menschen sichtbar und somit reflektierbar

werden und somit zum Lernprozess werden können z.B. sich mit der momentanen Situation vertraut machen und den Sinn des Schicksals (Krankheit) zu erkennen.

Voraussetzung für diese Berufsausübung

- Krankenpflegediplom
- Psychologische Weiterbildung mit dem Schwerpunkt der Gesprächsarbeit und Fachkompetenz der einzelnen Lebensabschnitte."

Ebenfalls belegt wurden Kosten iHv. 550,00 S, resultierend aus der Teilnahme an einem Seminar im Seminarzentrum M.V., GH, La /BRD (Verpflegung, Unterkunft 150,00 S, Seminar 400,00 S). Dabei handelt es sich um ein Teilseminar des sog. "Merz-Trainings".

Schließlich wies die Bw. Fortbildungskosten iHv. insgesamt 1.712,00 S belegmäßig nach, die ihr aus Buchkäufen in der "Buchhandlung in der Freien Waldorfschule Ln" erwachsen ("Flensburger", "Mensch-Kunst-Th.", "Steiner/Geisteswissenschaftliche Erläuterungen zu Goethes Faust", "Jürgenson, die lukrativen Lügen", "Nagy/Rudolf Steiner über Selbstmord", "Lebenslauf", "Mensch als Selbstgestalt").

Aus dem Veranlagungsakt ist weiters ersichtlich, dass die Bw. laut eigenen Angaben den Beruf einer Diplomkrankenschwester ausübt und die elterliche Landwirtschaft im Erbweg vom Vater bzw. mit Übergabevertrag von der Mutter (geboren im Jahr 1930) erworben hatte (Abgabenerklärung vom 24.1.1991 über den Erwerb eines Grundstücks durch Vererbung sowie Abgabenerklärung vom 22.1.1993 über den Erwerb eines Grundstücks durch Übergabs- und Pflichtteilsverzichtsvertrag).

Am 16.10.1995 wurde der Bw. eine Gewerbeberechtigung für das "Harmonisieren und Regenerieren körpereigener Energien (Energieausgleich)" erteilt. Diese wurde am selben Tag wieder ruhend gemeldet. Einkünfte aus Gewerbebetrieb hatte sie daraus nie bezogen.

Weiters geht aus dem Akteninhalt hervor, dass in den Berufungsjahren die Adresse der Berufungswerberin in Fk und die ihrer Mutter H.R., identisch war.

Die Einkünfte der Bw. aus der pauschalierten Land- und Forstwirtschaft betrugen 16.477,00 S (1996), 16.387,00 S (1997) und 16.452,00 S (1999), wobei der Großteil (jeweils über 14.000,00 S) auf vereinnahmte Pachtzinse, der Rest auf Einkünfte aus Forstwirtschaft entfiel.

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betrugen in allen berufsgegenständlichen Jahren je 28.000, S (siehe oben).

Die Bw. ist ledig, das Bestehen einer Lebensgemeinschaft ist nicht aktenkundig.

Mit Berufungsentscheidung vom 29. Juni 2001 wies der Berufungssenat I als Organ der damaligen Finanzlandesdirektion die Berufung gegen Einkommensteuer 1996, 1997 und 1999 als unbegründend ab.

Nach einer dagegen erhobenen Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof hob dieser den angefochtenen Bescheid mit Erkenntnis vom 28. September 2004, 2001/14/0178, wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften auf.

Im Zuge des fortgesetzten Verfahrens beim Unabhängigen Finanzsenat richtete der Referent - vor allem zur Behebung der vom VwGH aufgezeigten Mängel im Ermittlungsverfahren - folgende Fragen an die Bw.:

"A) Kosten für Heimfahrten in den Jahren 1996 und 1997 und 1998:

Im Erkenntnis des VwGH vom 28. September 2004, Zl. 2001/14/0178 wird für die Berufungsjahre 1996 und 1997 festgehalten, dass die Liegenschaft unstrittig sowohl privaten Wohnzwecken, als auch der Erzielung von Einkünften diene. Es wurde der belangten Behörde zwar eingeräumt, dass die Höhe der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und aus Vermietung und Verpachtung die geltend gemachten 24 Heimfahrten pro Jahr wirtschaftlich nicht rechtfertigen können, jedoch entsprechende Ermittlungen vermisst.

1. In diesem Zusammenhang werden Sie daher für die Jahre 1996 und 1997, sowie für das mittlerweile anhängige Berufungsjahr 1998 ersucht, bekannt zu geben,

worin die Betreuung der Liegenschaft konkret bestanden hat,

ob und in welchem Ausmaß und warum diese Tätigkeiten im Rahmen der Betreuung der Liegenschaft notwendig waren und

ob die Tätigkeiten im Rahmen der Betreuung der Liegenschaft einer Einkunftsquelle zuzuordnen waren.

2. Geben Sie bitte weiters an,

wie lange die Aufenthalte in Fk jeweils gedauert hatten,

welche land- bzw. forstwirtschaftlichen Arbeiten Sie jeweils konkret durchgeführt haben und

worin die im erwähnten VwGH-Erkenntnis angeführte "Beaufsichtigung und Kontrolle" der beiden Pächter konkret bestand.

3. Legen Sie bitte für diese Berufungsjahre (1996, 1997 und 1998) Fahrtenbücher vor.

4. Legen Sie bitte einen Nachweis dafür vor, dass sie in den Jahren 1996 bis 1998 im Heimatort über eine eigene Wohnung verfügten (zB. Meldebestätigung, Rundfunk-, Telefonan- bzw. abmeldungen, Belege über entsprechende Gemeindeabgaben etc.). Auch ein Bauplan des Hauses M11 möge vorgelegt werden. Laut EDV-Abfrage (Abgabainformationssystem der Finanzverwaltung) aus dem Jahr 1999 waren unter der Adresse Fk, M11, Sie selbst und Ihre Mutter, H.R., wohnhaft.

5. Über welche Wohnmöglichkeit verfügten Sie (ab welchem Zeitpunkt und bis wann und an welcher Adresse) an Ihrem Arbeitsort in der Schweiz? Um Vorlage geeigneter Nachweise (Mietvertrag etc.) wird ersucht.

B) Fortbildungskosten 1998:

Zu den als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben für Fortbildungskosten "Merz-Training") iHv. ATS 39.445,00 werden Sie ersucht, nachstehende Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

1. Um genauere - über die Kurzdarstellung der Teilnahmebestätigung vom 20. Jänner 1998 hinausgehende - Angabe der Inhalte der jeweiligen Seminar-Einheiten und Vorlage entsprechender Unterlagen wie Prospekte, Kursmitschriften etc. wird ersucht.

Frage: Hat ihr Arbeitgeber einen (wesentlichen) Teil der Kosten für die Teilnahme an den von ihnen angeführten Seminaren getragen; wenn ja, in welcher Höhe?

2. Gab es eine Anregung/Aufforderung seitens ihres (damaligen) Arbeitgebers, diese Seminare zu besuchen? Hat der Arbeitgeber zu diesem Zweck Dienstfreistellungen gewährt?

3. Um Vorlage einer Bestätigung des Arbeitgebers betreffend die Berufsbezogenheit dieser Seminare wird ersucht.

4. Welcher Teilnehmerkreis hat die jeweiligen Seminare besucht? Gab es auch die Möglichkeit, nur einzelne Seminareinheiten zu absolvieren?

Waren spezifischen Voraussetzungen und „Anforderungsprofile“ für die Teilnahme an diesen Seminaren notwendig?

Von Interesse wäre auch das Ergebnis eines allfälligen Auswahlverfahrens (Anzahl der angemeldeten Personen und Anzahl der tatsächlichen Teilnehmer sowie eine kurze Angabe des Inhaltes dieser Auswahlverfahren, falls diese durchgeführt wurden).

5. Bitte legen Sie eine genaue Beschreibung des Inhaltes ihrer damaligen beruflichen Tätigkeit (nichtselbständige Arbeit – Schweiz A.) vor und beschreiben Sie die Bereiche ihrer damaligen Tätigkeit, in denen die erlernten Seminarinhalte zur Anwendung gelangten.

6. Haben Sie die Seminare mit einer offiziellen bzw. anerkannten Bestätigung über die Ausbildung abgeschlossen?

7. Nach dem Akteninhalt bzw. EDV-Abfrage waren Sie von 1. November 1996 bis 3. November 1998 in der W -Klinik, 4144 A , Schweiz, nichtselbständig tätig.

Welche Leistungen wurden von dieser Klinik angeboten?

Welche Gründe waren Ausschlag gebend für die Rückkehr nach Österreich?

8. Es wird auch darauf hingewiesen, dass lt. Routenplaner "map 24" die Strecke G. 63, 4056 Basel – 83435 Bad Reichenhall lediglich 527 km beträgt und nicht wie von Ihnen angegeben 600 km! Um Stellungnahme wird ersucht.

C) Fortbildungskosten 1999:

Zu den als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben für Fortbildungskosten "1. und 2. Kurs der kontinuierlichen Weiterbildungsgruppe" ("WB99"), lt. Akteninhalt teilgenommen im

November 1999) Kosten iHv. ATS 10.504,00 (SFR 1.220,00; Anmerkung: Lt. Teilnahmebestätigung jedoch nur SFR 1.210,00!?) werden Sie ersucht, nachstehende Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

1. Um Angabe der Inhalte der jeweiligen Seminar-Einheiten und Vorlage entsprechender Unterlagen wie Prospekte, Kursmitschriften etc. wird ersucht.

Frage: Hat ihr Arbeitgeber einen (wesentlichen) Teil der Kosten für die Teilnahme an den von ihnen angeführten Seminaren getragen; wenn ja, in welcher Höhe?

2. Gab es eine Anregung/Aufforderung seitens ihres (damaligen) Arbeitgebers, diese Seminare zu besuchen? Hat der Arbeitgeber zu diesem Zweck Dienstfreistellungen gewährt?

3. Um Vorlage einer Bestätigung des Arbeitgebers betreffend die Berufsbezogenheit dieser Seminare wird ersucht.

4. Welcher Teilnehmerkreis hat die jeweiligen Seminare besucht? Gab es auch die Möglichkeit, nur einzelne Seminareinheiten zu absolvieren?

Waren spezifischen Voraussetzungen und „Anforderungsprofile“ für die Teilnahme an diesen Seminaren notwendig?

Von Interesse wäre auch Inhalt und Ergebnis des Aufnahmegesprächs im Mai 1999 (Anzahl der angemeldeten Personen und Anzahl der tatsächlichen Teilnehmer sowie Angabe des Inhaltes dieses Gesprächs).

5. Zum Zeitpunkt der Absolvierung dieser Kurse waren Sie beim Sozialhilfeverband U beschäftigt. Bitte legen Sie eine genaue Beschreibung des Inhaltes dieser damaligen beruflichen Tätigkeit vor und beschreiben Sie die Bereiche Ihrer Tätigkeit, in denen die erlernten Seminarinhalte zur Anwendung gelangten.

6. Haben Sie an diesen Kursen bereits im Hinblick auf Ihre ab dem Jahr 2000 beim Krankenhaus der BS aufgenommene Tätigkeit teilgenommen? Wenn ja, beschreiben Sie die Bereiche dieser Tätigkeit, in denen die erlernten Seminarinhalte zur Anwendung gelangten.

7. Da Sie zum Zeitpunkt der Kursteilnahme (November 1999) bereits wieder in einem Arbeitsverhältnis standen (Sozialhilfeverband U), ist die Behauptung in der Berufung vom 27. Juni 2000 gegen Einkommensteuer 1999, Sie seien arbeitslos gewesen und hätten auch auf Grund dieser Fortbildungsmaßnahmen wieder in den Arbeitsprozess eingegliedert werden können, nicht nachvollziehbar. Bitte nehmen Sie dazu Stellung.

8. Haben Sie die Seminare mit einer offiziellen bzw. anerkannten Bestätigung über die Ausbildung abgeschlossen?

D) Ausgaben für Arbeitsmittel 1999:

1. Zur Beurteilung der Abzugsfähigkeit der von Ihnen geltend gemachten Aufwendungen für Fachliteratur (vier Beträge) werden Sie um Vorlage einer vollständigen Literaturliste nach folgenden Kriterien ersucht:

Buchtitel

Vor- und Zuname des Autors

Verlag, Erscheinungsdatum, Kaufpreis

Inhaltsangabe (Kurzbeschreibung, die einen Überblick über den Inhalt des Buches gibt)

z.B.:

Titel: **"Die lukrativen Lügen der Wissenschaft"**

Autor: Johannes Jürgenson

Verlag, Erscheinungsdatum, Kaufpreis: ATS 327,00

Kurzbeschreibung

"Der Autor gibt Antworten auf viele Überlegungen (prächtig gedeihende Pflanzen an Autobahnen, den Grund wieso ein Kind jeweils 6 Wochen nach einer Impfung ziemlich krank wurde, die Gründe des BSE-Wahnsinns, das Treibhausklima, den Grund wieso es trotz "AIDS" in Afrika immer noch Überbevölkerung gibt...). Vieles, so schockierend es auch ist, ist absolut nachvollziehbar.

Das perfekte Einsteigerbuch in die Thematik des ausgeferten Wissenschaftsglaubens. Jürgenson führt den Leser anschaulich und verständlich in das jeweilige Thema ein und beschreibt für Laien nachvollziehbar mit einer Prise Ironie, auf welchen Kartenhäusern viele wissenschaftliche Errungenschaften aufgebaut sind. Es wird gelogen, dass sich die Balken biegen. Relativitätstheorie, Infektionshypothese, Krebsbehandlung, AIDS, BSE, Waldsterben, Finanzmärkte...; unbedarfte Leser werden aus dem Staunen nicht herauskommen. Lesern mit Vorkenntnissen wird eine sehr gut recherchierte Zusammenfassung der wichtigsten bekannten Ungereimtheiten sogenannter wissenschaftlich anerkannter Theorien geboten. Ausser Arroganz, Ignoranz und unbewiesenen Behauptungen hat die etablierte Wissenschaft in vielen Bereichen leider nicht viel zu bieten. Allem voran die Medizin. Es werden Daten manipuliert, unerwartete Resultate zurechtgerückt und Studien verbogen, damit das gewünschte Ergebnis herauskommt. Betriebsblindheit und Wirtschaftstreue gehören zum Geschäft. Sobald Geld im Spiel ist, ist es vorbei mit dem Mythos der objektiven kritischen Wissenschaftler, die irgendwann einmal von These und Antithese zur Synthese gelangten....." (Quelle: www.amazon.de)

E) Fortbildungskosten 2000:

Kurskosten "Kinästetik":

Zu den als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben für Fortbildungskosten "Kinästetik", teilgenommen von 11. bis 13. September 2000 in Wien, H-Spital) Kosten iHv. ATS 2.580,00 werden Sie ersucht, nachstehende Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

1. Um Angabe der Inhalte dieses Seminars und Vorlage entsprechender Unterlagen wie Prospekte, Kursmitschriften etc. wird ersucht.

Frage: Hat ihr Arbeitgeber einen (wesentlichen) Teil der Kosten für die Teilnahme an diesem Seminar getragen; wenn ja, in welcher Höhe?

2. Gab es eine Anregung/Aufforderung seitens ihres (damaligen) Arbeitgebers, dieses Seminar zu besuchen? Hat der Arbeitgeber zu diesem Zweck Dienstfreistellungen gewährt?

3. Um Vorlage einer Bestätigung des Arbeitgebers betreffend die Berufsbezogenheit dieses Seminars wird ersucht.

4. Welcher Teilnehmerkreis hat das Seminar besucht? Waren spezifische Voraussetzungen und „Anforderungsprofile“ für die Teilnahme am Seminar notwendig?

Gab es auch ein Aufnahmeverfahren für dieses Seminar? (Anzahl der angemeldeten Personen und Anzahl der tatsächlichen Teilnehmer sowie Angabe des Inhaltes dieses Verfahrens).

5. Zum Zeitpunkt der Absolvierung dieses Kurses waren Sie bereits beim Krankenhaus der BS in Ln beschäftigt. Bitte legen Sie eine genaue Beschreibung des Inhaltes dieser beruflichen Tätigkeit vor und beschreiben Sie die Bereiche Ihrer Tätigkeit, in denen die erlernten Seminarinhalte zur Anwendung gelangten.

6. Haben Sie das Seminar mit einer offiziellen bzw. anerkannten Bestätigung über die Ausbildung abgeschlossen?

Kurskosten "WB 99", 3. bis 7. Kurs:

Zu den als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben für Fortbildungskosten "3. bis 7. Kurs der kontinuierlichen Weiterbildungsgruppe" ("WB99"), lt. Akteninhalt teilgenommen im Jahr 2000) iHv. ATS 33.838,00 (SFR 3.970,00), werden Sie ersucht, nachstehende Fragen zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

Anmerkung: Nur der 3. bis 7. Kurs, und nicht wie lt. Beilage zur Einkommensteuererklärung 2000 auch die bereits im Jahr 1999 geltend gemachten Kurse 1 und 2 wurden im Jahr 2000 bezahlt. Nach der Aktenlage verbliebe somit für das Jahr 2000 nur ein Betrag iHv. SFR 2.760,00! Um Stellungnahme wird ersucht.

	SFR
3. und 4. Kurs	1.835,00
5. bis 7. Kurs	925,00
	2.760,00
1. und 2. Kurs	1.210,00
Gesamt geltend gemacht im Jahr 2000	3.970,00

1. Um Angabe der Inhalte der jeweiligen Seminar-Einheiten und Vorlage entsprechender Unterlagen wie Prospekte, Kursmitschriften etc. wird ersucht.

Frage: Hat ihr Arbeitgeber einen (wesentlichen) Teil der Kosten für die Teilnahme an den von ihnen angeführten Seminaren getragen; wenn ja, in welcher Höhe?

2 Gab es eine Anregung/Aufforderung seitens ihres (damaligen) Arbeitgebers, diese Seminare zu besuchen? Hat der Arbeitgeber zu diesem Zweck Dienstfreistellungen gewährt?

3. Um Vorlage einer Bestätigung des Arbeitgebers betreffend die Berufsbezogenheit dieser Seminare wird ersucht.

4. Welcher Teilnehmerkreis hat die jeweiligen Seminare besucht? Gab es auch die Möglichkeit, nur einzelne Seminareinheiten zu absolvieren?

Waren spezifischen Voraussetzungen und „Anforderungsprofile“ für die Teilnahme an diesen Seminaren notwendig?

5. Zum Zeitpunkt der Absolvierung dieser Kurse waren Sie beim Krankenhaus der BS in L beschäftigt. Bitte beschreiben Sie die Bereiche Ihrer Tätigkeit, in denen die jeweils erlernten Seminarinhalte konkret zur Anwendung gelangten.

6. Haben Sie die Seminare mit einer offiziellen bzw. anerkannten Bestätigung über die Ausbildung abgeschlossen?

Dem Berufsakts ist zu entnehmen, dass die damalige Rechtsmittelbearbeiterin der Finanzlandesdirektion in einem Aktenvermerk vom 4. September 2001 den Inhalt folgender Telefonate festgehalten hat:

Telefonat mit dem Personalbüro des Krankenhauses der BS , Ln (Tel.: xxx):

Die Aufnahmevoraussetzungen für Diplomkrankenschwestern (DKS) auf der Palliativstation sind:

Abgeschlossenes Krankenpflegediplom

Einige Jahre Berufserfahrung, egal auf welcher Station (auch Ausnahmen möglich: Aufnahme gleich nach Schwesternausbildung – wenn Bedarf nach Aufnahme von DKS)

Palliativlehrgang auf jeweiliger Basis Das Personalbüro verweist weiter auf:

Telefonat mit Fr. Hb/ Personalabteilung im KH d. BS , (xxxx):

Im Lauf der Tätigkeit auf der Palliativstation sollen die Schwestern ein Seminar in „Palliativ-Care“ besuchen ; sie werden dazu nicht gedrängt, bei reifen Persönlichkeiten ist dies gar nicht nötig.

Das KH d. BS verfügt über einen „Fortbildungskalender“ in dem Kurse und Referenten enthalten sind, die die Palliativ-Care-Seminare, die die Schwestern, die auf der Palliativstation arbeiten, besuchen können:

Aufbauseminar in Pb (Thema: Psyche, Leid, Sterben, Tod)

Palliativ-care-Seminare im Wg-KH in Ln , an den LKHs in S und Mödling, sowie am LKH München (v.a. für die Schwestern des LKH in R.)

Sowie bei der Caritas („Lebens-, Sterbe-, Trauerbegleitung“).

In Zukunft wird auch Interesse auf das Thema „Validation“ gelegt werden, die Kurse werden an den genannten Standorten abgehalten werden.

Das „MERZ-TRAINING“ ist Fr. Hbr nicht bekannt, auch die Adresse in D-BF, ebensowenig wie die Seminarorte Schloß Wh und Gut Hg.

Die Bw. macht nach ihrer Auskunft jetzt (9/2001) einen ähnlichen Kurs in der Schweiz, weshalb sie zeitlich eingeengt ist und man ihr von der Verwaltungsseite entgegenkam und sie noch nicht fragte, wann sie das Aufbauseminar in Pb bzw. die Palliativ-Care-Seminare besuchen wird.

Ausschließlich der Besuch der im „Fortbildungskalender“ enthaltenen Kurse wird den Palliativ-Schwestern empfohlen.

Nehmen Sie bitte dazu Stellung!

F) Ausgaben für Arbeitsmittel 2000

Zur Beurteilung der Abzugsfähigkeit der von Ihnen geltend gemachten Aufwendungen für Fachliteratur iHv. insgesamt ATS 7.492,00 werden Sie um Vorlage einer vollständigen Literaturliste nach folgenden Kriterien ersucht (siehe oben Punkt "D, Ausgaben für Arbeitsmittel 1999"):

Buchtitel

Vor- und Zuname des Autors

Verlag, Erscheinungsdatum, Kaufpreis

Inhaltsangabe (Kurzbeschreibung)

Weiters gilt für alle Berufungsjahre:

Für sämtliche Fahrten mit dem PKW, für welche Kilometergelder als Werbungskosten geltend gemacht wurden, wird um Vorlage eines Fahrtenbuches ersucht."

Diesen Vorhalt beantwortete die Bw. mit Schreiben vom 14. Dezember 2004 wie folgt:

*"Zu A: Durch unvollständige Bezeichnung der Seite 8, Abs. 2f des VwGH-Erkenntnis, Zl. 2001/14/0178 geht der UFS davon aus, dass der VwGH eingeräumt hätte, dass die Höhe der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und V und V die geltend gemachten 24 Heimfahrten pro Jahr wirtschaftlich nicht rechtfertigen könnten. Auf Seite 6 Abs. 3 f der in Rede stehenden Entscheidung führt der VwGH dagegen aus, "die Unzumutbarkeit der Wohnsitzverlegung kann ihre Ursache auch in weiteren Erwerbstätigkeiten des (allein stehenden) Steuerpflichtigen haben. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung nur dann angenommen werden, wenn sich die **Aufwendungen als für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit notwendig erweisen**. Im Beschwerdefall sei u.a. die Berücksichtigung von Fahrtkosten **zwischen dem Ort der unselbstständigen Beschäftigung in der Schweiz und dem in Österreich beibehaltenen Wohnsitz**, der zugleich der Hof meines land- und forstwirtschaftlichen Anwesens ist, strittig. Der unvollständig dargestellte Erkenntnisteil wird vom VwGH auf Seite 8 Abs. 2, letzte 2 Sätze wie folgt ergänzt: "Dass diese Fahrten (ausschließlich) der Erzielung inländischer Einkünfte dienen, ist allerdings eine Sachverhaltsannahme der belangten Behörde, die von ihr nicht begründet wird. Diente die Liegenschaft unstrittig sowohl privaten Wohnzwecken der Beschwerdeführerin und ihrer Mutter, als auch der Erzielung von Einkünften, konnten die von*

der Beschwerdeführerin geltend gemachten Fahrtaufwendungen sowohl mit der privaten Lebensführung als auch mit dem steuerlich relevanten Bereich der Einkunftserzielung in Zusammenhang stehen.

Zu A 1: Ich darf vorweg auf die Eingabe vom 23.8.2001 betreffend meine Stellungnahme zum vorläufigen ESt-Bescheid für 1998 sowie auf meine Beschwerde vom 10.9.2001 an den VwGH verweisen. Konkret bestand die Betreuung der land- und forstwirtschaftlichen Liegenschaften in der Waldpflege, der Bewirtschaftung der Wiesen, der Beaufsichtigung und Kontrolle der landwirtschaftlichen Bewirtschaftung der verpachteten Flächen durch den Pächter sowie der Kontrolle der vertraglich vereinbarten Nutzung der an den Golfplatzbetreiber vermieteten Wiesenfläche, damit diese durch unerlaubte Nutzung nicht nachhaltigen Schaden erleidet. Über das zeitliche Ausmaß dieser Tätigkeiten habe ich keine Aufzeichnung geführt, insbesondere beim Kleinwald waren doch des Öfteren ganztägige Waldpflegearbeiten erforderlich.

Da ich keine tagebuchartigen Aufzeichnungen über diese Arbeiten vornahm, kann ich die einzelnen Betreuungstätigkeiten nicht den einzelnen Vermietungen und Verpachtungen bzw. meinem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zuordnen.

Zu A 2: Die Aufenthalte in Fk dauerten jeweils über jene Tage, die ich als Krankenschwester dienstfrei oder Urlaub hatte. Wegen Fehlens schriftlicher Aufzeichnungen kann ich die Dauer der einzelnen land- und forstwirtschaftlichen Arbeiten nicht exakt angeben. Die Beaufsichtigung und Kontrolle des Pächters nach dem Landpachtgesetz bestand darin, dass Dünger (flüssig oder fest) nicht zur falschen Zeit und im unrichtigen Ausmaß auf die verpachteten Flächen ausgebracht wird, dass die Heuernte nicht zur falschen Zeit vorgenommen wird, und dass die verpachteten Wiesen nicht durch Überbestockung mit Weidevieh geschädigt werden. Die Beaufsichtigung und Kontrolle des Golfplatzbetreibers bestand darin, dass die Herstellung des Golfgrases (Einheitsrasenflächen um die Einlochanlagen) nicht auf die zu überspielenden Zwischenflächen ausgedehnt wird.

Zu A 3.: Fahrtenbücher wurden nicht geführt. Der UFS möge die Angabe der gefahrenen Kilometer an Hand der bereits bekannt gegebenen Anschrift in 4056 Basel, GSt 63, und meinem Wohnort in Österreich nachprüfen.

Zu A 4.: Da der ganze Schriftverkehr (auch jener betreffend die in dieser Zeit von der Schweiz aus besuchten Fortbildungsseminare) über meinen Hauptwohnsitz in Fkr, Lstr 4, abgewickelt wurde, ist eine entsprechende Bestätigung bereits aktenkundig; überdies bin ich damit einverstanden, dass der UFS eine Anfrage beim zentralen Melderegister zur Prüfung dieser Bestätigung tätigt. Da das Haus Mdf in Fkr mit der Anschrift Fkr, Lstr 4 ident ist und eine bauliche Änderung mir nicht bekannt ist, ist mir eine Bauplanvorlage nicht möglich. Mit hoher Wahrscheinlichkeit dürfte dieser aber dem entsprechenden Bewertungsamt des Lagefinanzamtes für meinen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb entnommen werden können. Dass meine Mutter ebenfalls auf meinem Hof an obiger Adresse wohnt, ist ebenfalls richtig, sie bewohnt das so genannte Auszugstübel und kann Küche und Sanitäreinrichtungen am Hof mitbenutzen.

Zu A 5.: Die Bezeichnung meiner Wohnmöglichkeit am Arbeitsort in der Schweiz auf Seite 3 des gegenständlichen Vorhaltes ist richtig. Einen Nachweis lege ich unter Beilage vor.

Zu B, C und E: Voranzustellen ist bezüglich der Fortbildungskosten für die Jahre 1998, 1999 und 2000 Folgendes: Nach dem Krankenpflegegesetz habe ich als Diplomkrankenschwester eine Mindestfortbildungspflicht von 40 Stunden innerhalb von 5 Jahren nachzuweisen. Dass bei der derzeitigen Arbeitsmarktlage gerade im Raume LM man mit dieser Mindestfortbildung keine Chance hat, bei einer Bewerbung um eine ausgeschriebene Krankenpflegestelle als Bestbewerber hervorzugehen, liegt wohl auf der Hand. Weiters kann als allgemein bekannt vorausgesetzt werden, dass in einem Personalbüro einer Krankenanstalt keine Person des Krankenpflegefachdienstes beschäftigt sind. Wenn sich nun die Abgabenbehörde mit der Frage, ob die verschiedenen Fortbildungsseminare notwendige Werbungskosten in

Zusammenhang mit meiner Beschäftigung als Diplomkrankenschwester darstellen, an das Personalbüro meines Arbeitgebers wendet, so hat sie nicht nur bei einer völlig inkompetenten Abteilung meines Arbeitgebers recherchiert, sondern meinen Arbeitgeber über mögliche spezialisierende Fortbildungsmaßnahmen informiert, die ihm gegenüber gem. § 48 a BAO sicher nicht preisgegeben hätten werden dürfen. Wie ich bereits im Schriftsatz vom 23.8.2001 zum 3. Beschwerdepunkt festgehalten habe, wäre bei einem Sachverständigen des psychiatrischen Krankenpflegefachdienstes eine gutachtliche Stellungnahme einzuholen gewesen. Auch beim Gesundheits- und Krankenpflegeverband kann von Amts wegen eine kompetente Beantwortung dieser Fragen eingeholt werden.

Zu B, C, E 1.: Ich darf auf die in meinem Abgabenakt beiliegenden Seminarrechnungen und – bestätigungen sowie auf den Schriftsatz vom 23.8.2001 verweisen. Sollte der UFS Kopien der allenfalls noch vorhandenen Seminarskripten wünschen, bin ich bereit diese in Begleitung meines Beraters und Schwagers – Herrn P – persönlich dem Senat vorzulegen, damit dieser die entsprechenden Kopien von Amts wegen nehmen kann. Mein jeweiliger Arbeitgeber hat keine Kosten für diese Fortbildungsseminare getragen.

Zu B, C, E 2.: Es gab keine Anregungen/Aufforderungen der jeweiligen Arbeitgeber, die jeweiligen Seminare zu besuchen. Dazu darf ich die Eingangsbemerkungen zum gegenständlichen Fragenkomplex in Erinnerung rufen.

Zu B, C, E 3.: Ich darf wieder auf die Eingangsbemerkungen zu diesem Fragenkomplex verweisen. Meine jeweiligen Arbeitgeber haben meine fachlichen Qualifikationen anlässlich meiner Erstellung beurteilt.

Zu B, C, E 4.: Welcher Teilnehmerkreis in der jeweiligen Seminarausschreibung angesprochen wurde, ob bestimmte Voraussetzungen für die Teilnahme am jeweiligen Seminar oder ob es ein Aufnahmeverfahren gab, möge der Senat durch Ziehung von Kopien aus meinen Seminarunterlagen, die ich bei Aufforderung beibringen werde, zur Kenntnis nehmen; persönlich fühle ich mich auch nicht zuständig, in eventuellen Aufnahme- oder Auswahlverfahren der jeweiligen Veranstalter von Fortbildungsseminaren herumzuschnüffeln.

Zu B, C, E 5.: Nach § 16 EStG sind Werbungskosten jene Aufwendungen oder Ausgaben, die ich als psychiatrische Diplomkrankenschwester zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung meiner Einnahmen aus diesem Beruf aufwende. Eine engere oder spezifischere fachliche Anforderung einer Arbeitsstelle, die ich auf Grund der allgemein bekannten Arbeitsmarktlage anzunehmen gezwungen war, kann mich meiner Meinung nach nicht zwingen, mich ab diesem Zeitpunkt in meinem Beruf auf ein weniger qualifiziertes Fachniveau zu begeben oder mich zu spezialisieren.

Zu B, C, E 6.: Ich verweise auf die Beantwortung zum Fragepunkt B, C, E 5. Soweit ich Seminarbesuchsbestätigungen habe, lege ich dieser unter Beilage: vor.

Zu B, C 7.: Als ehemalige Arbeitnehmerin der W -Klinik und als derzeitige Arbeitnehmerin des Krankenhauses der BS bin ich nicht bereit darüber Auskunft zu geben, welche Leistungen mein ehemaliger oder derzeitiger Arbeitgeber anbietet oder nicht anbietet, diese Frage geht meiner Ansicht nach über meine Mitwirkungspflicht im fortzusetzenden Berufungsverfahren hinaus. Für meine Rückkehr nach Österreich war die Lage meines ererbten Bauernhofes in Österreich an oben bezeichneter Anschrift ausschlaggebend.

Zu B 8.: Ich habe die gefahrenen Kilometer zwischen meiner Wohnmöglichkeit in der Schweiz 4056 Basel, GSt 63 und dem Kursort in Bad Reichenhall jeweils vom Tageskilometerzähler abgelesen. Wenn der UFS meint verkehrsverhinderungsbedingte Umwege ausschließen zu müssen, werde ich mich diesbezüglich sicher nicht mit einer Beschwerde an den VwGH wenden.

Zu C 8.: Bezüglich dieser Frage verweise ich auf die Beantwortungen zu B, C, E 6; soweit ich Seminarbestätigungen habe, lege ich diese unter Beilage: vor. Die Kurskosten für die Jahre 1999 und 2000 werden in der Beilage: aufgeführt:

Zu D und F Ausgaben für Arbeitsmittel 1999 bzw. 2000: Die geforderten Literaturlisten werden unter Beilage: vorgelegt.

Da ich im gegenständlichen fortgesetzten Verfahren von meinem Schwager, Herrn P , steuerlich beraten werde, ersuche ich im Falle einer persönlichen Vorladung auch ihn als Vertrauensperson mitnehmen zu dürfen (Tel. xxxxx)."

Gleichzeitig wurde bei eventuellen Rückfragen (Nichtberücksichtigung der Werbungskosten) um telefonische Kontaktaufnahme unter obiger Telefonnummer ersucht.

Mit Schreiben vom 31. Jänner 2005 wurden weitere Fragen mit folgendem Inhalt an die Bw. gerichtet und ihr nochmals Gelegenheit gegeben, jene Nachweise und Unterlagen nachzureichen, um deren Vorlage sie bereits mit Vorhalt vom 26. November 2004 ersucht wurde:

"A) Heimfahrten:

1. Der VWGH hat im gegenständlichen Erkenntnis, Seite 8, die Fragen

- worin die Betreuung der Liegenschaft konkret bestanden hat,
- ob diese Tätigkeiten und Verrichtungen in welchem Ausmaß als notwendig zu erachten und
- allenfalls einer Einkunftsquelle zuzuordnen waren,

als **entscheidungswesentlich** bezeichnet.

Um Beantwortung dieser Fragen wird daher ersucht.

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach dem bisher bekannten Sachverhalt sei während des ca. zweijährigen Auslandsaufenthaltes sowohl die Landwirtschaft als auch die Vermietung zu betreuen gewesen. Aus diesem Grund seien die Heimfahrten notwendig gewesen.

Im Vorhalt vom 26. November 2004 wurde in Punkt A 1. die Frage gestellt, ob die Tätigkeiten im Rahmen der Betreuung der Liegenschaft einer Einkunftsquelle zuzuordnen waren. Diesbezüglich haben Sie in der Vorhaltbeantwortung vom 14. Dezember 2004 lediglich darauf verwiesen, über keine Aufzeichnungen zu verfügen.

Sie werden daher nochmals ersucht, eine - zumindest schätzungsweise - Aufteilung des jeweiligen tatsächlichen Arbeitsumfanges der in diesem Zeitraum getätigten Betreuungsmaßnahmen auf die beiden Einkunftsquellen (Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) bekannt zu geben.

Oder erklären Sie sich damit einverstanden, die Fahrtaufwendungen im Ausmaß von 12% der Pachteinnahmen aus der Verpachtung an den Golfplatzbetreiber als Werbungskosten und im Ausmaß von 30% den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen (vgl.

Beschwerdeschrift vom 10. September 2001)?

Die Ermittlung dieser Prozentsätze wäre zu begründen.

Auch eine Aufteilung im Verhältnis der Einnahmen wäre denkbar (vgl. Doralt, Tz. 234 zu § 4). Nehmen Sie bitte dazu Stellung!

2. Um Vorlage des Übergabe- und Pflichtteilsverzichtsvertrages vom 22. Jänner 1993 wird ersucht.

3. Legen Sie bitte den Arbeitsvertrag betreffend Ihre Tätigkeit an der Klinik in der Schweiz vor und beschreiben sie bitte die Gründe, warum Sie eine nichtselbständige Arbeit im Ausland aufgenommen haben und für wie lange diese von vornherein geplant war.

B) Fortbildungskosten:

1. Der VwGH hat im aufhebenden Erkenntnis vom 28. September 2004 bemängelt, dass sich die belangte Behörde mit dem Berufsbild der Beschwerdeführerin nicht auseinandergesetzt und den konkreten Inhalt der Seminare nicht festgestellt habe.

Daher wurden mit Vorhalt vom 26. November 2004 entsprechende Fragen an Sie gerichtet Z.B.:

Punkt B) 1. und 5.: Seminarinhalt „Merz-Training“; Inhalt der beruflichen Tätigkeit

Punkt C) 1., 5. und 6.: Seminarinhalt „WB 99“; Inhalt der beruflichen Tätigkeit

Punkt E) 1., und 5.: Seminarinhalt „Kinästhetik“; Inhalt der beruflichen Tätigkeit

Es wird Ihnen nochmals Gelegenheit gegeben, innerhalb der eingangs erwähnten Frist, die die noch nicht beantworteten Fragen des Vorhalts und insbesondere die nunmehr gesondert angeführten Fragen zum Sachverhalt schriftlich zu beantworten.

Weiters werden Sie nochmals ersucht, die mit Vorhalt vom 26. November 2004 angeforderten Unterlagen bzw. Nachweise binnen oben genannter Frist nachzureichen.

Zur Vermeidung von Missverständnissen (siehe Ihre Vorhaltsbeantwortung vom 14. Dezember 2004, „zu Punkt B, C, E 4.“) wird darauf hingewiesen, dass die an Sie gerichteten Fragen des UFS ausschließlich auf die Beantwortung Ihnen persönlich bekannter Tatsachen und die Vorlage von Unterlagen, die Ihnen zur Verfügung stehen, abzielen.

Eine Aufforderung, in Unterlagen der jeweiligen Veranstalter „herumzuschnüffeln“, ist keinem Punkt des Vorhaltes vom 26. November 2004 zu entnehmen."

Am 11. März 2005 langte darauf hin folgende Stellungnahme ein:

Zu A) 1.: Der Verwaltungsgerichtshof sehe auch die nichtselbständige Tätigkeit als Einkunftsquelle für entscheidungsrelevant an, mit welcher die geltend gemachten Kilometergelder in Zusammenhang stehen können. Der Gerichtshof habe deshalb in den letzten zwei Sätzen auf Seite 8, zweiter Absatz des Erkenntnisses gerügt, dass die belangte Behörde die Sachverhaltsannahme, die Fahrten hätten nur der Erzielung inländischer Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft und Vermietung und Verpachtung (Golfplatz) gedient, nicht begründet hat.

Zu A) 1, erster Teilstrich: Worin die Betreuung der Liegenschaft bestanden habe, habe die Bw. im Abschnitt zu A 1 beantwortet. Sie verwies daher auf den bezeichneten Abschnitt der Vorhaltsbeantwortung vom 14.12.2004.

Die Waldpflege und Waldbewirtschaftung habe in der Anpassung der Bestockung an das fortschreitende Alter des Waldes und in der Gewinnung von Brennholz für den Eigenbedarf bestanden.

Zu A) 1, zweiter Teilstrich: Die im obigen Abschnitt bezeichneten Arbeiten seien im vollen Ausmaß zur Betreuung, Bewirtschaftung und Beaufsichtigung der Liegenschaften notwendig gewesen.

Was die Zuordnung der o.a. Arbeiten zu den Einzelnen Einkunftsquellen betrifft, gab die Bw. folgenden Aufteilungsvorschlag bekannt:

1. Kürzung der Kilometergelder um einen Privatanteil von 10%
2. Aufteilung des verbleibenden Aufwandes nach dem Verhältnis der drei Einkunftsquellen (Land- und Forstwirtschaft, Verpachtung an den Golfplatzbetreiber und nichtselbständige Arbeit in der Schweiz).

Entgegen der Ansicht des UFS, sie habe in der Vorhaltsbeantwortung vom 14.12.2004 lediglich behauptet, über keine Aufzeichnungen zu verfügen, sei die Bw. zuversichtlich, dass der VwGH in Fall einer neuerlichen Überprüfung dies anders beurteilen werde. Sie habe lediglich die zeitliche Lagerung der durchaus konkret bezeichneten Betreuungstätigkeiten nicht nachweisen können.

Die vorgeschlagene Höhe des Privatanteiles begründete die Bw. im Wesentlichen damit, dass sie den PKW neben dem kilometerintensiven beruflichen Einsatz nur mehr für die notwendigsten Privatfahrten verwendet habe.

Zu A) 2: Der Übergabevertrag vom 22. Jänner 1993 werde auf Verlangen des UFS in Kopie vorgelegt werden.

Zu A) 3: Die Bw. legte den Arbeitsvertrag sowie das von ihrem Arbeitgeber in der Schweiz ausgestellte Dienstzeugnis in Kopie vor und stellte das Leitbild der Klinik dar:

„Wir bieten durch die anthroposophische Medizin allen erkrankten Menschen auf den Gebieten der inneren Medizin, Gynäkologie/Geburtshilfe, Pädiatrie und Psychiatrie eine umfassende Heilkunst an.

In der anthroposophischen Medizin werden die anerkannten, naturwissenschaftlichen Gesichtspunkte der Medizin durch die geisteswissenschaftlichen Ansätze Rudolf Steiners erweitert. In Zusammenarbeit mit ihm hat die Ärztin W die klinische anthroposophische Medizin begründet und entwickelt. Dieser Impuls ist zentraler Inhalt unserer Arbeit in der W - Klinik. Auf dieser Grundlage, welche das Ineinanderwirken leiblicher, seelischer, geistiger und auch sozialer Faktoren berücksichtigt, behandeln wir Patienten sowohl ambulant als auch stationär.

Die Patienten werden als mündige, individuelle Partner betrachtet.

Wir fördern die ständige Fort- und Weiterbildung unserer Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter. Für die anthroposophische Heilkunst bilden sie Pflegende, Therapeuten und Ärzte aus. Sie beteiligen sich an der Weiterentwicklung von Heilmethoden und Heilmitteln. Auf diesem Gebiet der Forschung und Lehre innerhalb der anthroposophischen Medizin besteht eine enge Verbindung zur medizinischen Sektion der freien Hochschule für Geisteswissenschaft am Goetheaneum in D.“

Unter anderem wird in diesem Leitbild auch die Weltoffenheit der Klinik betont, was sich auch dadurch ausdrücke, dass viele Mitarbeiter aus anderen Ländern kommen, ihre spezifischen Eigenheiten mitbringen und dadurch zu einer schöpferischen Vielfalt beitragen.

Die Bw. habe die Tätigkeit in der Schweiz aufgenommen, um in dieser Klinik im Rahmen der Krankenpflege zu erlernen, wie man selbst einem schwerst Pflegebedürftigen hilft, seine Menschenwürde und sein Selbstwertgefühl zu bewahren und zu stärken.

Warum sie ihre Krankenschwesterntätigkeit von vornherein nur so lange in der Schweiz geplant habe, bis sie die Ziele der praktischen und theoretischen Berufsfortbildung erreicht haben würde, habe sie bereits im Vorverfahren und in der Vorhaltsbeantwortung (zu B, C 7) vom 14.12.2004 dargelegt. Der genaue Zeitraum sei jedoch nicht von vornherein festzulegen gewesen.

Zu B 1. und 5.: Der Inhalt der beruflichen Tätigkeit der Bw. sei dem vorgelegten Arbeitsvertrag und dem Dienstzeugnis zu entnehmen. Außerdem wurde sie laut Dienstzeugnis dem Grundsatz der anthroposophischen Medizin voll gerecht.

Der Zusammenhang zwischen den Fortbildungsseminaren im Rahmen des „Merz-Trainings“ und ihrer Krankenschwesterntätigkeit gehe aus dem beigelegten Prospekt ‚Seminare 1995‘ und dem Leitbild der Klinik hervor.

Zu C 1., 5. und 6.: Das Kurskonzept und die Seminardaten „WB 99“ möge dem beiliegenden Veranstaltungskalender, dem Prospekt „Anthroposophische Biographiearbeit“ und dem Leitbild der Klinik entnommen werden.

Zu E 1. und 5.: Kinästhetik sein ein handlungsorientiertes Lernmodell, das helfen soll, Patienten **aktiv in die Pflege** mit einzubinden. Die Gesundheit werde durch Förderung der eigenen Bewegungsmöglichkeiten mit dem Patienten **gemeinsam entwickelt**. Auf die Seite www.klinikum-kassel.de/pflege/kinaesthetik.htm werde hingewiesen.

Auch diese Fortbildungsveranstaltung entspreche dem angeführten Leitbild und mittlerweile überhaupt dem Krankenpflegestandard in allen westeuropäischen Ländern.

Hinsichtlich der Fachliteratur könne eine Erörterung beim zuständigen Finanzamt erfolgen (mit Hinweis auf ein Telefonat vom 10. Februar 2005).

Vor Erledigung der Berufung werde bei eventuellen Rückfragen (Nichtberücksichtigung der geltend gemachten Werbungskosten) um telefonische Kontaktaufnahme ersucht.

Gleichzeitig legte die Bw. folgende Beilagen vor:

- Vollmacht für deren Schwager vom 28. Februar 2005
- Prospekt "Körperorientierte Selbsterfahrung, Seminare 1995; Merz-Training"
- Arbeitsvertrag und Zeugnis des ehemaligen Arbeitgebers in der Schweiz (Klinik)
- Internet-Ausdruck betreffend Definition des Begriffes "Kinästhetik"
- Kurz-Inhaltsangaben zu beantragter Literatur (7 Blätter) samt Zahlungs- und Einkaufsbelegen

Aus den nunmehr vorgelegten Unterlagen zur Frage, welche Literatur in den Jahren 1999 und 2000 konkret angeschafft wurde, geht hervor, dass auch **im Jahr 1996** Bücher im Gesamtwert von 3.159,00 S angeschafft wurden.

Jene Bücher, über deren Inhalt zumindest eine Kurzbeschreibung vorgelegt wurde, weisen folgende Titel auf:

Keine Angst vor Aggression

Spontan Leben

Topographie des Unbewussten

Die fünf Tibeter

Botschaften des Körpers

Die Begegnung mit dem Schatten

Verkörpernte Gefühle

Hellwach und bewusst leben

Imagination und Symboldeutung

Angewandte Gruppendynamik

Zwischen Organismus und Organisation

Körperarbeit und persönliche Entwicklung

Die Spiritualität des Körpers

Über die Berufung wurde erwogen:

1) Heimfahrten in den Jahren 1996 und 1997:

a) Anerkennung von Heimfahrten dem Grunde nach:

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

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

Mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 wurde die Abzugsfähigkeit für die Aufwendungen für Familienheimfahrten der Höhe nach eingeschränkt.

Diese Begrenzung des Fahrtaufwandes der Höhe nach mit dem höchsten Pendlerpauschale wirkte ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 1996.

Familienwohnsitz ist jener Ort, an dem der Steuerpflichtige mit seinem Ehegatten bzw. Lebensgefährten einen gemeinsamen Hausstand unterhält, der den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, I, Tz 349 zu § 4, mit Hinweis auf VwGH vom 14.4.1996, 96/15/0006).

Mit Familienheimfahrten erfasst das Gesetz nur den typischen Fall (Doralt, aaO, Tz 104/12 zu § 20).

Da die Bw. ledig und alleinstehend ist, sind die Fahrten zwischen dem damaligen Arbeitsort in der Schweiz und dem Wohnsitz in Österreich nicht als "Familienheimfahrten" zu qualifizieren. Eine Beschränkung der Fahrtkosten mit dem höchsten Pendlerpauschale kommt daher im gegenständlichen Fall nicht zur Anwendung.

Es können jedoch auch bei einem **ledigen Steuerpflichtigen** die Fahrten zwischen dem Ort der auswärtigen Tätigkeit und dem Wohnsitz betrieblich bzw. beruflich veranlasst sein (z.B. um an seinem ständigen Wohnsitz nach dem Rechten zu sehen; VwGH vom 27.8.1998, 95/13/0119; Doralt, aaO., Tz 104/12 zu § 20).

Die Bw. hat mit Vorhaltsbeantwortung vom 28. Februar 2005 vorgeschlagen, die Veranlassung für den Fahrtaufwand nach dem Verhältnis der Einkünfte zu beurteilen, da ihr eine exakte Zuordnung der am Hauptwohnsitz jeweils verrichteten Arbeit zu einer Einkunftsquelle mangels vorhandener Aufzeichnungen nicht möglich ist.

Die Bw. hat in den einzelnen Jahren der Auslandstätigkeit folgende Einkünfte (in ATS) erzielt:

	1996	1997
Einkünfte aus NSA (Schweiz)	58.766,00	283.806,00
Einkünfte aus V+V	28.000,00	28.000,00
Einkünfte aus L+F	16.477,00	16.387,00
Maßgebliche Gesamteinkünfte	103.243,00	328.193,00

NSA in %	56,92	86,48
V+V in %	27,12	8,53
L+F in %	15,96	4,99
Gesamt	100,00	100,00

Im Gegensatz zur Berufungsentscheidung der Berufungskommission, Berufungssenat I, vom 29. Juni 2001, wonach die Wochenendheimfahrten auf Grund des Fehlens eines eigenen Hausstandes der Bw. in Österreich als nicht abzugsfähig erkannt wurden, geht der UFS davon aus, dass im gegenständlichen Fall Heimfahrten aus folgenden Erwägungen grundsätzlich anzuerkennen sind:

Dem Veranlagungsakt ist zu entnehmen, dass die Bw. in den Jahren 1991 bzw. 1993 die elterliche Landwirtschaft mit der Anschrift Fk-M11 im Erbweg vom Vater bzw. mit Übergabevertrag von der Mutter erworben hatte (Abgabenerklärung vom 24.1.1991 über den Erwerb eines Grundstücks durch Vererbung sowie Abgabenerklärung vom 22.1.1993 über den Erwerb eines Grundstücks durch Übergabs- und Pflichtteilsverzichtsvertrag). Die Anschrift der Bw. ist bereits in den erwähnten Abgabenerklärungen mit Fk-M11 angegeben. Auch aus den in den Folgejahren eingereichten Abgabenerklärungen ist eine Änderung der Wohnadresse nicht ersichtlich. Die Bw. hat mit Vorhaltsbeantwortung vom 14. Dezember 2004 bekannt gegeben, dass ihre Mutter am Hof mit der o.a. Adresse das so genannte Auszugsstübel bewohne und Küche und Sanitäreinrichtungen mitbenütze.

Die Bw. ist Inhaberin eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes (dessen Flächen weitgehend verpachtet sind) samt Hofgebäude, in welchem die Mutter (Übergeberin) eine Auszugswohnung bewohnt. Die Adresse des landwirtschaftlichen Hofgebäudes ist gleichzeitig die Wohnadresse der Bw.

Ein eigener Hausstand der Bw. an obiger Adresse steht somit außer Zweifel.

Die Bw. war bereits seit dem Jahr 1991 bzw. 1993 Eigentümerin dieses land- und forstwirtschaftlichen Betriebes und konnte mit Vorhaltsbeantwortung vom 28. Februar 2005 glaubwürdig darlegen, dass sie nur vorübergehend, nämlich zur Absolvierung einer praktischen und theoretischen Berufsfortbildung, im Ausland einer Beschäftigung nachgegangen ist.

Nach Ansicht des UFS war die Auslandstätigkeit der Bw. somit von vornherein für wenige Jahre befristet.

Solange die Verlegung des Wohnsitzes an den Tätigkeitsort nicht zugemutet werden kann, werden Aufwendungen für Fahrten an den Ort der dauernden Wohnsitznahme als durch die

auswärtige Einkunftserzielung veranlasst angesehen (VwGH vom 29.5.1996, 93/13/0013 mit Hinweis auf VwGH vom 9.10.1991, 88/13/0121).

Heimfahrten sind daher dem Grunde nach anzuerkennen.

b) Zuordnung zu den einzelnen Einkunftsquellen:

Ursprünglich wurde in den Berufungen und in der Beschwerdeschrift argumentiert, die Kosten der Heimfahrten seien ausschließlich im Zusammenhang mit den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft entstanden und als „Betriebsausgaben“ gem. § 4 Abs. 3 und 4 EStG anzuerkennen. Folgte man dieser Argumentation so wären diese zumindest mit jenem Anteil, der auf die pauschalierte Land- und Forstwirtschaft entfällt, nicht geeignet, eine steuerliche Wirkung zu entfalten, da derartige Ausgaben mit der Pauschalierung abgegolten sind. Letztendlich relativiert die Beschwerde jedoch diese Aussage und schlug vor, die Fahrtaufwendungen im Ausmaß von 12 % der Verpachtung an den Golfplatzbetreiber und zu 30 % der Land- und Forstwirtschaft zuzuordnen.

Bemerkt wird, dass die in der Beschwerde angeführten Fahrtkosten für das Jahr 1999 in Höhe von S 17.346,00 wohl nicht - wie behauptet – „zur Beaufsichtigung und Kontrolle der beiden Pächter“ entstanden sein können, zumal der Auslandsaufenthalt der Bw. nur bis Ende September 1998 gedauert hatte (vgl. auch Dienstzeugnis vom 30. 9. 1998).

Mangels vorhandener Aufzeichnungen erscheint die von der Bw. vorgeschlagene Zuordnung des Fahrtaufwandes zu den einzelnen Einkunftsquellen im Verhältnis der Höhe der jeweiligen Einkünfte (Darstellung siehe Tabelle oben) zutreffend und sinnvoll. Daraus ist eindeutig ersichtlich, dass die in Zusammenhang mit dem Liegenschaftsbesitz stehenden Einkünfte in Verhältnis zu den Gesamteinkünften der Bw. eine untergeordnete Rolle spielen.

Da für die Heimfahrten ohnehin nur die jeweils zwischen der Unterkunft in der Schweiz und dem Wohnsitz in Österreich zurückgelegten Kilometer betreffen, ist die von der Bw. vorgeschlagene Kürzung der Kilometergelder um einen Privatanteil iHv. 10% entbehrlich.

c) Anzahl der Heimfahrten:

Aufwendungen für Familienheimfahrten (im Berufungsfall: Heimfahrten) sind bei einem steuerlich anerkannten Doppelwohnsitz insoweit abzugsfähig, als sie innerhalb angemessener Zeiträume erfolgen (Doralt, aaO., Tz 359 zu § 4).

Dem Erkenntnis des VwGH vom 7.9.1993, 93/14/0081 bzw. vom 13.9.1994, 94/14/0066 liegt – abgesehen von der Zusammensetzung der Einkunftsquellen – ein teilweise vergleichbarer Sachverhalt zu Grunde:

Der Beschwerdeführer war alleinstehend und machte wöchentliche Heimfahrten geltend, u.a., um das Brennholz für den Eigenbedarf herzustellen. Der Verwaltungsgerichtshof ist im Erkenntnis vom 13.9.1994, 94/14/0066 der belangten Behörde, welche die ursprünglich beantragten 47 Heimfahrten zunächst auf 20 und schließlich auf 14 Heimfahrten reduziert hatte, im Ergebnis – unter Berücksichtigung der besonderen Umstände dieses Falles - nicht entgegengetreten.

Die Bw. hat für das Jahr 1996 (zweimonatiger Auslandsaufenthalt) Kosten für 4 Heimfahrten und im Jahr 1997 (ganzjähriger Auslandsaufenthalt) Kosten für 24 Heimfahrten, somit Heimfahrten im Abstand von zwei Wochen, als Werbungskosten geltend gemacht.

Mit Vorhalt vom 26. November 2004, Punkt A), wurde die Bw. ersucht, bekannt zu geben, worin die Betreuung der Liegenschaft konkret bestanden hat, ob und in welchem Ausmaß und warum diese Tätigkeiten im Rahmen der Betreuung der Liegenschaft notwendig waren, wie lange die Aufenthalte in Fk jeweils gedauert hatten, welche land- bzw. forstwirtschaftlichen Arbeiten die Bw. jeweils konkret durchgeführt hat und worin die im erwähnten VwGH - Erkenntnis angeführte "Beaufsichtigung und Kontrolle" der beiden Pächter konkret bestand. Auch um Vorlage von Fahrtenbüchern wurde ersucht.

Die Bw. gab daraufhin u.a. bekannt, sie habe "des öfteren" Waldpflegearbeiten durchgeführt und die Pächter beaufsichtigt und kontrolliert, über das zeitliche Ausmaß dieser Tätigkeiten jedoch keine Aufzeichnungen geführt. Fahrtenbuch existiere keines. Die Angabe der gefahrenen Kilometer sei an Hand der bereits bekannt gegebenen Anschrift in der Schweiz und dem Wohnort in Österreich nachprüfbar.

Die Bw. verweist in der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Dezember 2004 auf ihre Stellungnahme vom 23. August 2001. Darin gab sie bekannt, dass sie (*Anm: Zumindest im Jahr 1998*) **im Abstand von 17 Tagen** Heimfahrten unternommen hat, um ihren land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, bewirtschaften und beaufsichtigen zu können. Dieser weise eine Größe von rund 5 ha auf, wovon 3,7 ha an einen Landwirt verpachtet wurden und der Rest – insbesondere der Kleinwald – von der Bw. selbst unter Mithilfe ihrer Mutter bewirtschaftet wurde.

In der Vorhaltsbeantwortung vom 14. Dezember 2004 gab die Bw. auf die Frage nach der Dauer der Inlandsaufenthalte an, jeweils über jene Tage zu Hause gewesen zu sein, die sie als Krankenschwester dienstfrei oder Urlaub gehabt habe. Von einem "geblockten" Dienstplan, wovon auf Grund der angegebenen 17-tägigen Heimfahrten auszugehen wäre, ist keine Rede. Vielmehr geht aus den Beilagen zu den jeweiligen Steuererklärungen ein **14-Tage-Rhythmus** für die Heimfahrten hervor (4 Heimfahrten für zwei Monate im Jahr 1996 und 24 Heimfahrten im Jahr 1997).

In der Beschwerdeschrift an den VwGH gegen den Bescheid des Berufungssenates der FLD ist die Rede von Heimfahrten **in Abständen von 15 Tagen**.

Trotz Nachfrage wurde nicht einmal der Versuch unternommen, die Dauer der Inlandsaufenthalte, bspw. mittels Kalenderaufzeichnungen, Dienstplänen der Klinik etc., zu rekonstruieren. Diese unterschiedlichen Varianten betreffend die Anzahl der Heimfahrten sind offenbar nur darauf zurückzuführen, dass die Berufungswerberin selbst keine genaue Kenntnis über die Anzahl der Heimfahrten hat.

Durch die teilweise ausweichende bzw. unzureichende Beantwortung der an die Bw. schriftlich gestellten und klar formulierten Fragen (z.B. Antwort zur Frage, wie lange die Aufenthalte am Wohnsitz gedauert haben: *"Die Aufenthalte in Fk dauerten jeweils über jene Tage, die ich als Krankenschwester dienstfrei oder Urlaub hatte....."*) sowie der Nichtvorlage angeforderter Unterlagen (z.B. Fahrtenbuch) ist die Anzahl der tatsächlich unternommen Heimfahrten für den UFS nicht nachvollziehbar. Es erscheint auch unklar, wie die Bw. selbst unter diesen Umständen die genaue Anzahl der beantragten Heimfahrten ermitteln konnte.

Es ist daher auf der Grundlage der von der Bw. bisher bekannt gegebenen Umstände zu beurteilen, wie viele Heimfahrten im Berufszeitraum notwendig waren:

Wie die Bw. im Rechtsmittelverfahren selbst vorgebracht hat, kann sie sogar bei der Pflege des Kleinwaldes auf die Mithilfe der im Hofgebäude wohnenden Mutter rechnen. Wenn nun die Mutter der Bw. in der Lage ist, bei den allgemein als sehr anstrengend geltenden Waldarbeiten mitzuhelfen, ist auch davon auszugehen, dass sie damit rechnen konnte, dass die im selben Haus wohnende Mutter laufend anfallende Arbeiten in Haus und Hof erledigen und auch die behauptete notwendige Beaufsichtigung und Kontrolle der Pächter übernehmen werde.

In diesem Zusammenhang sei erwähnt, dass auch die Notwendigkeit bzw. Üblichkeit der laufenden Kontrolle der Pächter in der von der Bw. beschriebenen intensiven Art zu bezweifeln ist. Denn es ist nicht Aufgabe des Verpächters, den Pächter dahingehend zu beaufsichtigen und zu kontrollieren, ob er den Dünger zur richtigen Zeit und im richtigen Ausmaß ausbringt, wann er die Heuernte vorzunehmen hat und ob und wie viel Stück Vieh er weiden lässt. Entscheidungen über Fragen der laufenden Bewirtschaftung bleiben dem Pächter vorbehalten. So umfasst gemäß § 1096 ABGB die Verpflichtung des Bestandgebers, den Bestandnehmer im bedungenen Gebrauch und Genuss nicht zu stören, sowohl das Dulden alles dessen, was noch als zulässiger Gebrauch (bei Pacht auch Fruchtziehung) durch den Bestandnehmer anzusehen ist (Würth in Rummel, ABGB, Kommentar, 3. Auflage). Dass Dünge- und Erntearbeiten sowie das Weidenlassen von Vieh nicht nur zur zulässigen Bearbeitung bzw. Fruchtziehung gehören, sondern sogar **der** übliche Inhalt von landwirtschaftlichen Pachtverträgen ist, bedarf keiner weiteren Erörterung.

Hat sich die Bw. trotzdem dazu veranlasst gesehen, so sind die damit verbundenen Kosten steuerlich nicht abzugsfähig.

Die in der Literatur (vgl. Doralt, aaO. Tz 359 zu § 4) geäußerten Ansicht, bei einem **allein stehenden Steuerpflichtigen** reichen idR **monatliche Heimfahrten** zu seiner Wohnung am Heimatort aus (siehe auch die dort zitierte Judikatur, sowie VwGH vom 29.5.1996, 93/13/0013), geht davon aus, dass die Wohnung in der Zwischenzeit leer steht und unbeaufsichtigt ist. Davon kann jedoch im Berufungsfall keine Rede sein. Die Mutter der Bw. bewohnt als Übergeberin das "Auszugsstübel" am Hof unter Mitbenützung der Küche und der Sanitäreinrichtungen. Eine laufende Betreuung der Wohnräume am Hof ist damit gegeben. Offenbar aus diesem Grund hat auch die Bw. selbst im Schreiben vom 23. August 2001 die Kosten für die Heimfahrten nur im Zusammenhang mit dem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb (als Betriebsausgaben) geltend gemacht und einen Teil dieser Betriebsausgaben als privat veranlasst angesehen, da auf dem Hof auch ihre Mutter wohnt.

Nach den Beilagen zu den Einkommensteuererklärungen ist bei einer Heimfahrt eine Strecke von 580 km vom Arbeitsort in der Schweiz zum Wohnort in Österreich zurückzulegen. Der Routenplaner "map24" gibt die kürzeste Strecke zwischen diesen beiden Orten mit 596 km bei einer Fahrzeit von 10,52 Stunden an. Die Bw. hat also jeweils die kürzeste Strecke gewählt, jedoch eine längere Fahrzeit in Kauf genommen.

Die Einhaltung eines 14-Tages-Rhythmus der Heimfahrten wäre nur unter größter Anstrengung und körperlicher und psychischer Belastung denkbar, da die Aufenthaltsdauer und somit die Phase der Erholung von den Strapazen der langen Reise zu kurz ausfallen müsste. Darüber hinaus erscheinen die Heimfahrten im Abstand von zwei Wochen vor allem wegen der Anwesenheit der Mutter am Wohnsitz der Bw. nicht durch die Einkünfte der Bw. veranlasst. Wurden die Heimfahrten tatsächlich im behaupteten Ausmaß unternommen, kommen dafür nur andere, nämlich private Gründe in Betracht.

Erst in der Vorhaltsbeantwortung vom 28. Februar 2005 wurde – ohne nähere Beschreibung der Arbeiten - auch die Notwendigkeit der "Gewinnung von Brennholz für den Eigenbedarf" behauptet.

Selbst wenn die Bw. ihre Wohnräume ausschließlich mit Holz beheizte, wäre sie ohne weiteres in der Lage gewesen, im Rahmen von 12 Aufenthalten an ihrem Wohnort im Jahr 1997 (im Jahr 1996 hielt sich die Bw. erst ab November im Ausland auf) das Brennholz für den Eigenbedarf "zu gewinnen":

Nach der Lebenserfahrung ist nicht davon auszugehen, dass die Bw., allenfalls unter Mithilfe der Mutter, mit Motorsäge und/oder Kreissäge das Brennholz "gewonnen", sondern bereits zerkleinertes Holz bearbeitet bzw. gelagert hat. In bereits zerkleinertem Zustand sind auch

größere Mengen an Brennholz für den Eigenbedarf auch von einer einzigen Person in mehreren Tagen, höchstens etwa einer Woche ins Trockene zu bringen bzw. einzulagern. Außerdem hätte die Bw. – wie andere Steuerpflichtige auch - die Möglichkeit gehabt, für privat veranlasste Arbeiten im Zusammenhang mit der Versorgung mit Brennholz für den Eigenbedarf, Urlaubstage zu verwenden.

Allerdings ist der Bw. zuzugestehen, dass sie in den Jahren 1996 und 1997 im Ergebnis **etwa ein Mal im Monat** (egal in welchen Zeitabständen), zu Hause nach dem Rechten sehen musste, bzw. (allenfalls gemeinsam mit der Mutter) die anstehenden Arbeiten bzw. Agenden, wie Waldpflege, Versorgung mit Brennholz für den Eigenbedarf, Koordinationstätigkeiten im Zusammenhang mit den verpachteten Flächen (Wiesen und Golfplatzgelände) wahrzunehmen. Auf Grund der dargestellten Umstände ist die Notwendigkeit darüber hinausgehender Heimfahrten nicht zu erkennen.

Die steuerlich anzuerkennenden Kosten für Heimfahrten stellt sich daher wie folgt dar (in ATS):

Heimfahrtkosten 1996:

	Kilometergeld-Satz	Fahrtgeld
2 Heimfahrten (1180 km x 2)	á S 4,60	10.856,00

Heimfahrtkosten 1997:

	Kilometergeld-Satz	Fahrtgeld
5 Heimfahrten (1180 km x 5)	á S 4,60	27.140,00
7 Heimfahrten (1180 km x 7)	á S 4,90*)	40.474,00
Heimfahrten gesamt		67.614,00

*) Gem. Art. XX des Bundesgesetzes BGBl. Teil I Nr. 61/1997 vom 30. Juni 1997

Erhöhung des "Amtlichen Kilometergeldes" per 1. Juni 1997

2) Kaufkraftbedingter Verpflegungsmehraufwand in den Jahren 1996 und 1997:

Eine Reise liegt nach ständiger Rechtsprechung des VwGH nur dann vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird. Erstreckt sich die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf mehrere Orte in der Weise, dass jeder Ort - für sich betrachtet - Mittelpunkt der Tätigkeit sein könnte, dann ist jeder dieser Orte als Mittelpunkt der Tätigkeit zu qualifizieren und der Aufenthalt an ihm keine Reise (VwGH 11.8.1993, 91/13/0150).

Allerdings macht nicht jeder Aufenthalt an einem Ort diesen zum Mittelpunkt einer Tätigkeit; zu einem (weiteren) Mittelpunkt der Tätigkeit wird ein Ort nur

aufgrund längeren durchgehenden Aufenthaltes des Steuerpflichtigen oder

aufgrund wiederkehrenden Einsatzes über einen längeren Zeitraum (Doralt, EStG ⁴, § 16, Tz 175).

Der längere Aufenthalt ermöglicht es ihm, sich dort über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so jenen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden, der allein die Annahme von Werbungskosten statt nicht abzugsfähiger (üblicher) Verpflegungsaufwendungen der privaten Lebensführung rechtfertigt (VwGH 13.2.1991, 90/13/0199).

Es liegt im vorliegenden Fall auf der Hand, dass die Bw. in der Schweiz einen weiteren Mittelpunkt der Tätigkeit begründet hat.

Verpflegungsaufwendungen an einem Ort, der sich im Sinne der Rechtsprechung als Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt, kann, mangels einer Reise gemäß

§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht mit den Sätzen des § 26 Z 7 EStG 1988 Rechnung getragen werden. Die daraus resultierenden Verpflegungsmehraufwendungen können steuerlich grundsätzlich nicht berücksichtigt werden, weil ja eine Vielzahl von selbständig und unselbständig Erwerbstätigen genötigt ist, sich (teilweise) außer Haus zu verköstigen, ohne dass damit die üblichen Kosten der Verpflegung berufsmäßig überschritten würden (vgl. VwGH 15.6.1988, 85/13/0069, und 25.5.1988, 87/13/0199).

Diese Aussage kann aber sinnvoll nur auf das Inland bezogen werden (siehe VwGH vom 13.2.1991, 90/13/0199).

Bei einem längeren Auslandsaufenthalt anerkennt die Rechtsprechung einen

kaufkraftbedingten Verpflegungsmehraufwand; nicht jedoch bei Grenzgängern (siehe Doralt, EStG ⁴, § 16, Tz 200 und die dort zitierte Judikatur).

Liegen im Ausland die Verpflegungsmehraufwendungen wegen des höheren Niveaus der Lebenshaltungskosten erheblich über den Kosten der inländischen Verpflegung, dann können nicht mehr übliche Kosten der Verpflegung unterstellt werden. Vielmehr werden in diesem Fall die üblichen Kosten der Verpflegung berufsbedingt sehr wohl überschritten (VwGH 13.2.1991, 90/13/0199).

Im Erkenntnis vom 10.4.1997, 94/15/0212 hat der VwGH im Fall eines Grenzgängers mit dem Arbeitsort in der Schweiz festgestellt, dass der Beschwerdeführer am Beschäftigungsort nicht wohnen musste und ihm deshalb Mehraufwendungen nicht erwachsen sind. Weiters hat der Gerichtshof ausgeführt:

"Dadurch unterscheidet sich der Beschwerdefall von den bereits zitierten hg. Erkenntnissen vom 13. Februar 1991, Zl. 90/13/0199, und vom 11. August 1993, Zl. 91/15/0150, war doch den damaligen Beschwerdeführern der Verpflegungsmehraufwand entweder im Zusammenhang mit einem Zweitwohnsitz in den USA oder im Zusammenhang mit einem

dienstlichen Aufenthalt in England erwachsen. Ohne einen zumindest im Anschluß an eine Reise längeren Aufenthalt im Ausland erscheint aber eine auf dem Gedanken der Härtenvermeidung beruhende Ausnahme von dem Grundsatz, daß von einem steuerlich zu berücksichtigenden Verpflegungsmehraufwand nur gesprochen werden kann, wenn der Aufwand im Verhältnis zu dem anderer Berufstätiger AM JEWEILIGEN AUFENTHALTSORT unüblich hoch ist, nicht gerechtfertigt. Bei Verpflegungskosten außerhalb von Reisen bzw. ohne Aufenthaltnahme im Ausland wird - unbeschadet der dem bereits zitierten hg. Erkenntnis vom 28. Jänner 1997, Zl. 95/14/0156, zugrundeliegenden, hier nicht gegebenen Konstellation - typischerweise der für den allgemeinen Werbungskostenbegriff maßgebende Tatbestand, daß die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen getätigt wurden, durch das Abzugsverbot des § 20 EStG überlagert."

Wie im Fall des Erkenntnisses des VwGH, in welchem der Beschwerdeführer eine Forschungstätigkeit in den USA aufnahm, daraus Einkünfte aus selbständiger Arbeit in den USA erzielte und in der Zwischenzeit von der österreichischen Universität karenziert wurde (VwGH vom 11.8.1993, 91/13/0150), hat auch die Bw. ein Dienstverhältnis in der Schweiz begründet und daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der Schweiz bezogen. Es können daher nicht nur übliche Kosten der Verpflegung unterstellt werden, sondern ist auf Grund des Kaufkraftunterschiedes auch ohne Vorliegen einer "Reise" ein beruflich bedingter Mehraufwand entstanden.

Die beantragte Differenz iHv. 147,00 S täglich, somit für das Jahr 1996 iHv. 8.820,00 S und für das Jahr 1997 iHv. 44.100,00 S stellen daher wie beantragt Werbungskosten dar.

3) Fortbildungskosten

A) Seminare:

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

Unter Werbungskosten sind beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben zu verstehen, die objektiv im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen.

Durch das StRefG 2000 wurde die Abzugsfähigkeit ab dem Jahr 2000 bei Bildungsmaßnahmen gelockert.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I 1999/106, gültig ab dem Jahr 2000, sind Werbungskosten auch die Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im

Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen.

Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen. Die Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten ist nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliegt.

Für Sachverhalte nach der Rechtslage bis 31.12.1999 waren Ausbildungskosten weder als Werbungskosten noch unter einem anderen Titel abzugsfähig. Abzugsfähigkeit wurde nur den Fortbildungskosten zuerkannt, wenn sie dazu dienten, im jeweiligen ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung ist, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient d.h. es muss sich um eine berufsspezifische Fortbildung handeln.

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

Lassen sich die Aufwendungen, die ausschließlich auf die berufliche Sphäre entfallen, nicht einwandfrei von den Aufwendungen für die private Lebensführung trennen, dann gehört der Gesamtbetrag derartiger Aufwendungen zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben (VwGH 23.4.1985, 84/14/0119).

Im Erkenntnis vom 24.6.2004, 2001/15/0184 hat der Verwaltungsgerichtshof die Aufwendungen für Fortbildungsseminare bei einer Religionslehrerin nicht anerkannt und festgestellt, dass die eigene Stressbewältigung des StPfl in den Bereich der Erhaltung bzw. Verbesserung der eigenen Gesundheit und somit in den Bereich der persönlichen Lebensführung gehört.

Mit Vorhalt vom 26. November 2004 wurden der Bw. detaillierte Fragen zum Inhalt der besuchten Seminare „1. und 2. Kurs der kontinuierlichen Weiterbildungsgruppe *WB 99*“ sowie zum Inhalt ihrer beruflichen Tätigkeit gestellt, um die Berufsbezogenheit dieser Fortbildungsmaßnahmen beurteilen zu können (s. Punkt C, Fragen 1. bis 8.). Weiters wurden ihr zur Wahrung des Parteigehörs die zwischenzeitig durch die vormalige Berufsbehörde (FLD) durchgeführten Erhebungen zur Kenntnis gebracht.

Mit Vorhaltsbeantwortung vom 14. Dezember 2004 vermochte die Bw. den auf das einzelne Fortbildungsseminar Bezug nehmenden Vorhalt nicht entsprechend der detaillierten Fragestellung zu beantworten. Statt dessen fasste sie die Beantwortung der zu den jeweiligen Seminaren gesondert gestellten Fragen zusammen (z.B. „zu B, C und E“ oder zu „B, C, E1“ usw.). So wies sie bspw. auf die Frage „C, 1.“ des genannten Vorhaltes betreffend Angabe der Inhalte der jeweiligen Seminareinheiten, Vorlage von Unterlagen wie Prospekte, Kursmitschriften usw., lediglich auf die im Abgabenakt befindlichen Seminarrechnungen und Seminarbestätigungen sowie auf den Schriftsatz vom 23. August 2001 hin und fügte an: *„Sollte der UFS Kopien der allenfalls noch vorhandenen Seminarskripten wünschen, bin ich gerne bereit diese vorzulegen.“*

Aus der Formulierung „Sollte der UFS Kopien der allenfalls noch vorhandenen Seminarskripten wünschen“ ist einerseits erkennbar, dass das Vorhandensein der Skripten über die behauptetermaßen beruflich veranlassten Seminare ungewiss ist, bzw. offenbar nach dem in Rede stehenden Seminar nie mehr benutzt wurden. Allerdings erscheint es ungewöhnlich, dass Unterlagen über beruflich veranlasste und kostenintensive Fortbildungsveranstaltungen im Rahmen der beruflichen Tätigkeit nie mehr – nicht einmal gelegentlich, um Details für die Praxis nachzulesen – Verwendung gefunden haben sollten.

Jedenfalls für Zwecke der Nachweisführung bei der steuerlichen Geltendmachung der Kurskosten wäre die Aufbewahrung der Seminarskripten von vornherein geboten gewesen.

Andererseits stellt sich für die Bw. offenbar die Frage, ob der UFS die Vorlage der Seminarskripten wünsche. Angesichts der klaren Aussage in Punkt „C, 1.“ des Vorhaltes, die Bw. werde ersucht, entsprechende Unterlagen wie Prospekte, Kursmitschriften etc. vorzulegen, ist diese Fragestellung nicht nachvollziehbar.

Nachdem in einem weiteren Vorhalt vom 31. Jänner 2005 in Punkt „B, 1.“ darauf hingewiesen wurde, dass die zum Seminarinhalt „WB 99“ sowie zum Inhalt der beruflichen Tätigkeit der Bw. noch unbeantwortet geblieben sind, und ihr Gelegenheit gegeben werde, dies nachzuholen und die bisher angeforderten Unterlagen bzw. Nachweise nachzureichen, verwies die Bw. darauf, dass das Kurskonzept und die Seminaraten „WB 99“ dem beiliegenden Veranstaltungskalender und dem Prospekt „Anthroposophische Biographiearbeit“ und dem dargestellten Leitbild der Klinik entnommen werden könnten.

Dazu ist festzustellen, dass tatsächlich ein Kursprogramm betreffend das „Merz-Training“ mit dem Titel „Körperorientierte Selbsterfahrung, Seminare 95“ in Kopie vorgelegt wurde, weiters Arbeitsvertrag und Zeugnis der Klinik, Internet-Ausdruck betreffend Definition des Begriffes „Kinästhetik“, Kurzbeschreibung über Literatur (7 Blätter), Kassazettel und Rechnungen über erworbene Literatur sowie eine Vollmacht für den Schwager.

Der bezeichnete Veranstaltungskalender und der Prospekt „Anthroposophische Biographiearbeit“ waren dem Vorhalt jedoch nicht beigegeben. Schon anlässlich der Beantwortung des ersten Vorhaltes wurde zu diversen Punkten die Vorlage von Unterlagen „unter Beilage“ angekündigt. Diese wurden dem Schreiben jedoch ohne Angabe von Gründen nicht beigegeben. Unter anderem deshalb haben sich Ermittlungen im Rahmen eines weiteren Vorhaltes als notwendig herausgestellt.

Aus dem Akteninhalt und den vorhandenen Unterlagen und Informationen ist zu erschließen, dass die **für das Jahr 1999** als Werbungskosten geltend gemachten Kosten iHv. S 10.504,20 (1.220,00 SFR) Kurse bei der Institution **„WIE Arbeitsplatz für individuelle Entwicklung“** in der Schweiz, Veranstalter Joop Grün, betreffen. Die im Vorhalt aufgezeigte Differenz zwischen 1.220,00 SFR wie beantragt und 1.210,00 SFR lt. Bestätigung wurde mit der Beantwortung des Vorhalts nicht aufgeklärt. Es ist daher von letzterem Betrag (SFR 1.210,00 bzw. 10.418,00 S) auszugehen.

Der als Werbungskosten geltend gemachte Ausgabenbetrag iHv. 3.795,00 S (550,00 DM) betrifft Kosten für die Teilnahme an einem Seminar im Rahmen des sog. **„Merz-Training“**.

a) Kurskosten „WIE Arbeitsplatz für individuelle Entwicklung“ (1. Kurs: 15. bis 20. November 1999; 2. Kurs: 22. bis 27. November 1999)

Der Internetseite <http://biographie-arbeit.ch/wie/anlieg.html> ist folgende Information zu entnehmen:

WIE Arbeitsplatz für indiv. Entwicklung: "Unser Anliegen":

Im Mittelpunkt

steht der Mensch. Das Ziel ist, Personen oder Gruppen zu helfen, selbstschöpferisch, lust- und verantwortungsvoll ihr berufliches und ihr persönliches Leben gestalten zu können.

Die angewandten «Mittel» wurden aus der Geisteswissenschaft Rudolf Steiners (Anthroposophie), den Natur- und Sozialwissenschaften und aus der Kunst entwickelt.

Zielgruppe:

Die Angebote richten sich an Frauen und Männer, die im Sozial- oder im Wirtschaftsbereich tätig sind und an einer individuellen Entwicklung im Sinne einer professionellen Kompetenz interessiert sind. Sie können aber auch auf privater Basis beansprucht werden.

Ziel:

Entwicklung der fachlichen und menschlichen Kompetenz der in ihrem Arbeits-/Lebenszusammenhang stehenden Persönlichkeit durch Stärkung der Selbstregulationsfähigkeit.

Die Bw. hat trotz gezielter Fragestellungen im Rahmen zweier Vorhalte die entsprechenden Fragen zum Inhalt der besuchten Fortbildungsveranstaltungen nicht beantwortet. Auch um Vorlage der Kursprogramme, Prospekte, Kursmitschriften usw. sowie um Bekanntgabe des jeweiligen Teilnehmerkreises etc. wurde die Berufungswerberin vergeblich ersucht.

Aus der von der Bw. vorgelegten, von ihr selbst verfassten Umschreibung der Seminare „WB 99“ beim „Werkplatz für individuelle Entwicklung“ ist die Beantwortung dieser Fragen nicht zu entnehmen. Außerdem spricht sie in diesem Zusammenhang vom „Inhalt der **Ausbildung**“. Die Kosten für eine Berufsausbildung wären allerdings nach einhelliger Lehre und Judikatur im Jahr 1999 von vornherein nicht abzugsfähig.

Zur Beantwortung der o.a. Fragen ist daher die der Internet-Seite des Veranstalters zu entnehmende Information heranzuziehen:

Zu **Kursinhalt und Ziel**:

Die fachliche und menschliche Kompetenz der Kursteilnehmer soll durch Stärkung der Selbstregulationsfähigkeit entwickelt werden.

Diese Aussage zeigt, dass die Seminare der eigenen Persönlichkeitsentwicklung der Kursteilnehmer dienen sollen und nicht die unmittelbare Weitergabe von Kursinhalten in der Praxis bezwecken. Auch die Tatsache, dass die Bw. keinerlei Unterlagen über die Seminarinhalte vorlegen konnte, unterstreicht diese Sichtweise und lässt vermuten, dass diese Unterlagen in der täglichen Praxis zur Wissensweitergabe nicht mehr benötigt wurden.

Weiters wird daraus klar, dass bei diesen Seminaren Wissen von sehr allgemeiner Art, insbesondere der Persönlichkeitsentwicklung der Teilnehmer vermittelt wurde. Auch bereits die Seminartitel "Verobjektivierung **der eigenen biographischen Ereignisse**" sowie "**Lernen zu Lernen**" lassen diese Einschätzung richtig erscheinen.

Auf die spezifischen beruflichen Wissensbedürfnisse einer Diplomkrankenschwester kann in Kursen dieser Art offenbar jedenfalls nicht eingegangen werden. Die Bw. konnte auch nicht darstellen, welches erworbene Wissen sie konkret bei welcher von ihr ausgeübten Tätigkeit angewendet hat.

Zielgruppe (**Teilnehmerkreis**):

"Männer und Frauen die im Sozial- oder im Wirtschaftsbereich tätig sind. Diese Angebote können aber auch auf privater Basis beansprucht werden."

Die Kurse konnten also von Angehörigen verschiedener Berufsgruppen besucht werden und waren allgemein zugänglich für Personen aus dem Sozial- und Wirtschaftsbereich.

Die Bw. konnte nicht erläutern, welcher Teilnehmerkreis die Seminare besucht hat, ob auch nur einzelne Seminareinheiten besucht werden konnten, ob spezifische Voraussetzungen für die Teilnahme gefordert wurden, wie ein allfälliges Auswahlverfahren (Aufnahmegespräch im Mai 1999) gestaltet war, welchen Inhalt ihre damalige Tätigkeit hatte und in welchen Bereichen die Seminarinhalte angewendet wurden.

Es lag auch keine Anregung des Arbeitgebers zum Besuch der Seminare, Gewährung einer Dienstfreistellung, Kostentragung oder Bestätigung der Berufsbezogenheit vor.

Auf Grund der dargestellten Umstände können die im Zusammenhang mit diesen Seminaren getragenen Kosten keine steuerliche Berücksichtigung finden. Trotzdem wird nicht verkannt, dass der Besuch dieser Seminare der beruflichen Tätigkeit der Bw. als Diplomkrankenschwester förderlich sein kann.

b) Kurskosten für ein Seminar im Rahmen des sog. „**Merz-Training**“ (lt. Quittung: Fünftägiges Seminar von 27. bis 31. Jänner 1999):

Dem Veranlagungsakt ist zu entnehmen, dass es sich bei diesem Seminar um die vierte und letzte Einheit des Seminars "Reifung und Wachstum – Methodenaufbautraining" im Rahmen des sog. "Merz-Trainings" handelt, welches laut Teilnahmebestätigung im "Gut Hg " vom 26. bis 31. Jänner 1999 stattgefunden hat. Der Veranstalter bestätigt, dass die Bw. am einjährigen Methodenaufbautraining für Trainer, psychosoziale Berufe, Personalleiter und Verantwortliche für Personalentwicklung teilgenommen hat.

Die Themen der gegenständlichen vierten Seminareinheit sind: Seminarleitung, Supervision und Beratung.

Wesentliche Inhalte sind: Seminar-design und Seminargestaltung, Trainer-Interventionstechniken, Krisenintervention und Methoden der Einzelarbeit, sowie die Gestaltung von Supervisionssitzungen und teilnehmerspezifische Beratung.

Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die in Punkt a) betreffend anzuwendende gesetzliche Bestimmungen und die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen.

Auch zu den als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben für die Seminare im Rahmen des sog. "Merz-Trainings" iHv insgesamt 39.445,00 S (dieser Betrag beinhaltet auch die Kosten für den gegenständlichen vierten Seminarteil) wurden detaillierte Fragen an die Bw. gerichtet (siehe Punkt B, 1. bis 6.).

Wie oben bereits erwähnt, hat die Bw. die Beantwortung der zu den jeweiligen Seminaren gesondert gestellten Fragen zusammengefasst (z.B. „zu B, C und E“ oder zu „B, C, E1“ usw.).

Die weiteren, oben zur ersten Vorhaltsbeantwortung der Bw. getroffenen Feststellungen treffen in gleicher Weise auch auf diesen Punkt der Berufungsentscheidung zu.

Nachdem im (zweiten) Vorhalt vom 31. Jänner 2005 darauf hingewiesen wurde, dass die zum Seminarinhalt „Merz-Training“ sowie zum Inhalt der beruflichen Tätigkeit der Bw. noch unbeantwortet geblieben sind, und ihr Gelegenheit gegeben werde, dies nachzuholen und die bisher angeforderten Unterlagen bzw. Nachweise nachzureichen, verwies die Bw. auf Arbeitsvertrag und Dienstzeugnis der Klinik. Nach dem Leitbild der Klinik sei die anthroposophische Medizin der zentrale Inhalt dieser Klinik. Dass die Bw. diesem Grundsatz gerecht werde, zeige das Dienstzeugnis. Welche Inhalte der Fortbildungsseminare ihre Krankenschwesterntätigkeit in dieser Klinik tangiert hätten, sei dem beigelegten Prospekt "Seminare 95" zu entnehmen.

Wie bereits zu Punkt **a)** ausgeführt, hat die Bw. hat trotz gezielter Fragestellungen im Rahmen zweier Vorhalte auch die entsprechenden Fragen zum Inhalt der "Merz-Seminare" nicht beantwortet. Auch um Vorlage der Kursprogramme, Prospekte, Kursmitschriften usw. sowie um Bekanntgabe des jeweiligen Teilnehmerkreises etc. wurde die Berufungswerberin vergeblich ersucht.

Die Schilderung der Bw. des Leitbildes der Klinik sowie die Erkenntnis der Bw., dass insbesondere die in der klinisch anthroposophischen Medizin begründete Behandlung aller Patienten als mündige individuelle Partner ein richtiger Ansatz für deren Selbstbestimmung ist etc. mag durchaus zutreffen. Diese und ähnliche Zielsetzungen sind jedoch in den Leitbildern der meisten modernen und aufgeschlossenen Krankenanstalten zu finden (was ein Blick auf entsprechende Internet-Seiten beweist).

Damit hat die Bw. jedoch noch keine Beschreibung der von ihr konkret ausgeführten Tätigkeiten in der Klinik abgegeben.

Aus dem Prospekt "Seminare 1995", worauf die Bw. zur Beschreibung der Inhalte der "Merz-Seminare" verwiesen hat, geht hervor:

Es handelt sich um Seminare betreffend "Körperorientierte Selbsterfahrung" mit Seminaren zu folgenden Themen:

Meditation und Trance; der Weg zur eigenen Mitte

Individualität und Selbstbewußtsein; wer bin ich? Gelassenheit und Selbstvertrauen durch Akzeptanz der eigenen Person

Eine Reise zu sich selbst; Steigerung von Selbstbewußtsein und Durchsetzungsvermögen

Mein Körper – mein Leben; Steigerung der persönlichen Ausstrahlung

Wendezeiten; Wachstumschancen durch Abschied, Trennung, Tod

Aggression und Harmonie; Konstruktiver Umgang mit Konflikten

Reifung und Wachstum; zweijähriges intensives Persönlichkeitstraining

...Wege zum Selbst (Schwerpunkte des Trainings sind: Selbstbewußtsein und Selbstsicherheit, Entscheidung, Körpergefühl- und –wahrnehmung; Beziehung, Liebe, Sexualität, Mann/Frau-Polarität etc.)

Auftritt; das etwas andere Rhetoriktraining

Selbsterfahrung und Bioenergetik (Thema: Beschäftigung mit der eigenen Persönlichkeit; ...lernen, Angstzustände und Stress leichter zu bewältigen)

Zu **Kursinhalt und Ziel:**

Dem von der Bw. als Inhaltsangabe der besuchten Seminare angebotenen Prospekt ist zu entnehmen, dass die Seminare im Wesentlichen persönlichkeitsbildende Inhalte aufweisen und überwiegend auf Basis von Selbsterfahrungsprozessen gearbeitet wird. Bereits die oa. Themen zeigen klar, dass die Seminare vor allem auf die Stärkung des Selbstbewußtseins und Förderung der Selbstsicherheit etc. abzielen und sich mit der eigenen Persönlichkeit der Kursteilnehmer befassen.

Auch diese Seminare sollen offenbar der eigenen Persönlichkeitsentwicklung der Kursteilnehmer dienen und nicht die unmittelbare Weitergabe von Kursinhalten in der Praxis der Bw. als Diplomkrankenschwester bezwecken. Auch die Tatsache, dass die Bw. keinerlei Unterlagen über die Seminarinhalte vorlegen konnte, unterstreicht diese Sichtweise und lässt vermuten, dass diese Unterlagen in der täglichen Praxis zur Wissensweitergabe nicht mehr benötigt wurden.

Auf die spezifischen beruflichen Wissensbedürfnisse einer Diplomkrankenschwester kann wegen der ausschließlichen Zielsetzung der allgemeinen Persönlichkeitsbildung auch in diesen Seminaren jedenfalls nicht eingegangen werden. Die Bw. konnte auch nicht darstellen, welches erworbene Wissen sie konkret bei welcher von ihr ausgeübten Tätigkeit angewendet hat.

Zielgruppe (**Teilnehmerkreis**):

Aus dem besprochenen Prospekt ist ein beabsichtigter Teilnehmerkreis nicht erkennbar. Der Internet-Seite "<http://www.merz-training.de>" ist zu entnehmen, dass derzeit ein zweijähriges

Seminar mit dem Titel "Reifung und Wachstum; Wege zum Selbst" angeboten wird. Die Zielgruppen werden dort wie folgt angegeben:

"Emotionale Intelligenz und soziale Kompetenz ist geeignet für alle, die eine tiefgreifende persönliche Entwicklung machen wollen oder die in der Arbeit und ihrem Umgang mit anderen Menschen Verantwortung übernehmen: Führungskräfte, Personalentwickler, Ärzte, Lehrer, Therapeuten, Psychologen, Berater und Trainer."

Mangels konkreter Angaben der Bw. betreffend Teilnehmerkreis der von ihr besuchten Seminare im Rahmen des "Merz-Trainings" ist hilfsweise auf die dargestellte aktuelle Information über den Teilnehmerkreis derartiger Seminare zurückzugreifen. Danach ist davon auszugehen, dass auch das von der Bw. im Jänner 1999 besuchte Seminar von Angehörigen verschiedenster Berufsgruppen besucht werden konnte und allgemein zugänglich war.

Die Bw. konnte auch nicht erläutern, ob auch nur einzelne Seminareinheiten besucht werden konnten, ob spezifische Voraussetzungen für die Teilnahme gefordert wurden, wie ein allfälliges Auswahlverfahren gestaltet war, welchen Inhalt ihre damalige Tätigkeit hatte und in welchen Bereichen die Seminarinhalte angewendet wurden.

Es lag auch keine Anregung des Arbeitgebers zum Besuch der Seminare, Gewährung einer Dienstfreistellung, Kostentragung oder Bestätigung der Berufsbezogenheit vor.

Zum Berufsbild der Krankenschwester wird im § 11 Gesundheits- und Krankenpflegegesetz - GuKG, BGBl. I Nr. 108/1997 wie folgt ausgeführt:

"(1) Der gehobene Dienst für Gesundheits- und Krankenpflege ist der pflegerische Teil der gesundheitsfördernden, präventiven, diagnostischen, therapeutischen und rehabilitativen Maßnahmen zur Erhaltung oder Wiederherstellung der Gesundheit und zur Verhütung von Krankheiten.

(2) Er umfaßt die Pflege und Betreuung von Menschen aller Alterstufen bei körperlichen und psychischen Erkrankungen, die Pflege und Betreuung behinderter Menschen, Schwerkranker und Sterbender sowie die pflegerische Mitwirkung an der Rehabilitation, der primären Gesundheitsversorgung, der Förderung der Gesundheit und der Verhütung von Krankheiten im intra- und extramuralen Bereich.

(3) Die in Abs. 2 angeführten Tätigkeiten beinhalten auch die Mitarbeit bei diagnostischen und therapeutischen Verrichtungen auf ärztliche Anordnung."

Angesichts der oben dargestellten Inhalte der von der Bw. besuchten Seminare ist ein Zusammenhang mit der Tätigkeit als Krankenschwester nicht erkennbar.

Für beide von der Bw. besuchten Seminararten und die damit verbundenen und steuerlich geltend gemachten Kosten gilt, dass diese in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht

in der Lage ist, den Aufwand dahingehend zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkünfterzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind. Sie stellen daher Mischaufwand dar. Da das in den erwähnten Seminaren vermittelte Wissen von allgemeiner Natur ist und auch außerhalb der beruflichen Tätigkeit anwendbar ist, ist eine Trennung des Aufwandes in beruflich und privat an Hand objektiver Kriterien nicht möglich.

Der Gesetzestext des § 20 Abs. 1 Z 2 a EStG 1988 normiert ein striktes Aufteilungsverbot für Aufwendungen, die auch dem Beruf förderlich sind und bei denen die Kosten nicht objektiv in beruflich oder privat trennbar sind, sodass solche Aufwendungen nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung darstellen.

B) Fachliteratur:

a) Jahr 1996:

Im Erkenntnis vom 29.9.2004, 2000/13/0156 hat der VwGH zur Frage der steuerlichen Anerkennung von Ausgaben für Fachliteratur festgehalten, dass bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung eine typisierende Betrachtungsweise derart anzuwenden ist, 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. das hg. Erkenntnis vom 24. November 1999, 99/13/0202, mwN).

Aufwendungen für Fachliteratur sind dann abzugsfähig, wenn sie im Zusammenhang mit der beruflichen Sphäre stehen, bzw. der Steuerpflichtige die Fachliteratur zur Ausübung seines Berufes benötigen „kann“; nicht entscheidend ist hierbei, ob die Fachliteratur vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird, sondern ob die selbst beschaffte Fachliteratur beruflich verwendet wird oder nicht (Doralt, EStG, Kommentar, Tz 220, Stichwort "Fachliteratur", und die dort zitierte Judikatur).

Die von der Bw. **im Jahr 1996** angeschaffte Literatur ist unter Beachtung dieser Grundsätze wie folgt zu beurteilen:

Keine Angst vor Aggression, 123,00 S:

Die Umsetzung von Gefühlen wie Ärger, Feindseligkeiten, Widerwille, Bosheit etc. in kreative Aggression biete der Familientherapie eine praktische Methode. Die Herausforderung zum klärenden Streit etc. finde so neue Bedeutung. Von dieser Thematik werden naturgemäß

Familien (vor allem Eltern) angesprochen. Das Vorhandensein von allgemeinem Interesse ist somit evident.

Spontan leben, 109,00 S:

Spontan leben heißt besser, intensiv, mit mehr Gewinn zu leben, heißt das eigene Selbst zu verwirklichen, frei bewußt und eigenverantwortlich. Spontan leben läßt sich üben und lernen, wie man sein Erwachsenen-Ich verwirklichen kann, indem man sein Kindheits-Ich als eigene Geschichte begreift und akzeptiert. Dieses Werk mit persönlichkeitsbildendem Inhalt stößt mit Sicherheit auf breites Allgemeininteresse.

Topographie des Unbewußten, 311,00 S

LSD und einige andere Drogen sind ein einziges Werkzeug tiefenpsychologischer Diagnostik und Forschung, da sie geistig-seelische Phänomene und Prozesse ans Licht bringen. Sie sind mit dem Mikroskop in der Medizin zu vergleichen. Die Erforschung dieser Möglichkeiten ist nicht nur für die Persönlichkeitsdiagnose und die Therapie psychischer Störungen relevant. Sie kann auch zu einem tieferen Verständnis von Kunst und Religion und unserer Erfahrungen vom Sterben führen. Auch dieses Werk spricht mit den Themen Drogen, Kunst Religion, Erfahrungen vom Sterben eine breite Allgemeinheit an.

Die fünf Tibeter, 147,00 S

Durch die Riten der fünf Tibeter wird durch die Nutzung der universalen Energie der menschliche Körper ins Gleichgewicht gebracht. Dadurch wird das Todeshormon blockiert. Das Buch beschreibt die Riten und deren Wirkung. Diese Technik wird nicht nur in der Literatur sondern auch in allgemein zugänglichen Kursen einer breiten Allgemeinheit nähergebracht. Es liegt somit an diesem Werk breites, allgemeines Interesse vor.

Botschaften des Körpers, 267,00 S

Unsere Körperstruktur ist Ausdruck unserer physischen, emotionalen und geistigen Verfassung. Sie offenbart unsere früheren traumatischen Erlebnisse und unsere persönliche Gegenwart. Dieses Buch zeigt, wie man Körperstrukturen lesen kann. Die so gewonnen Botschaften des Körpers können dann Anlaß geben, zu gezielten Bemühungen um Veränderung und Weiterentwicklung der Persönlichkeit. Hier handelt es sich um ein persönlichkeitsbildendes Werk, bei dem ein breites Allgemeininteresse nicht ausgeschlossen werden kann.

Begegnung mit dem Schatten, 84,00 S

Es geht um die Intensivierung des Atmens, die sei ein uraltes Heilverfahren, das den Menschen ermöglicht, körperliche und seelisch-geistige Blockierungen zu erkunden und zu lösen. Durch verstärkte Atmung kann das Bewußtsein gehoben werden. Mit dieser Atemtechnik besteht die Chance, die Begrenztheit des Lebens zu erkunden und behindernde

Barrieren zu überschreiten. Es eröffnen sich neue Möglichkeiten mit Schwierigkeiten umzugehen usw. . Auch dieses Werk hat persönlichkeitsbildenden Inhalt. Breites Allgemeininteresse kann nicht ausgeschlossen werden.

Verkörpernte Gefühle, 369,00 S

Es geht um die Ausformung der einzigartigen Gestalt eines Menschen, ausgehend von der embryologischen Entwicklung. Es werden anhand einer Charaktertypologie vier Störungen der menschlichen Formbildung dargestellt. Unter therapeutischer Anleitung können diese verfestigten Haltungs- und Einstellungsmuster aufgelöst und neu gestaltet werden. So läßt sich das ganze Spektrum der Gefühle wieder erfahren und ausdrücken. Nach der vorliegenden Kurzzusammenfassung geht es in diesem Werk offenbar um Persönlichkeitsbildung mit therapeutischen Lösungsansätzen. Trotzdem kann allgemeines Interesse nicht ausgeschlossen werden.

Hellwach und bewußt leben, 388,00 S

Lebendigkeit und Lebensfreude werden durch die übliche Erziehungspraxis und gesellschaftliche Einflüsse weitgehend verschüttet. Es wird aufgezeigt, wirkungsvolle Wege zu finden, um dem entgegenzuwirken. Auch dieses Werk spricht eine breite Allgemeinheit an. Vor allem viele Eltern könnten dieses Werk interessant finden, um Erziehungsfehler zu vermeiden.

Imagination und Symboldeutung, 325,00 S

Der Psychologe Henry G. Tietze erklärt die Welt menschlicher Träume, Tagträume und Wünsche. Es ist ein reich bebildertes Standardwerk neuester Imaginationsverfahren samt Lexikon der gängigen Symbole usw. . Es wird Laien wie Fachleute als idealen Arbeits- und Nachschlagebuch interessieren. Bereits die Kurzbeschreibung weist daraufhin, dass auch Laien am Inhalt dieses Werkes interessiert seien. Allgemeines Interesse kann daher nicht ausgeschlossen werden.

Angewandte Gruppendynamik, 297,00 S

Die Gruppendynamik zählt zu den bedeutendsten sozialpsychologisch orientierten Trainingsmaßnahmen im nicht therapeutischen Bereich. Ziel ist die Optimierung betrieblicher Arbeits- und Kooperationsabläufe, die Verbesserung zwischenmenschlicher Kommunikationsfähigkeit, Selbsterfahrung und Befriedigung von Kontakt- und Erlebnisbedürfnissen. Unter anderem kann mit Hilfe einer Anleitung ein auf die persönlichen Interessen abgestimmtes Trainingsmanual erstellt werden. Die angesprochenen vielschichtigen Anwendungsmöglichkeiten der Gruppendynamik lassen darauf schließen, dass dieses Werk auf breites Allgemeininteresse stößt.

Zwischen Organismus und Organisation, 298,00 S

Der Autor ist ein erfahrener Pädagoge und Trainer. Er beschreibt das Wechselspiel der Kräfte, die sowohl in Einzelpersonen als auch in Organisationen am Werk sind. Ausgehend von den Grundbedürfnissen des Menschen werden Modelle für das Zusammenleben in Organisationen entwickelt. Das Buch stellt eine Pflichtlektüre dar, für alle die mit Menschen arbeiten; eine Anregung zum Umdenken. Fast jeder arbeitet in irgend einer Weise mit Menschen zusammen. Allgemeines Interesse an diesem Werk ist daher anzunehmen.

Körperarbeit und persönliche Entwicklung, 207,00 S

Dieses Buch beschreibt, wie wir durch Tiefentspannung zur Harmonie von Leib, Seele und Geist gelangen. Der oft vernachlässigte Körper muß beachtet werden. Ganzheitliche Körperarbeit wird vom Autor Jack Painter beschrieben. Bei dieser Methode wird das Körpergewebe vom Therapeuten auf eine bestimmte Weise fest massiert. Dies bewirkt tiefe Entspannung, freies Fließen des Atems und der Körperenergien und es wird ein stabiles inneren und äußeres Gleichgewicht erlangt. An diesen Lösungsansätzen kann zweifelsfrei eine breite Allgemeinheit Interesse finden. Ein berufsspezifischer Zusammenhang mit der Tätigkeit einer Krankenschwester ist nicht zu erkennen.

Die Spiritualität des Körpers, 234,00 S

Der Autor vermittelt Einsichten in den spirituellen Aspekt der Gesundheit. Hypothese: Um die Balance von Körper und Geist zu erreichen, müssen wir die Spiritualität des Körpers wieder entdecken. Den Weg hierzu eröffnet die Bioenergetik, deren Grundlagen Alexander Lowen ausführlich erläutert. Mit Hilfe zahlreicher praktischer Übungen zur Selbsterfahrung wird gezeigt, wie die Sprache des Körpers zu verstehen ist und innere Harmonie erreicht werden kann. Die persönlichkeitsbildenden Inhalte dieses Werkes sind geeignet, eine breite Allgemeinheit anzusprechen.

Die Bw. hat für das Berufungsjahr 1996 weder im Rahmen der Veranlagung, noch im Berufungsverfahren Kosten für Fachliteratur als Werbungskosten beantragt. Erst der Vorhaltsbeantwortung vom 28. Feb. 2005 ist mittelbar zu entnehmen, dass offenbar Kosten für Fachliteratur geltend gemacht werden sollen. Der Vollständigkeit halber wurde daher die gegenständliche Prüfung betreffend Berufsbezogenheit der Aufwendungen durchgeführt. Es hat sich jedoch gezeigt, dass bei allen Werken allgemeines Interesse anzunehmen ist. Bei diesen Büchern handelt es sich nicht um Fachliteratur, die derart auf die spezifischen beruflichen Bedürfnisse abgestellt sind, dass ihnen die Eignung fehlt, auch für andere Bevölkerungskreise Interesse zu wecken. Es ist daher das Abzugsverbot des § 20 EStG anzuwenden.

b) Jahr 1999:

Die Bw. machte weiters **für das Jahr 1999** Ausgaben für Fachliteratur iHv. insgesamt 1.712,00 S geltend.

Gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 idgF ist für Werbungskosten, die bei nicht selbständigen Einkünften erwachsen, ohne besonderen Nachweis ein Pauschalbetrag von 1.800,00 S jährlich abzusetzen.

Da die beantragten Werbungskosten zur Gänze im Pauschalbetrag für Werbungskosten in Höhe von 1.800,00 S Deckung finden und somit bereits im Einkommensteuerbescheid 1999 steuerliche Berücksichtigung gefunden haben ist auf die Frage der grundsätzlichen Abzugsfähigkeit der von der Bw. im Jahr 1999 als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen für Literatur nicht näher einzugehen. Der Berufung konnte somit insoweit kein Erfolg beschieden sein.

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO erfolgt die Endgültigerklärung des Einkommensteuerbescheides 1999, weil kein gesetzlicher Grund für dessen Vorläufigkeit gemäß § 200 BAO mehr vorliegt. Die Abweisung einer gegen einen vorläufigen Bescheid gerichteten Berufung ändert an der Vorläufigkeit nichts. Die Änderungsbefugnis der zweiten Instanz umfasst auch die Endgültigerklärung von Bescheiden (vgl. Ritz, Bundesabgabenordnung, Kommentar, 2.Auflage, Wien 1999, § 289 , Tz 6; VwGH 26.1.1994, 92/13/0097).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, am 31. März 2005