

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers, vertreten durch K-Steuerberatungsgesellschaft gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 21. August 2008 betreffend Einkommensteuer 2006 und 2007 zu Recht erkannt:

Die Berufung, nunmehr Beschwerde, vom 11. September 2008 gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 21. August 2008 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Der Berufung, nunmehr Beschwerde, vom 11. September 2008 gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 21. August 2008 wird teilweise stattgegeben.

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2007 wird abgeändert. Die geänderte Bemessungsgrundlage und die Höhe der Einkommensteuer 2007 sind dem beiliegenden Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen integrierenden Bestandteil dieses Entscheidungsspruches bildet.

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

Entscheidungsgründe

In seinen Einkommensteuer- (ESt-) Erklärungen für 2006 und 2007 machte der damals steuerlich nicht vertretene, hauptberuflich als nichtselbständiger Techniker tätige Beschwerdeführer (Bf) neben Betriebsausgaben für einen Kfz-Handelsbetrieb (2006/2007) auch Werbungskosten für eine NLP-Ausbildung (2006/2007) und ein "Praktikum" in Wien (2007) sowie für Aufwendungen geltend, welche ihm 2007 im Zusammenhang mit einer Bewerbung für eine nichtselbständige Tätigkeit in Irland erwachsen waren.

Mit den angefochtenen Bescheiden versagte das Finanzamt X. (FA) sämtlichen beantragten Aufwendungen im Wesentlichen ohne erkennbare Ermittlungen unter Hinweis auf § 20 EStG 88 die steuerliche Abzugsfähigkeit.

Begründend führte die Abgabenbehörde in den Bescheiden aus, dass Aufwendungen für NLP-Kurse dem Bereich des § 20 EStG88 zuzuordnen seien, da sie keiner berufsspezifischen Wissensvermittlung sondern allgemein der Vermittlung kommunikativer Fähigkeiten dienten, die nicht nur für viele Berufssparten sondern auch außerhalb des Berufslebens für das menschliche Zusammenleben von Bedeutung seien. Auch die als „*vorbereitende Betriebsausgaben*“ eines Kfz-Handelsbetriebes geltend gemachten Aufwendungen seien nach § 20 EStG88 nicht zu berücksichtigen, weil der Bf eine derartige Tätigkeit tatsächlich nie ausgeübt habe. Ebenso stehe § 20 EStG88 einem Abzug der Bewerbungskosten entgegen, da diese zur Erzielung von in Österreich nicht steuerpflichtigen Einnahmen angefallen seien. Die Nichtanerkennung der Praktikumskosten begründete das FA nicht.

In der Berufung gegen diese ESt-Bescheide verwies die zwischenzeitig betraute steuerliche Vertretung des Bf auf dessen unbeschränkte Steuerpflicht in Österreich während des Verfahrenszeitraumes. Der Bf sei bis Ende 2007 ausschließlich in Österreich wohnhaft gewesen und habe auch nur hier Einkünfte erzielt. Die Übersiedlung nach Irland sei erst mit Beginn des Jahres 2008 erfolgt. Die Kosten für die „*Vorstellungstreisen nach Irland*“ seien als vorweggenommene Werbungskosten des Jahres 2007 in Österreich abzugsfähig, da mehr als eine bloße Absichtserklärung zur Erzielung künftiger Einnahmen vorgelegen sei (Verweis auf LStR, §16, Rz 330).

Auch in Bezug auf den Kfz-Handel habe der Bf eine Betriebsgründung zielstrebig betrieben, indem er etwa „*das Gewerbe für den Handel mit E-Kraftfahrzeugen angemeldet*“, allerdings „*nach mehreren Monaten ohne Einnahmen (sehr wohl aber Ausgaben)*“ wieder abgemeldet habe (Verweis auf EStR § 4 Abs. 4 Rz 1095, Doralt, EStG¹¹ § 4 Rz 235 und UFS 5.5.2006, RV/0096-L/06).

Die berufliche Notwendigkeit für die absolvierten Fortbildungskurse ergebe sich klar aus der beruflichen Karriereplanung des Bf, der zunächst (ab 1997) für unterschiedliche Dienstgeber als Techniker tätig gewesen sei, anschließend seine Kenntnisse aus dem Besuch der Unternehmerakademie am WIFI beim Verkauf von Pumpenanlagen zum Einsatz gebracht habe und in der Folge, während einer Tätigkeit als Projektmanager der Firma A, seine Fachkompetenz im Projektmanagement im Rahmen eines Universitätslehrgangs für Projektmanagement vertieft habe (2002/2003). Um seine Qualifikationen für die Übernahme von Leitungs- und Führungsfunktionen insbesondere in den Bereichen Konfliktmanagement und Teamworking nachweislich zu erweitern, habe der Bf jenen Managementkurs belegt, dessen Kosten das FA mit den angefochtenen Bescheiden die steuerliche Abzugsfähigkeit verwehrt habe. Tatsächlich habe ihm gerade die dabei geschulte Selbst- und Sozialkompetenz den Aufstieg zum Projektleiter bei seinem letzten österreichischen Arbeitgeber ermöglicht.

Die Inhalte dieses „*Weiterbildungskurses für Führungskräfte*“ (Selbst- Team- und Stressmanagement sowie Führung und Übernahme von Verantwortung) gehörten bei international ausgeschriebenen Führungspositionen zu den unabdingbaren

Qualifikationen und seien auch in seinem Fall *nachweislich* notwendig gewesen, um die ausgeschriebene Stelle als Produktionsleiter in Irland zu bekommen (Anforderungsprofil in der Ausschreibung beinhaltend u.a. „*good people management skills*“).

Nach ergänzenden Erhebungen v.a. zum Kfz-Handel des Bf sowie zu dessen in Irland ausgeübter Tätigkeit und Befassung des Lohnsteuer-Fachbereiches im BMF, legte das FA das Rechtsmittel ohne Erlassen einer Berufungsvorentscheidung dem Unabhängigen Finanzsenat (UFS) zur Entscheidung vor.

Im zweitinstanzlichen Verfahren wurden die Bezug habenden Dienstverträge und Unterlagen zu den NLP-Kursen sowie Belege zu den geltend gemachten Bewerbungskosten und Nachweise für die Versteuerung der Lohnbezüge in Irland angefordert.

Es wurde erwogen:

a) Kfz-Handelsbetrieb:

Strittig ist die steuerliche Abzugsfähigkeit der vom Bf geltend gemachten Betriebsausgaben für eine kurzfristig angemeldete gewerbliche Handelstätigkeit, im Rahmen derer beim Bf in den Jahren 2006 und 2007 nur Aufwendungen angefallen sind, nicht aber Einnahmen erzielt wurden.

Nach Lehre und Rechtsprechung können Aufwendungen vor Beginn der betrieblichen Tätigkeit Betriebsausgaben sein, wenn die Eröffnung eines Gewerbebetriebes tatsächlich beabsichtigt ist. Dies gilt auch, wenn es zur Erzielung von Betriebseinnahmen letztlich gar nicht kommt. Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung der Aufwendungen ist ein ausreichender Zusammenhang mit künftigen Betriebseinnahmen einer konkreten Einkunftsquelle.

Unbeachtlich sind Aufwendungen aus einer Vorbereitungsphase, wenn erkennbar ist, dass die Ziele des Steuerpflichtigen in Wahrheit gar nicht auf einen Gewerbebetrieb als Einkunftsquelle ausgerichtet waren.

Der innere Entschluss des Steuerpflichtigen zur Aufnahme einer Betätigung muss durch entsprechende Handlungen dokumentiert und nach außen hin eindeutig in Erscheinung getreten sein und es muss zielstrebig auf die Betriebseröffnung hingearbeitet werden. Vor allem wenn es später zu keiner Betriebseröffnung kommt, ist besonderes Gewicht darauf zu legen, dass aufgrund der bereits gesetzten Handlungen des Steuerpflichtigen die eindeutige Absicht der künftigen Betriebseröffnung an Hand objektiver Umstände nachgewiesen wird, sodass gesichert davon auszugehen ist, dass der Steuerpflichtige bereits einen endgültigen Entschluss gefasst hat, Einkünfte einer bestimmten Einkunftsart zu erzielen. Die ernsthafte Absicht zur späteren Einkünfterzielung kann etwa auf Grund bindender Vereinbarungen oder auf Grund sonstiger über eine bloße Absichtserklärung hinausgehender Umstände als klar erwiesen angesehen werden. Ein starkes Indiz ist auch

der Erwerb notwendiger Betriebsmittel. Die bloße Möglichkeit der künftigen Verwendung eines Wirtschaftsgutes für betriebliche Zwecke reicht dagegen nicht aus (vgl. VwGH 28.5.2008, 2008/15/0013; 27.6.2000, 95/14/0134; 1993, 93/13/0108; UFS 16.1.2012, RV/1213-W/11; 5.5.2006, RV/0096-L/06; Jakom/Lenneis EStG, 2011, § 4 Rz 276; Doralt, EStG, Kommentar, § 4 Rz 235, je mwV).

Den abgabenbehördlichen Verfahrensunterlagen ist zu entnehmen, dass der Bf vom 1.August 2006 bis 11.April 2007 Inhaber einer Gewerbebefugnis für „*Handelsgewerbe und Handelsagenten*“ war. Mitte August 2006 meldete er beim FA die Eröffnung eines *Kfz-Handelsbetriebes* an.

Nach dem Vorbringen des Bf lag dieser Betriebsanmeldung eine geplante Verkaufsvermittlung von in Deutschland hergestellten Elektrofahrzeugen „*für den täglichen Pendlerverkehr*“ zu Grunde, die er auf Provisionsbasis in der Steiermark durchführen wollte. Wegen Nichterfüllens der österreichischen Zulassungsvoraussetzungen für das Fahrzeug soll die Zusammenarbeit mit dem Österreich-Repräsentanten des deutschen Fahrzeughersellers bald wieder beendet worden sein, woraufhin der Handelsbetrieb des Bf bereits im Frühjahr 2007 eingestellt wurde.

Im abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahren wurde, trotz Aufforderung zum Nachweis einer zielstrebigen Vorbereitung der Betriebseröffnung, weder der Abschluss einer entsprechenden Vertriebsvereinbarung noch das Vorliegen der behaupteten Hindernisse für die Fortsetzung der betrieblichen Tätigkeit nachgewiesen (vorgelegt wurde lediglich ein Vertragsentwurf vom 4.Juli 2007 mit dem Österreich-Repräsentanten des deutschen Fahrzeughersellers; zur Beendigung der Zusammenarbeit finden sich keinerlei Unterlagen im vorgelegten Verfahrensakt).

Den Abgabenerklärungen zufolge wurden im Rahmen des angemeldeten „Betriebes“ weder 2006 noch 2007 Umsätze erzielt. In beiden Jahren fielen ausschließlich Betriebsausgaben an.

Im durchgeföhrten erstinstanzlichen Ermittlungsverfahren wurde vom Bf nicht einmal behauptet, auch nur ein einziges Fahrzeug vermittelt zu haben. Die Verfahrensunterlagen belegen auch keinen entsprechenden Versuch. Selbst (erfolglose) Marketingmaßnahmen sind nicht glaubhaft dokumentiert. Dem einzigen vorgelegten „Geschäftsbrief“ (Einladung an die Gewinnerin eines im Rahmen des „(Ortsangabe) Umwelttages“ veranstalteten Preisausschreibens zur 2tägigen Gratisprobenutzung des Elektrofahrzeugs) fehlen nicht nur Datum und Versandnachweis sondern insbesondere auch nachfolgende Reaktionen der Empfängerin bzw. weitere Maßnahmen des Bf.

Den abgabenbehördlichen Verfahrensunterlagen ist zu ersehen, dass sich die „betrieblichen Aktivitäten“ des Bf (und damit zusammenhängend die wesentlichen Ausgaben) praktisch zur Gänze auf den Zeitraum vor der Gewerbeanmeldung beziehen. Für Zeiträume *nach* der Gewerbeanmeldung wurden im erstinstanzlichen Ermittlungsverfahren keinerlei Maßnahmen dargetan, welche sich für den Nachweis gezielter Geschäftsaktivitäten im Rahmen des soeben eröffneten Betriebes eignen.

Die geltend gemachten Betriebsausgaben aus dem Zeitraum vor der Gewerbeanmeldung betreffen im wesentlichen Reisekosten im Vorfeld der Anmietung eines Elektrofahrzeugs, das nach dem Vorbringen des Bf lediglich am Tag der (behaupteten) Übernahme vom österreichischen Vertreter des deutschen Herstellers im Zuge einer öffentlich zugänglichen Veranstaltung („(Ortsangabe) Umwelttag“) interessierten Besuchern präsentiert worden sein soll.

Folgt man dieser Darstellung ist davon auszugehen, dass dem Bf dieses Fahrzeug in weiterer Folge für eine Nutzung zu betrieblichen Zwecken zur Verfügung stand.

Nach den Verfahrensunterlagen beschränkte sich diese betriebliche Nutzung allerdings auf fallweise Einsätze (lt. Fahrtenaufstellung des Bf drei betrieblichen Fahrten zum Postamt zwecks Aufgabe von (nicht dokumentierten) Briefsendungen zwischen Juli und November 2006). Insgesamt ist in der Fahrtenaufstellung eine betriebliche Nutzung für ein in Frage kommendes Fahrzeug von 7% der Jahreskilometerleistung für 2006 dargestellt. 2007 sind keine betrieblichen Fahrten verzeichnet.

Die für 2006 erfassten Betriebsfahrten erfolgten zudem offenbar mit zwei unterschiedlichen Fahrzeugen, beide mit deutschem Kennzeichen. Lt. EKIS-Datenbank war in Österreich auf den Namen des Bf nie ein Elektrofahrzeug behördlich zugelassen.

Damit wird zugleich dargetan, dass jenes „*Mietpoolangebot*“ des Fahrzeugherrschers vom 18.April 2006, das der Bf der Abgabenbehörde zum Nachweis der Anmietung eines „Vorführwagens“ vorlegte, tatsächlich nicht in Kraft gesetzt wurde. Waren darin doch, neben einer 24-monatigen Mietdauer unter Vorauszahlung des Mietentgelts, die Zulassung auf den Namen des Bf und der Abschluss einer Vollkaskoversicherung vorgesehen. Abgesehen von der Zulassung wurden auch weder die Vorauszahlung des Mietentgelts noch der Abschluss der Vollkaskoversicherung nachgewiesen – und im Übrigen ebenso wenig der Versand des unterfertigten Anbots an den Hersteller/Vermieter in Deutschland oder die Lieferung des Fahrzeugs an den Bf.

Selbst die vorgebrachte Übergabe des – lt. Unterlagen des Bf am 12./13.Juni 2006 im Rahmen eines Selbstbaukurses im dt. Herstellerwerk vom Bf selbst produzierten (und anschließend in Deutschland zugelassenen!?) - Elektrofahrzeugs durch den Österreich-Repräsentanten des Herstellers am „(Ortsangabe) Umwelttag“ (1.Juli 2006) wird durch die erstinstanzlichen Unterlagen nicht belegt.

Nach dem Vorbringen des Bf verfügte dieser Repräsentant über zwei Vorführwagen des dt. Herstellers (Eingabe vom 9.Okt.2008). In einem Mail vom 22.Juni 2006 hatte der Bf den Österreich-Repräsentanten um Bekanntgabe „*Ihre(r) Kennzeichen*“ (Mehrzahl!) für die Zufahrtsgenehmigung zum „(Ortsangabe) Umwelttag“ ersucht, wo er Ausstellungsfläche für zwei Fahrzeuge reserviert habe.

In Hinblick auf die angemietete Ausstellungsfläche ist nicht davon auszugehen, dass im Zuge der Veranstaltung ein weiteres Fahrzeug an den Bf übergeben und idF von diesem präsentiert werden konnte. Vielmehr sprechen die dargestellten Umstände dafür,

dass bei der Veranstaltung am 1.Juli 2006 die beiden Vorführfahrzeuge des Österreich-Repräsentanten - allenfalls unter Mitwirkung des Bf - präsentiert worden waren.

Lt. Vorbringen des Bf war der „(Ortsangabe) Umwelttag“ das „erste gemeinsame Projekt“ mit dem Österreich-Repräsentanten im Rahmen der betrieblichen Zusammenarbeit gewesen. Allerdings blieb es nach den Verfahrensunterlagen bei diesem einen „Projekt“. Weitere verkaufsfördernde Aktivitäten des Bf sind, wie erwähnt, nicht belegt.

Auch die in der Fahrteneinstellung erfassten, vereinzelten betrieblichen Fahrten mit zwei in Deutschland zugelassenen Fahrzeugen im Zeitraum Juli bis November 2006 weisen nicht auf eine Dauernutzung eines „eigenen“ Elektrofahrzeugs durch den Bf hin. Ob es sich bei den für die aufgezeichneten betrieblichen Fahrten verwendeten Fahrzeugen um jene des Österreich-Repräsentanten handelte, kann dahingestellt bleiben. Letztlich fehlt es an einem Nachweis, dass der Bf dauerhaft über ein Elektrofahrzeug des deutschen Herstellers verfügt hat und ggfs. auf welcher Rechtsgrundlage die Nutzung erfolgt ist.

Aufgrund der dargestellten Umstände sieht es das BFG weder als erwiesen an, dass dem Bf ein für eine geschäftsmäßige Verkaufstätigkeit notwendiges Fahrzeug über einen hinreichenden Zeitraum dauerhaft zur Verfügung stand, noch dass er betriebliche Aktivitäten setzte, bei welchen er ein solches Fahrzeug für Vorführzwecke nutzte.

Auch die in den Abgabenerklärungen neben den Fahrtkosten zur Anmietung des Fahrzeugs geltend gemachten (geringfügigen) Betriebsausgaben sind nicht geeignet eine ernsthaft zur Einkünftezielung angestrebte Betätigung darzutun, beschränken sie sich doch auf Sozialversicherungsbeiträge (als Folge der Gewerbeanmeldung), pauschal geschätzte Telefonkosten und Portogebühren (für 6 Briefsendungen im Zeitraum Juli – November 2006) samt zugehöriger Fahrtkosten für die Fahrten zum Postamt sowie Mitgliedsbeiträge zur „*Arbeitsgemeinschaft Erneuerbare Energie*“.

Das Gesamtbild der dargestellten Verhältnisse lässt nicht auf ein zielstrebiges Verfolgen einer unternehmerischen Tätigkeit zum Zwecke der Einkünftezielung schließen.

Tatsächlich gehen die vom Bf im abgabenbehördlichen Ermittlungsverfahren vorgebrachten (letztlich weitgehend unbewiesen gebliebenen) Aktivitäten über den Rahmen eines privat an alternativen Fortbewegungsmöglichkeiten interessierten Technikers mit dem Ziel praktische Erfahrungen durch Nutzung für Eigenzwecke zu machen, nicht hinaus (Erstbesichtigung und Probefahrten in (Ortsname), Familienausflug zur „*Elektro- und Pflanzenölrfundfahrt*“ in (Stadtname), Produktion des Fahrzeugs durch den Bf im Rahmen eines Selbstbaukurses im deutschen Herstellerwerk, vereinzelte Nutzung von (zwei) Vorführfahrzeugen mit deutschem Kennzeichen innerhalb eines Zeitraums von 5 Monaten). Die (unentgeltliche) Mitwirkung an einer Präsentation im Rahmen einer einzelnen Veranstaltung ändert daran nichts.

Tragfähige Nachweise für eine geschäftsmäßige Ausgestaltung der Betätigung im relevanten Zeitraum wurden durch die dem FA im Oktober 2008 elektronisch übermittelten Unterlagen nicht erbracht (keine verbindliche Geschäftsvereinbarung; kein(e) nachweisliche(r) Erwerb/Anmietung eines Fahrzeugs als Betriebsmittel; keine Belege für

Verkaufs- oder zumindest Werbeaktivitäten des Bf bzw. geeignete Maßnahmen sonstiger Art zur Etablierung des Produkts am Markt). Besonders zu beachten ist, dass Letzteres auch die Zeit nach der Gewerbeanmeldung betrifft.

Schließlich überzeugt auch die vorgebrachte Begründung für die Beendigung der „Geschäftsbeziehungen“ nicht. Würde die fehlenden Zulassungserfordernisse für das Fahrzeug in Österreich doch die Geschäftstätigkeit des Österreichisch-Repräsentanten des Fahrzeugherstellers ebenso betreffen.

Im Übrigen ist einem vorgelegten Schriftverkehr zu entnehmen, dass das Elektrofahrzeug in Österreich zum Zeitpunkt der "Betriebseröffnung" des Bf offenbar bereits im „Echtbetrieb“ eingesetzt wurde und der Bf schon rd. einen Monat vor seiner Betriebsanmeldung Anlass und Gelegenheit für die erforderliche Abklärung hatte (Mail des Bf vom 3.Juli 2006 mit Hinweis auf Hr. Y).

Unter diesen Umständen stellt sich die Anmeldung bei der Gewerbebehörde und die Bekanntgabe einer Betriebseröffnung beim FA als bloßer Versuch dar, aus privatem Interesse getätigte Aufwendungen nachträglich als betriebliche Betätigung darzustellen. Ein ernsthaft an der Einkünftezielung aus dem Verkauf/der Vermittlung von Elektrofahrzeugen interessierter Unternehmer hätte zweifellos zuerst erklärt, ob das Fahrzeug in Österreich überhaupt zulassungsfähig ist (zumal aufgrund der ungewöhnlichen Produktionsweise) und im gegenteiligen Fall von weiteren Aufwendungen Abstand genommen. Innerhalb der vier Monate zwischen Erstbesichtigung und Betriebsanmeldung stand dafür genügend Zeit zur Verfügung. Jedenfalls hätte er ab der Betriebsanmeldung zielführende Maßnahmen zur Vermarktung gesetzt.

Es mag zutreffen, dass der Bf eine geschäftsmäßige Vermittlungstätigkeit für den Österreich-Repräsentanten des Fahrzeugherstellers in der Steiermark vorübergehend in Erwägung gezogen hat. Von einem ernsthaften endgültigen Entschluss zu Einkünftezielung kann aufgrund der im Verfahren festgestellten Verhältnisse aber keine Rede sein.

Unter den dargestellten Umständen vermag das Erfüllen bloßer Formalerfordernisse (Gewerbe-/Betriebsanmeldung) das Fehlen faktischer betrieblicher Aktivitäten zum Nachweis eines ernsthaften Anstrebens unternehmerischer Ziele nicht zu ersetzen. Die aus dem Titel „Kfz-Handelsbetrieb“ geltend gemachten Aufwendungen der Jahre 2006 und 2007 sind daher steuerlich nicht zu berücksichtigen.

b) Kosten für NLP-Schulung:

Vom März 2006 bis März 2007 absolvierte der Bf eine NLP-Basisausbildung (*Neuro Linguistisches Programmieren*). Die dabei angefallenen Aufwendungen (Kurskosten, Kosten für Supervisionen, für Unterkunft/Verpflegung und Fahrtkosten) von insgesamt 4.796,36 € machte er als Werbungskosten im Rahmen seiner nichtselbständigen Einkünfte geltend.

Den Darstellungen in der Berufung zufolge waren die besuchten NLP-Seminare Teil einer mehrjährigen, persönlichen Karriereplanung, nach welcher der Bf seine berufsbegleitenden Fortbildungen ausgerichtet hatte und im Rahmen der er seine ursprüngliche Ausbildung als Techniker um kaufmännisches Wissen, berufsspezifische Fremdsprachenkenntnisse, „Social Skills“ und Fachkompetenzen im Projektmanagement erweitert und das berufliche Betätigungsfeld entsprechend angepasst hatte. Mit der absolvierten NLP-Ausbildung sollte die für den weiteren beruflichen Aufstieg in eine Leitungs- und Führungsposition nötige Selbst- und Sozialkompetenz insbesondere in den Bereichen Teamworking und Konfliktmanagement geschult werden.

Im zweitinstanzlichen Ermittlungsverfahren führte der Bf zur NLP-Ausbildung ergänzend aus, dass an dem von ihm absolvierten „Basis-Modul“ einerseits Personen teilgenommen hatten, die Coaching zu ihrem Beruf machen wollten und andererseits Personen, welche sich Zusatzqualifikationen für Führungsaufgaben erwerben wollten. Ein zentrales Thema sei das Coaching von Personen in verschiedenen Berufssituationen gewesen. Seine persönliche Motivation zur Absolvierung der Ausbildung seien Probleme bei der „*menschlichen Interaktion* mit Teammitgliedern und Vorgesetzten“ im Rahmen seiner Projektleitertätigkeit gewesen, die letztlich zur einvernehmlichen Auflösung seines Dienstverhältnisses im Jahr 2005 geführt hätten. Seinen angeschlossenen Bewerbungsunterlagen sei zudem zu ersehen, dass Qualifikationen im Bereich der *Social Skills* zum Anforderungsprofil für internationale Führungspositionen gehören.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG idF BGBI. I Nr. 180/2004 zählen zu den Werbungskosten Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Demgegenüber dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Im Spannungsverhältnis dieser beiden Bestimmungen ist zu beurteilen, ob die geltend gemachten Aufwendungen für NLP-Kurse der beruflichen oder der privaten Sphäre des Bf zuzuordnen sind.

Nach ständiger VwGH-Rechtsprechung darf ein Aufwand steuerlich nicht berücksichtigt werden, wenn sich eine Veranlassung durch die Erwerbssphäre nach Ausschöpfung der im Einzelfall angezeigten Ermittlungsmaßnahmen und der gebotenen Mitwirkung des Steuerpflichtigen nicht feststellen lässt (z.B. VwGH 31.3.2011, 2009/15/0198; 27.1.2011, 2010/15/0197).

Seit dem StRefG 2000 setzt die steuerliche Berücksichtigung von Bildungsmaßnahmen nicht mehr voraus, dass diese spezifisch auf einen bestimmten Berufstypus ausgerichtet

sind. Grundsätzlich sind seither auch Bildungsmaßnahmen, die in mehreren Berufen verwertbar sein können, steuerlich absetzbar.

Aus der umfangreichen Judikatur des VwGH zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Bildungsmaßnahmen seit In-Kraft-Treten des StRefG 2000 ist allerdings abzuleiten, dass in Bezug auf Maßnahmen zur Persönlichkeitsentwicklung („Social Skills“) insofern eine besondere Betrachtung geboten ist, als hier nach wie vor eine klare Abgrenzung gegenüber den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG) erforderlich ist. Dazu ist bei der Beurteilung der Abzugsfähigkeit auf den Maßstab der beruflichen Notwendigkeit abzustellen, die nur anzunehmen ist, wenn im Rahmen der ausgeübten beruflichen Betätigung eine entsprechende Schulung *erforderlich* ist. (z.B. VwGH 25.4.2013, 2010/15/0019; 29.3.2012, 2009/15/0197; 31.3.2011, 2009/15/0198; 31.5.2011, 2008/15/0226; 28.5.2008, 2006/15/0237, jeweils mwV).

Da NLP-Seminare nach gefestigter VwGH-Judikatur zum zuletzt genannten Typus von Bildungsmaßnahmen gehören (zB. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0237; 22.9.2005, 2003/14/0090), setzt der Abzug der vom Bf geltend gemachten Kosten für seine NLP-Ausbildung somit voraus, dass für seine konkret ausgeübte bzw. angestrebte, berufliche Betätigung eine entsprechende Schulung erforderlich war.

Nach dem durchgeführten Ermittlungsverfahrens ergibt sich dazu folgendes Bild:

Der Bf war nach einer HTL-Ausbildung für Maschinenbau ab den frühen 90iger Jahren des vergangenen Jahrhunderts bei verschiedenen Unternehmen als technischer Angestellter in unterschiedlichen Bereichen des Anlagenbaus tätig (v.a. Kläranlagentechnik und Chemieanlagenbau). Sein Tätigkeitsbereich umfasste die technische Abwicklung - von der Planung und Projektierung der Anlagen über die Bauaufsicht und das Projektcontrolling bis zur Inbetriebnahme.

Während dieser Zeit absolvierte er diverse berufsbegleitende Fortbildungsmaßnahmen zur Ergänzung seiner technischen Kenntnisse bzw. Erweiterung seiner Fähigkeiten über den technischen Bereich hinaus (1997: WIFI Unternehmerprüfung zum Erwerb kaufmännischer Kenntnisse; 1998 – 2000 Kurzseminare im Bereich „Social Skills“ (Seminare für Kommunikation, Persönlichkeitsentwicklung und Kundenorientierung) sowie 2002-2004 zur Verbesserung des Fremdsprachenstandards („Business-Communication-English“), 2002/2003 Universitätslehrgang für internationales Projektmanagement).

Parallel dazu entwickelte sich der Aufgabenbereich des Bf im Rahmen seiner Tätigkeit für ein Anlagenbauunternehmen auf dem Gebiet der Biodieselanlagen in den Jahren 2001 – 2005 von der Mitwirkung an der Projektabwicklung hin zur (internationalen) Projektleitung mit kaufmännischer, zeitlicher und technischer Verantwortung.

Mitte 2005 wechselte der Bf in den Anlagenverkauf und arbeitete zwei Jahre als Verkaufsassistent für ein Maschinenentwicklungsunternehmen. Lt. Dienstzeugnis war er in den Aufgabenfeldern Marketing, Verkauf, Einkauf und Projektmanagement tätig, wobei mit sämtlichen Betätigungsgebieten auch Kundenkontakt verbunden war. Der in

der Berufung erwähnte Einsatz des Bf als Projektleiter ist dem Dienstzeugnis nicht zu entnehmen.

Per 31.Juli 2007 verließ der Bf dieses Unternehmen, um im englischsprachigen Raum Auslandserfahrung zu sammeln.

Noch vor Beendigung dieses letzten inländischen Dienstverhältnisses hatte der Bf mit Bemühungen zur Erlangung einer Beschäftigung in Irland begonnen, die schließlich in einer Anstellung als (technischer) Produktionsleiter einer irischen Biodieselanlage mündeten (Jänner 2008 - August 2009). Die Tätigkeit umfasste die verantwortliche Leitung der Produktion von Pflanzen zur Biodieselherstellung mit Hilfe eines Teams von Mitarbeitern. Das Anforderungsprofil in der Ausschreibung enthielt den Passus „*good people management skills*“. Im Dienstzeugnis des Bf vom September 2009 wird u.a. auf dessen „*ability to communicate easily with staff at all levels*“ als wichtiger Beitrag zum erfolgreichen Wissenstransfer zwischen Technikern und Mitarbeitern im Produktionsteam und auf seine „*trouble shooting ability*“ verwiesen.

Nach der Rückkehr aus Irland begann der Bf ein berufsbegleitendes Studium für Energie- und Umweltmanagement.

Im März 2006, während seiner Tätigkeit als Verkaufsassistent für Maschinenanlagen, begann der Bf mit der verfahrensgegenständlichen NLP-Basisausbildung („*nlp-Resonanz®-Practitioner*“), die er ein Jahr später mit einem entsprechenden Zertifikat abschloss. Die Ausbildung erfolgte nach den Richtlinien und ethischen Grundsätzen des *Deutschen Verbandes für nlp* (DVNLP) und wurde von der *Österreichischen Vereinigung für nlp* (ÖVNLP) zertifiziert.

Nach dem Inhalt der vorgelegten Kursunterlagen zielt diese Ausbildung darauf ab, die Grundlagen für „*respektvolle, erfolgreiche Gesprächsführung*“ und „*authentische Selbstdarstellung*“ zu vermitteln, den Zugang zu den „*verborgenen Potentialen der Teilnehmer*“ zu finden und Wege aufzuzeigen, um diese „*erfolgreich im Privat- und Berufsleben einzubringen*“.

Die Ausbildungsinhalte gliedern sich in die Bereiche „*Selbstmanagement*“, „*Führung und Verantwortung übernehmen*“, „*Teammanagement*“ und „*Stressmanagement*“. Der in der Berufung angeführte Themenbereich „*Konfliktmanagement*“ ist in den vorgelegten Unterlagen nicht erwähnt.

Zur Zielgruppe der Ausbildung wird ausgeführt: „*Der nlp-Resonanz®-Practitioner dient sowohl zur privaten als auch beruflichen Weiterbildung und ist das Basismodul für weiterführende Resonanz-Fachausbildungen. Viele Paare nutzen den Practitioner zur Weiterentwicklung ihrer Beziehung.*“

Einem Schaubild ist zu ersehen, dass die vom Bf besuchten Seminare und Supervisionen zum Basismodul eines modularen Ausbildungssystems gehören, an die einerseits weiterführende Module für eine Coachingausbildung mit späterer Spezialisierungsmöglichkeit in verschiedenen Fachgebieten (Mentalcoach für

Sportführungskräfte, Gesundheitscoach, *Systemcoach*, Kinder-/Jugendcoach) bzw. anderseits Aufbaumodule zum *nlp-Resonanz®-Master* und *nlp-Resonanz®-Trainer* anschließen.

Mit dem Inhalt von NLP-Ausbildungen hat sich der UFS schon vielfach auseinandergesetzt. Weiterführende Detailausführungen sind etwa der UFS-Entscheidung vom 19.12.2007, RV/1048-L/05 zu entnehmen.

Der dargestellte Sachverhalt bestätigt einerseits, dass der Bf seine Kenntnisse und Fähigkeiten tatsächlich langfristig nach Art eines Karriereplans im Rahmen berufsbegleitender Bildungsmaßnahmen konsequent erweitert und zugleich durch Veränderung seines beruflichen Betätigungsfeldes jeweils praktisch erprobt hat.

Andererseits wird auch belegt, dass Gegenstand der strittigen NLP-Ausbildung jene breit gestreuten Basisfertigkeiten bzw. –kenntnisse sozialer Interaktionen waren, die nach einer Vielzahl von UFS-Entscheidungen und getragen von der angeführten VwGH-Judikatur eine klare Abgrenzung vom privaten Bereich nicht zulassen. Von einem „*Managementkurs*“ bzw. einem „*Weiterbildungskurs für Führungskräfte*“, wie in der Berufung angeführt, kann keine Rede sein. Sowohl die Zielsetzung der Ausbildung als auch die Zielgruppe schließen deutlich private Lebensbereiche mit ein. Und selbst dort, wo berufliche Bereiche angesprochen sind, ist eine spezielle Orientierung am beruflichen Anforderungsprofil von Führungskräften nicht zu erkennen. Das auf das Basismodul aufgesetzte, weitere Ausbildungsschema ist vielmehr deutlich auf den Coaching- bzw. Trainerbereich ausgerichtet.

In dieser Situation verlangt die VwGH-Judikatur den Nachweis der beruflichen Notwendigkeit im konkreten Einzelfall.

Für eine Unterstützung durch den Dienstgeber (tw. Kostentragung, Dienstfreistellung), die vom VwGH als ein Indiz für eine berufliche Notwendigkeit beurteilt wird, finden sich in den Verfahrensunterlagen keine Hinweise.

Auch lassen die Angaben des Bf zum beruflichen Hintergrund der Seminarteilnehmer nicht auf einen homogenen, der Berufsgruppe des Bf angehörenden Teilnehmerkreis schließen. Unstrittig ist, dass der Bf weder eine Coaching-Ausbildung angestrebt hat noch NLP-Trainer werden wollte. Ebenso steht fest, dass er nach Absolvierung des Basis-Moduls der NLP-Ausbildung – abgesehen von einer einzelnen Supervision im November 2007 - keine weiterführenden Ausbildungseinheiten besucht hat.

Unter diesen Umständen kommt es entscheidend darauf an, ob die absolvierte Ausbildung eine Schulung darstellt, die im Rahmen der vom Bf ausgeübten oder konkret angestrebten Tätigkeit *erforderlich* war.

Dazu ist daran zu erinnern, dass der Bf, nach dem Inhalt des vorgelegten Dienstzeugnisses, bei Beginn der NLP-Ausbildung als Verkaufsassistent zwar in unterschiedlichen Aufgabenstellungen mit Kundenkontakt befasst, jedoch in keiner Führungsposition eingesetzt gewesen war. Dass für die Position als Verkaufsassistent

eine NLP-Ausbildung hilfreich sein kann, mag zutreffen, eine Notwendigkeit im Sinne des vom VwGH geforderten Abgrenzungskriteriums wird damit aber nicht dargetan. Sie wurde vom Bf im Übrigen auch nicht behauptet.

Vielmehr nannte der Bf als Begründung für die Absolvierung des NLP-Basismoduls Schwierigkeiten im Umgang mit Mitarbeitern und Vorgesetzten im Rahmen seiner Tätigkeit als Projektleiter im Anlagenbau und das Erfordernis einer entsprechenden Qualifikation für eine von ihm angestrebte internationale Führungskräfteposition.

Zum NLP-Schulungsbedarf für Zwecke der Aufgabenerfüllung des Bf als Projektleiter im Anlagenbau ist festzuhalten, dass er diese Tätigkeit im Zeitpunkt des Beginns seiner NLP-Ausbildung bereits beendet hatte und die für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen erforderliche Notwendigkeit in Bezug auf diese Berufsausübung daher entfällt.

Im Übrigen wird die vom Bf vorgebrachte Begründung zur Beendigung seines Dienstverhältnisses im Jahr 2005 durch die vorgelegten Unterlagen auch nicht bestätigt. Nach dem Dienstzeugnis vom 8. August 2008 ist der Bf aus eigenem Wunsch und unter außerordentlichem Bedauern des Dienstgebers aus dem Unternehmen ausgeschieden. Der Inhalt des Dienstzeugnisses lässt keinen Schluss auf Probleme bei menschlichen Interaktionen mit Teammitgliedern und Vorgesetzten zu. Die spätere Ermöglichung eines Praktikums zur Vorbereitung seines Irland-Einsatzes deutet ebenso wenig auf Unstimmigkeiten beim Ausscheiden des Bf hin, wie ein Passus zum Irland-Einsatz im Lebenslauf anlässlich dessen Bewerbung für eine neue Betätigung nach der Rückkehr aus Irland („*Know-how-Transfer zwischen A in Graz und B in Irland*“).

Auch die Notwendigkeit aufgrund einer konkret angestrebten, neuen Beschäftigung lag dem Entschluss zur Absolvierung der NLP-Basisausbildung nach dem Verfahrensergebnis nicht zu Grunde. Der Bf war zu dieser Zeit nicht auf Arbeitssuche sondern hatte erst kurz davor einen Wechsel in ein neues Betätigungsgebiet (Anlagenverkauf) vollzogen. Eine entfernte Möglichkeit der Verwertung von Kenntnissen und Fähigkeiten aus dieser Ausbildung für eine spätere berufliche Tätigkeit reicht nach der VwGH-Judikatur für die erforderliche Schulungsnotwendigkeit nicht aus (vgl. VwGH 31.3.2011, 2009/15/0198).

Selbst die Einbeziehung der Auslandsbewerbung des Bf vom Sommer 2007 in die Betrachtung, ergäbe keine andere Beurteilung.

Zwar wird in der vorgelegten Stellenausschreibung für die Beschäftigung als Leiter einer Biodieselproduktion in Irland auf das Erfordernis guter Fähigkeiten in Menschenführung hingewiesen, doch war dafür, ebenso wie für andere Fertigkeiten (*computer literacy, production planning skills*) ein bestimmtes Ausbildungsniveau oder ein Ausbildungsnachweis nicht gefordert. Dagegen waren für die Kenntnisse zur Biodiesel-Produktion konkret eine „*third level qualification*“ und eine fünfjährige Praxis in diesem oder einem ähnlichen Betätigungsgebiet als Bedingung formuliert.

Mögen auch im Rahmen der NLP-Ausbildung erworbene Kenntnisse und Fertigkeiten für die Führung des Mitarbeiterteams in Irland - so wie für die Funktion des Bf als Projektleiter von (internationalen) Anlagenbauprojekten oder bei seiner Tätigkeit im Anlagenverkauf –

hilfreich gewesen sein, für die steuerliche Anerkennung der geltend gemachten Kosten der NLP-Ausbildung genügt dies in Hinblick auf die dargestellte Rechts- und Judikaturlage nicht. Die positive Erwähnung der sozialen Kompetenzen des Bf im Dienstzeugnis des ehemaligen irischen Dienstgebers ändert daran nichts.

Mangels Nachweises einer Notwendigkeit der absolvierten NLP-Ausbildung für die zur maßgeblichen Zeit (Frühjahr 2006) ausgeübte oder konkret angestrebte berufliche Tätigkeit des Bf war diesen Kosten die steuerliche Berücksichtigung auf Basis des § 20 Abs. 1 Z 2 lit.a EStG zu verwehren.

c) Bewerbungskosten/Irland:

Im Zusammenhang mit seinen Bemühungen um eine Beschäftigung im englischsprachigen Ausland beantragte der Bf in der Abgabenerklärung 2007 als Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit u.a. Aufwendungen von insgesamt 1.682,78 €, die größtenteils im Zusammenhang mit einem 16tägigen Aufenthalt in Irland standen (21.August bis 5.September 2006). Sie umfassten Kosten des Hin- und Rückfluges samt Reiseversicherung und Mietauto (incl. Betankung), weiters Kosten für 7 Nächtigungen und Tagesdiäten für 8 Tage.

Nach einer Aufforderung im zweitinstanzlichen Verfahren zur getrennten Darstellung von beruflichen und allfälligen privaten Reiseabschnitten für den Irland-Aufenthalt vom 21.August bis 5.September 2006, teilte der Bf mit, dass er am Ende seiner Tätigkeit vom irischen Dienstgeber sämtliche Kosten der Bewerbung, des Umzugs und der Rückreise zurückerstattet erhalten habe. Dadurch habe er letztlich nur das Nächtigungspauschale für den 21.8 (Jugendherberge Dublin) und Kosten für eine Nächtigung in (Ort) (4.Sept.2006) getragen. Entsprechend verminderte der Bf seinen Werbungskostenantrag betreffend den „Irland- Sachverhalt“ um 1.174,73 €. Die angeforderten Ausgabenbelege übermittelte er nicht.

Aufwendungen zur Erlangung, Sicherung oder Erhaltung von (steuerpflichtigen) Einkünften führen grundsätzlich zu Werbungskosten im Rahmen der betreffenden Einkunftsart (§ 16 Abs 1 EStG). Dazu gehören bei Dienstnehmern Kosten der Arbeitsplatzsuche, soweit sie diese selbst zu tragen haben.

Gemäß § 2 Abs 8 Z 3 EStG idF 2007 sind im Ausland nicht berücksichtigte Verluste bei der Ermittlung des Einkommens anzusetzen. Danach angesetzte ausländische Verluste erhöhen in jenem Kalenderjahr ganz oder teilweise den Gesamtbetrag der Einkünfte, in dem sie im Ausland ganz oder teilweise berücksichtigt werden oder berücksichtigt werden könnten.

Von dieser Bestimmung sind betriebliche und außerbetriebliche Einkünfte erfasst (vgl. Jakom/Laudacher EStG, 2009, § 2 Rz 197).

Die genannte Bestimmung wurde im Gefolge des VwGH-Erkenntnisses vom 29.9.2001, 99/14/0217 in das Regime des EStG aufgenommen. In diesem Erkenntnis betreffend

eine in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Person, die im Streitjahr in Deutschland lediglich Verluste erwirtschaftet hatte, betonte der VwGH, dass Ziel und Zweck des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) mit Deutschland lediglich die Vermeidung der Doppelbesteuerung sei. Grundsätzlich seien grenzüberschreitende Sachverhalte nicht anders zu besteuern als rein innerstaatliche Sachverhalte. Da bei rein innerstaatlichen Sachverhalten gemäß § 2 Abs 2 EStG Verluste aus Einkunftsquellen regelmäßig im Rahmen des Verlustausgleichs Berücksichtigung finden, könne bei grenzüberschreitenden Sachverhalten unter Berücksichtigung des DBA-Deutschland nichts anderes gelten. Das DBA stelle somit sicher, dass ein in Deutschland erwirtschafteter Verlust im Jahr seines Entstehens im Wohnsitzstaat Österreich im Rahmen der Ermittlung des Einkommens gemäß § 2 Abs 2 EStG berücksichtigt werde.

Auch das 2007 geltende DBA mit Irland (BGBl Nr. 66/1968 idF BGBl Nr. 12/1989) verfolgt nach dem Inhalt seiner Präambel das Ziel der Vermeidung einer Doppelbesteuerung.

Bei den vom Bf. für 2007 geltend gemachten Ausgaben für die Arbeitsplatzsuche in Irland handelte es sich der Art nach um Aufwendungen, die bei einem Zusammenhang mit einem im Inland angestrebten Dienstverhältnis als Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen gewesen wären.

Vor dem Hintergrund der dargestellten Rechtslage und in Hinblick auf die aufgrund der EU-Grundfreiheiten (Arbeitnehmerfreizügigkeit, Dienstleistungsfreiheit) gebotene Gleichbehandlung gleichgelagerter Sachverhalte im EU-Gebiet waren die im Jahr 2007 angefallenen Aufwendungen des Bf im Zusammenhang mit dessen Arbeitssuche in Irland bei der österreichischen ESt-Veranlagung 2007 gemäß § 2 Abs 8 Z 3 EStG grundsätzlich abzugsfähig, da der Bf in diesem Jahr in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig war und mangels Einkünfterzielung in Irland eine steuerliche Berücksichtigung in Irland für das Jahr 2007 auszuschließen ist (vgl. auch UFS 5.7.2010, RV/0299-G/08).

Wie bereits unter lit. b) dieser Entscheidung ausgeführt, dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Die berufliche Veranlassung eines Aufwandes bedarf insbesondere dann einer sorgfältigen Klärung, wenn Aufwendungen ihrer Art nach häufig auch in der Privatsphäre anfallen.

Die grundsätzliche Nähe von Auslandsreisekosten zum Privatbereich setzt daher voraus, dass jede einzelne Reise erwiesenermaßen durch den Beruf veranlasst ist.

Spielen bei einer Reise auch private Belange eine Rolle, etwa wenn eine Geschäftsreise mit einer Erholungsreise verbunden wird, sind die Reisekosten nach der aktuellen VwGH-Judikatur *insoweit* abzugsfähig, als sie ihrer Art nach eindeutig beruflich bedingt sind (z.B. Eintrittspreise für eine Fachmesse) bzw. soweit sie auf einen klar abgrenzbaren Teilabschnitt der Reise mit ausschließlich beruflicher Veranlassung entfallen.

Für Letztere stellt der VwGH als Beurteilungseinheit auf den einzelnen Reisetag ab. Nur Unterkunfts- und Verpflegungsmehrkosten für Tage mit (beinahe) ausschließlich beruflicher Veranlassung sind als Werbungskosten zu qualifizieren. Ist in diesem Sinn eine eindeutige Trennung beruflicher von privat veranlassten Reiseabschnitten nicht möglich, ist der Reiseaufwand wegen des im Bereich des § 20 EStG grundsätzlich zum Tragen kommenden Aufteilungsverbotes insgesamt nicht absetzbar (VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197).

Aus verfahrensrechtlicher Sicht ist zu beachten, dass die Berücksichtigung von steuermindernden Aufwendungen grundsätzlich deren Nachweis voraussetzt, wenn die Abgabenbehörde dies verlangt. Ausnahmsweise genügt eine Glaubhaftmachung, sofern der Nachweis nach den Umständen nicht zugemutet werden kann (§ 138 Abs 1 BAO).

Bei Sachverhalten mit Auslandsbezug trifft nach einhelliger Lehre und Rechtsprechung zudem denjenigen, der sich auf einen solchen Sachverhalt beruft, eine erhöhte Mitwirkungspflicht bei der Aufklärung (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 115 Tz 10 mit Judikaturverweisen).

Aus der dargestellten Rechtslage folgt im anhängigen Verfahren ein Abzugsverbot für sämtliche mit dem Irland-Aufenthalt vom 21.August bis 5.September 2006 angefallenen Kosten.

Zeitpunkt und Dauer der Reise legen eine private Mitveranlassung von vorne herein nahe. Die Beschränkung der Geltendmachung von Tagesdiäten auf 8 der 16 Reisetage in den Beilagen zur Abgabenerklärung des Bf für 2007 bestärkt diesen Eindruck. Den genauen zeitlichen Aufwand für die Absolvierung beruflicher Tätigkeiten blieb der Bf trotz ausdrücklicher Aufforderung schuldig. Aus den übermittelten Unterlagen ergeben sich lediglich für drei Tage berufliche Dienstverrichtungen (Treffen mit Fa. C in Dublin vom 22.August sowie 3 Vorstellungsgespräche am 3. bzw. 4.September; für den 30.August wurde keine Unterlage angeschlossen). Von einer Gesprächsdauer, die jeweils den gesamten Tag in Anspruch genommen hat, geht das BFG ohne Nachweis durch den Bf nicht aus. Diesen Nachweis ist er allerdings trotz Aufforderung schuldig geblieben. Zudem blieb mangels Vorlage der angeforderten Belege zu den geltend gemachten Werbungskosten offen, ob der Bf alleine oder in privater Begleitung (Gattin bzw. Familie) gereist ist, was aufgrund der Sommerhaupturlaubszeit nahe liegt und für eine Privatnutzung der Aufenthaltszeit außerhalb der Vorstellungsgespräche spricht. Aufgrund der Aufforderung zur getrennten Darstellung beruflicher und privater Reiseabschnitte und zur Belegvorlage wäre es am Bf gelegen, diese Überlegungen zu entkräften (§ 138 BAO).

Unter diesen Umständen kommt auch für jene Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Irland-Aufenthalt vom 21.August bis 5.September 2006, deren Abzug der Bf nach Beachtung der Kostenübernahme durch seinen ehemaligen irischen Dienstgeber noch als Werbungskosten begehrt (2 x Nächtigungsaufwand, 8 Tagesdiäten) eine steuerliche Berücksichtigung nicht in Betracht.

d) Praktikum vom 1.-31.Oktober 2007:

Nach den übermittelten Unterlagen wurde dem Bf – offenbar in Hinblick auf den Dienstantritt in Irland – von einem früheren Dienstgeber (A-BioDieselunternehmen) die Absolvierung eines einmonatigen Praktikums in dessen Betriebsstätte in Wien ermöglicht. Laut Vereinbarung vom 26.Sept. 2007 war der Zweck des Praktikums die „*Erlangung von Kenntnissen im Bereich der Produktionsleitung einer BioDieselanlage*“. Ein arbeitsrechtliches Dienstverhältnis wurde ausdrücklich als „von beiden Seiten nicht gewünscht“ bezeichnet. Eine Entlohnung wurde nicht festgelegt. Lediglich „*für Zwecke der Unfallversicherung*“ sollte der Bf „*geringfügig angemeldet*“ werden. Der Arbeitslosengeldbezug des Bf blieb während der Dauer des Praktikums aufrecht.

Der Bf machte im Zusammenhang mit diesem Praktikum Fahrtkosten mit öffentlichen Verkehrsmitteln für 4 An- und Rückreisen von seinem Wohnort in der Steiermark nach Wien bzw. zurück (ÖBB, Wiener Linien) sowie Kosten für 14 Nächtigungen als Werbungskosten im Rahmen seiner nichtselbständigen Einkünfte geltend.

Fahrtkosten für die Wegstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind gemäß § 33 Abs 5 Z 1 iVm § 16 Abs 1 Z 6 EStG idF 2007 mit dem Verkehrsabsetzbetrag und – bei überwiegender Zurücklegung im Lohnzahlungszeitraum - einem allenfalls zustehenden Pendlerpauschale nach lit. b oder lit. c leg. cit. abgegolten.

Ist eine tägliche Rückkehr vom Arbeitsort zum Familienwohnsitz nicht möglich oder nicht zumutbar, stellen, insbesondere bei vorübergehender auswärtiger Dienstverrichtung, die Kosten für eine (zweckmäßige) Zweitunterkunft am Dienstort sowie – in eingeschränktem Umfang – Kosten für Familienheimfahrten Werbungskosten dar.

§ 20 Abs. 1 lit. e EStG begrenzt die abzugsfähigen Kosten für Familienheimfahrten mit dem, auf die Dauer der auswärtigen Berufstätigkeit bezogenen, höchsten in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG angeführten Betrag (im Jahr 2007 maximal 244,25 € pro Monat).

Aufgrund des Inhalts der vorgelegten Praktikumsvereinbarung sowie deren inhaltlichen und zeitlichen Bezugs zum nachfolgenden Dienstverhältnis des Bf in Irland kommt den geltend gemachten Aufwendungen für das Praktikum aus Sicht des BFG unzweifelhaft Werbungskostencharakter zu. Deren steuerliche Berücksichtigung basiert auf derselben Rechtslage wie die zuvor erörterten Kosten der Arbeitsplatzsuche (im Übrigen wurden vom Bf im Zusammenhang mit diesem Praktikum auch in Österreich (geringfügige) Einkünfte versteuert).

Das Verfahrensergebnis bietet keine Veranlassung an der Richtigkeit der Erklärungsangaben zu den Kosten des Bf im Zusammenhang mit dessen im Oktober 2007 absolvierten Praktikum in Wien zu zweifeln. Demnach hatte er den Einsatz als Wochenpendler organisiert.

Nach der im Verfahrenszeitraum geltenden Rechtslage kommt daher die Berücksichtigung eines Pendlerpauschales nach § 16 Abs. 1 Z 6 EStG mangels Zurücklegung der Wegstrecke an den überwiegenden Tagen des Lohnzahlungszeitraums nicht in Betracht.

Da sowohl die tägliche Rückkehr an den Familienwohnsitz aufgrund der Entfernung zwischen (Bf-Wohnort) und Wien als auch, wegen der kurzen Praktikumsdauer, die Verlegung des Familienwohnsitzes nach Wien deutlich unzumutbar waren, stellen die geltend gemachten Nächtigungskosten zur Gänze Kosten einer beruflich veranlassten Zweitunterkunft dar. Bei den Fahrtkosten ist dagegen eine Berücksichtigung als Werbungskosten nur im Rahmen der Begrenzung des § 20 Abs. 1 lit. e EStG für Familienheimfahrten möglich.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG iVm § 25a VwGG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Rechtsmittelverfahren wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme. Entscheidend für die Klärung der verfahrensgegenständlichen Streitfrage waren im wesentlichen Sachverhaltsfragen (Art der Ausübung des Kfz-Handelbetriebes; berufliche Notwenigkeit der NLP-Ausbildung; Umstände der Irland-Reise vom 21.August - 5.September 2006; berufliche Veranlassung und Umstände des Praktikums vom Oktober 2007). In rechtlicher Hinsicht folgt die Entscheidung der eindeutigen Rechtslage und der angeführten, unstrittigen höchstgerichtlichen Judikatur.

Graz, am 7. August 2014