



GZ. RV/0064-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch N & N Steuerberatungs-GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt, vertreten durch ADir. Katharina Deak, betreffend Einkommensteuer 1998 nach in Graz durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung stattgegeben.

Im Übrigen wird sie als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war in der Zeit von 1995 bis 28. Februar 1998 Zeitsoldat beim Österreichischen Bundesheer. Ab 1. März 1998 bis 15. Mai 2000 war er als Vertriebsmitarbeiter bei der Firma R. beschäftigt und beantragte im Zuge seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1998 die Anerkennung von Werbungskosten wegen Absolvierung einer Fachakademie für Handel bei der Wirtschaftskammer Steiermark in Graz. Dazu wurden Aufwendungen für einen Schreibtisch und Sessel sowie geschätzte Aufwendungen für Telefonkosten und Büromaterial als Werbungskosten geltend gemacht.

Das Finanzamt versagte den Aufwendungen die Anerkennung als Werbungskosten mit folgender Begründung:

Da es sich in ihrem Fall um Ausbildungskosten handelt (keine berufsspezifische Fortbildung), konnten ihre Aufwendungen nicht berücksichtigt werden.

Werbungskosten können nur anerkannt werden, wenn ein Nachweis über die tatsächlich angefallenen Kosten erbracht wird.

Aufwendungen für Büroeinrichtungen zählen zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung.

Dagegen wurde Berufung mit folgender Begründung eingebracht:

Die beantragten Werbungskosten für Fortbildungsmaßnahmen unseres Klienten wurden zur Gänze nicht anerkannt. Für die Nichtanerkennung der beantragten Fortbildungskosten fehlt im Bescheid eine ausreichende Begründung, wurde uns jedoch telefonisch von Frau Deak mitgeteilt, dass es sich ihrer Auffassung nach dabei nicht um Fort- sondern um Ausbildungskosten handelt. Dazu führen wir aus wie folgt:

Herr R. C. besuchte in den Jahren 1996, 1997 und 1998 den Fachkurs Handel am Wifl Steiermark. In den Jahren 1996, 1997 und 1998 war unser Klient beim Bundesheer beschäftigt und wurde im Rahmen dieses Dienstverhältnisses bei der Firma M.C.C. für die Dauer eines Jahres als Außendienstmitarbeiter bzw. als kaufmännischer Angestellter eingesetzt.

Die Kenntnisse, die unser Klient im Rahmen der oben angeführten Fortbildungsveranstaltung des WIFl Steiermark erlangte, dienten zur Vertiefung bzw. Höherqualifizierung einer bereits

von ihm ausgeführten Tätigkeit. Herr C. hat durch den WIFI-Lehrgang keinen neuen Beruf "gelernt", sondern vielmehr seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert bzw. diene ihm der Lehrgang dazu in seinem bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden.

Die von uns beantragten Fortbildungskosten stehen somit in Zusammenhang mit der bereits ausgeübten Tätigkeit und den hieraus erzielten Einnahmen und sind somit als solche als Werbungskosten jedenfalls abzugsfähig. Wir verweisen auf das VwGH - Erkenntnis 95/13/0238, 0239 vom 19.3.1997 in welchem der VwGH einen gleichgelagerten Fall ausjudizierte und die Abzugsfähigkeit bestätigte. Zum Nachweis der erfolgten Zahlungen im Jahr 1998, übermitteln wir in der Beilage die Zahlscheine in Kopie.

Die Aufwendungen für Büroeinrichtungskosten, welche von uns im Rahmen der Abschreibung beantragt wurden, wurden von Ihnen zur Gänze nicht anerkannt mit der Begründung es handle sich dabei um nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung. Dem ist entgegenzusetzen, dass es sich bei den beantragten Abschreibungen für ein Handy sowie für einen Schreibtisch inklusive Sessel wohl kaum um nicht abzugsfähige, sondern vielmehr um beruflich notwendige Arbeitsmittel handelt. Unser Klient ist im Außendienst tätig und ergibt sich daraus allein schon die Notwendigkeit eines Mobiltelefons. Bei der beantragten Abschreibung für den Schreibtisch sowie den Schreibtischsessel ergibt sich die berufliche Notwendigkeit aus Schreib- und Verwaltungstätigkeiten, die unser Klient außerhalb der Bürozeiten in privaten Räumlichkeiten für seine berufliche Tätigkeit erledigt.

Betreffend die von uns im Schätzungswege ermittelten Telefonkosten sowie die Kosten für das Büromaterial führen wir an, dass unser Klient die diesbezüglichen Belege im Jahr 1998 leider nicht aufbewahrt hat, ergeben sich die oben angeführten Kosten dem Grunde nach jedoch schon aus der Art der Tätigkeit, und sind die beantragten Werbungskosten auch der Höhe nach durchaus plausibel und glaubhaft.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 28. September 2000 gab das Finanzamt der Berufung teilweise statt und anerkannte den Aufwand für die Telefonkosten und das Büromaterial. Hinsichtlich der Kosten für die Büromöbel und den Aufwendungen für die Fachakademie Handel wurde die Anerkennung mit folgender Begründung versagt:

Sie haben laut Ihren eigenen Angaben den Beruf Elektroinstallateur erlernt. Ab dem Jahr 1995 waren Sie dann beim Bundesheer als Zeitsoldat beschäftigt. Dabei wurde Ihnen im Rahmen dieses Dienstverhältnisses die Möglichkeit geboten, eine weitere Berufsausbildung zu absolvieren. Sie haben daher ab Herbst 1995 die Fachakademie Handel bei der WIFI Steiermark besucht. Dabei handelt es sich aber nicht um eine Fortbildung in Ihrem erlernten Beruf, sondern um eine Ausbildung zu einem neuen Beruf. Daran ändert auch nichts, dass Sie bereits während der Absolvierung der Fachakademie stundenweise bei einer Firma (unentgeltlich) ein Praktikum ausgeübt haben. Dies diente nämlich nur der Festigung der in der Schule erlernten theoretischen Kenntnisse. Die Aufwendungen für die Fachakademie zählen daher zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung. Dasselbe gilt für die Kosten eines privaten Arbeitszimmers und dessen Einrichtung (Schreibtisch), wenn dieses nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit bildet. Da dies bei Ihrer Tätigkeit als Vertriebsleiter nicht der Fall ist, können die Aufwendungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Mit Schriftsatz vom 16. Oktober 2000 beantragte der steuerliche Vertreter des Bw die Vorlage der Berufung an die II. Instanz und begründete dies wie folgt:

Mit dem Einkommensteuerbescheid vom 26.4.2000 hat das Finanzamt Graz-Stadt die beantragten Werbungskosten für Fortbildungsmaßnahmen unseres Klienten zur Gänze nicht anerkannt, und wurde dies unseres Erachtens nicht ausreichend begründet. Nach einer telefonischen Anfrage bei der zuständigen Referentin teilte uns diese mit, dass es sich bei den beantragten Werbungskosten nicht um Fortbildungskosten, sondern um nicht abzugsfähige Ausbildungskosten handelt.

Auf Grundlage dieser Information haben wir mit der Berufung vom 23.5.2000 eine exakte Sachverhaltsdarstellung vorgelegt (wir verweisen auf den Inhalt unserer Berufung) und klar dargestellt, dass keineswegs Ausbildungskosten vorliegen. Vielmehr war unser Klient Herr R.C. bereits zu Beginn seiner Fortbildung in dem der Fortbildung zugrundeliegenden Beruf tätig und hat durch den gegenständlichen Lehrgang am Wirtschaftsförderungsinstitut den theoretischen Hintergrund für seine berufliche Tätigkeit entsprechend erweitert. Aus diesem Grunde liegen jedenfalls anzuerkennende Fortbildungskosten vor. Wir verweisen auf zwei Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes: 95/13/0238 vom 19.3.1997 und 94/15/0213 vom

24.6.1999. Mit diesen Erkenntnissen hat der Verwaltungsgerichtshof gleiche Sachverhalte positiv erledigt und die beantragten Fortbildungskosten als solche anerkannt.

Des Weiteren hat das Finanzamt Graz-Stadt die beantragten Abschreibungen für die benötigten Arbeitsmittel (Schreibtisch und Schreibtischsessel) mit der Begründung nicht anerkannt, dass diese Investitionen nicht in einem steuerlich anzuerkennenden Arbeitszimmer stehen. Unabhängig von der Fragestellung der steuerlichen Anerkennung des Arbeitszimmers ist jedenfalls festzuhalten, dass unser Klient den Schreibtisch und den dazugehörigen Sessel ausschließlich beruflich nutzt und ist demzufolge nicht nachvollziehbar, warum die ausschließliche berufliche Nutzung nicht zur Anerkennung von Werbungskosten führt.

Mit Bericht vom 20. Oktober 2000 legte das Finanzamt Graz-Stadt die Berufung der Finanzlandesdirektion für Steiermark zur Entscheidung vor. Bis 31. Dezember 2002 erfolgte keine Erledigung der Berufung durch die Finanzlandesdirektion.

Gemäß § 323 Abs. 10 iVm § 260 BAO ist zur Entscheidung über die Berufung nunmehr der unabhängige Finanzsenat zuständig.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Dagegen dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 a) bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Nach Lehre und Rechtsprechung kommen grundsätzlich Kosten der Berufsbildung in Betracht. Diese liegen vor wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können. Sie dienen dazu, in einem bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen

Anforderungen gerecht zu werden. Aber auch hier gilt, dass Werbungskosten eines Arbeitnehmers nur Aufwendungen sind, die die Ausübung des Dienstes mit sich bringt, ohne gleichzeitig auch durch die allgemeine Lebensführung bedingt zu sein. Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nichtberufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind, sind auch dann nicht abzugsfähig, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden.

Laut Befehl des Militärkommandos Steiermark vom 11.8.1995, Zl. 14.648-0400/13/95 (Berufliche Bildung gem. § 33 des Wehrgesetzes 1990) besteht die Art, Ort und Dauer der Beruflichen Bildung aus dem Besuch der 6–semestrigen WIFI – Fachakademie für Handel in Niklasdorf einschließlich eines kostenlosen einschlägigen Berufspraktikums bei der Firma MCC – Graz, später wurde der Befehl abgeändert auf AGPS welche im Jahr 1996 mit der Firma Rumpold AG fusioniert wurde.

Der theoretische Teil besteht aus:

WIFI – Fachakademie / Handel	10 Wochenstunden
WIFI – Fachakademie Selbststudium	10 Wochenstunden

Der praktische Teil besteht aus:

Prakt. Ausbildung bei der Fa. MCC	21 Wochenstunden
-----------------------------------	------------------

Der rechtliche Status der Teilnehmer an der beruflichen Bildung ist lt. oa Befehl folgendermaßen dargestellt:

Der Teilnehmer an der beruflichen Bildung bleibt auch für die Zeit der beruflichen Bildung Angehöriger des Bundesheeres im Sinne des § 1 Abs.3 Z. 1 des Wehrgesetzes 1990 und unterliegt daher – auch bei einer Ausbildung an einer zivilen Arbeitsstätte – allen wehr-, sozial- und dienstrechtlichen Bestimmungen, die für ZS gelten. Dieser hat den Weisungen des zivilen Ausbildungspersonals, soweit diese die Ausbildung im Rahmen der beruflichen Bildung betreffen, Folge zu leisten.

Die berufliche Bildung kann nur im Inland in Anspruch genommen werden.

Für die Dauer der beruflichen Bildung darf kein Dienstverhältnis eingegangen werden.

Unter Berücksichtigung dieser Gesichtspunkte war im gegenständlichen Fall zu prüfen, ob der Besuch der Fachakademie Handel die Voraussetzung für eine Anerkennung als Werbungskosten aufweist.

Im vorliegenden Fall erlernte der Bw den Beruf eines Elektrikers bei der Firma W. in Graz, wo er nach der Lehrzeit inklusive gesetzlicher Behaltefrist am 29.12.1989 ausgetreten ist. Ab 2. Jänner 1990 kam er zum Bundesheer.

Entgegen der Behauptung des steuerlichen Vertreters im Vorlageantrag und in der mündlichen Verhandlung wurde nach telefonischer Rücksprache mit dem Firmenchef der Fa. W., Herrn F., festgestellt, dass der Bw nie im Verkauf gearbeitet hat, weil es nur einen beschränkten Handel gegeben habe und dieser nur vom Chef persönlich abgewickelt worden ist.

Auch der Hinweis auf das VwGH Erkenntnis vom 19. März 1997, 95/13/0238 kann für den gegenständlichen Fall keine Berücksichtigung finden da es sich dabei um einen kaufmännischen Angestellten gehandelt hat der die Fachakademie Handel absolvierte wobei ausgeführt wurde, dass das Ziel des Besuches der Fachakademie sei, im schon ausgeübten Beruf jene Fähigkeiten weiterzuentwickeln, die es ermöglichen sollen, in seinem jetzigen Beruf höhere Aufgaben zu übernehmen.

Entscheidend für die Unterscheidung zwischen Berufsausbildung und Berufsbildung ist die Beantwortung der Frage, ob bereits ein Beruf ausgeübt wird und die Bildungsmaßnahmen der Erlangung eines anderen Berufes dienen oder der Verbesserung der Fähigkeiten und Kenntnisse in der Ausübung des bisherigen Berufes, sei es auch in einer höher qualifizierten Stellung. Für die Klärung der damit wesentlichen Frage nach der Berufsidentität ist unter Bedachtnahme auf Berufszulassungsregeln und –gepflogenheiten das Berufsbild maßgebend, wie es sich nach der Verkehrsauffassung auf Grund des Leistungsprofils des betreffenden Berufes darstellt.

Ebenso ist im Erkenntnis des VwGH v. 24.6.1999, 94/15/0213 festgehalten, dass für die Abgrenzung von Aufwendungen für die berufliche Ausbildung entscheidend ist, dass die Fortbildung mit der vom Bw. ausgeübten Tätigkeit verflochten ist, während die Ausbildung eine umfassende Grundlage für eine andere Tätigkeit schafft.

Zum vorliegenden Fall ist festzuhalten, dass der Beruf eines Elektrikers keinesfalls verflochten ist mit der Tätigkeit eines Vertriebsmitarbeiters, wobei anzumerken ist, dass laut Auskunft der Firma Rumpold AG, Fr. W., der Bw nur deshalb als Vertriebsmitarbeiter aufgenommen wurde weil er diese Ausbildung (Fachakademie Handel) absolviert hat.

Aufwendungen oder Ausgaben für ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer und dessen Einrichtung sowie für Einrichtungsgegenstände der Wohnung dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Bildet ein im Wohnungsverband gelegenes Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen und Ausgaben einschließlich der Kosten seiner Einrichtung auch nur dann abzugsfähig, wenn ein beruflich verwendetes Arbeitszimmer nach der Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen unbedingt notwendig ist und der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird (vgl. VwGH 23.5.1996, 94/15/0063, VwGH 31.10.2000, 95/15/0186).

Die steuerliche Anerkennung von Aufwendungen für ein Arbeitszimmer und für Einrichtungsgegenstände der Wohnung setzt stets voraus, dass die Art der Tätigkeit des Steuerpflichtigen den Aufwand unbedingt notwendig macht und dass der zum Arbeitszimmer bestimmte Raum tatsächlich ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird. Die Notwendigkeit ist zwar kein Wesensmerkmal des Betriebsausgaben- oder Werbungskostenbegriffs, es handelt sich dabei aber nach der Rechtsprechung um ein sachlich geeignetes Merkmal für die Anerkennung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten, wenn Aufwendungen eine Berührung mit der Lebensführung aufweisen oder in einer Sphäre anfallen, die sich der sicheren Nachprüfung durch die Finanzbehörden entzieht.

Die Beurteilung, ob ein Arbeitszimmer den Tätigkeitsmittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 darstellt, hat nach dem Maßstab der Verkehrsauffassung, sohin nach dem typischen Berufsbild, zu erfolgen. Bei Tätigkeiten, deren Mittelpunkt (Schwerpunkt) jedenfalls außerhalb eines Arbeitszimmers liegt, prägt die außerhalb des Arbeitszimmers ausgeübte (Tätigkeits-) Komponente das Berufsbild entscheidend. Die mit der Tätigkeit (auch) verbundene (Tätigkeits-) Komponente, die auf das Arbeitszimmer entfällt, ist demgegenüber bei Beurteilung des Berufsbildes typischerweise nicht wesentlich.

Wenn im vorliegenden Fall auch weitere über die gewöhnliche Tätigkeit eines Vertriebsmitarbeiters hinausgehende Aufgaben zu erfüllen sind, so ist die Frage der Abzugsfähigkeit des Arbeitszimmers dennoch nach dem Berufsbild zu entscheiden. Für eine Tätigkeit im Außendienst liegt der Tätigkeitsmittelpunkt berufsbildbezogen jedenfalls außerhalb des Arbeitszimmers. Das Arbeitszimmer bzw. die Einrichtungsgegenstände (Schreibtisch und Sessel) stellen für den Berufungswerber somit keinen Mittelpunkt im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. d EStG 1988 dar.

Der Berufung war daher der Erfolg zu versagen.

Graz, 15. Jänner 2004