

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

26.07.2007

**Geschäftszahl**

2006/15/0065

**Beachte****Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden):**

2006/15/0066

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Stoll und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Dr. Kinsky, über die Beschwerden der NH in F, vertreten durch Mag. DDr. Herbert Helml, Wirtschaftsprüfer in 4020 Linz, Lastenstraße 38, gegen die Bescheide des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz,

1. vom 31. März 2005, GZ. RV/1069-L/04, betreffend Einkommensteuer 1996, 1997 und 1999, (hg. Zl. 2006/15/0065), sowie

2. vom 20. April 2005, GZ. RV/1132-L/02, betreffend Einkommensteuer 1998 und 2000, (hg. Zl. 2006/15/0066),

zu Recht erkannt:

**Spruch****Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.**

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von 381,90 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Zur Vorgeschichte wird auf das hg. Erkenntnis vom 28. September 2004, 2001/14/0178 (Vorerkenntnis), verwiesen, mit dem der Bescheid der seinerzeitigen Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 29. Juni 2001 betreffend Einkommensteuer 1996, 1997 und 1999 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben wurde. Begründend führte der Gerichtshof aus, die von den Abgabenbehörden beider Instanzen ausschließlich zur Entscheidungsfindung herangezogene Aktenlage reiche nicht hin, die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Aufwendungen für "Familienheimfahrten" (1996 und 1997) und "Fortbildungskosten" (1999) zur Gänze der Privatsphäre zuordnen zu können.

Im fortgesetzten Verfahren forderte der nunmehr zuständig gewordene unabhängige Finanzsenat die Beschwerdeführerin auf, an Hand geeigneter Unterlagen die betriebliche/berufliche Veranlassung der geltend gemachten Aufwendungen darzulegen.

Im Ergebnis dieser Vorhalteverfahren gab die belangte Behörde mit dem zur Zahl 2006/15/0065 angefochtenen Bescheid der Berufung hinsichtlich der Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1997 teilweise Folge, während sie die Berufung betreffend das Jahr 1999 als unbegründet abwies.

Nach Wiedergabe des Verwaltungsgeschehens wird zu den einzelnen Streitpunkten im Wesentlichen ausgeführt:

**1. Heimfahrten:**

Die Beschwerdeführerin sei Inhaberin eines von ihren Eltern erworbenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes, dessen Flächen weitgehend verpachtet seien. Weiters habe sie in den Jahren 1996 und 1997 Einkünfte

aus einer in der Schweiz ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit erzielt. Von den Gesamteinkünften in Höhe von 103.243 S (1996) bzw. 328.193 S (1997) entfielen 56,92% (1996) bzw. 86,48% (1997) auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, 27,12% (1996) bzw. 8,53% (1997) auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie 15,96% (1996) bzw. 4,99% (1997) auf die (pauschaliert ermittelten) Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.

Anders als im ersten Rechtsgang gehe die belangte Behörde davon aus, dass die alleinstehende Beschwerdeführerin im Hofgebäude, in welchem auch die Mutter eine Auszugswohnung bewohne, einen eigenen Hausstand unterhalte. Die Beschwerdeführerin habe im Zuge des Vorhalteverfahrens glaubhaft machen können, dass ihre Auslandstätigkeit von vornherein auf wenige Jahre befristet gewesen sei, sodass ihr eine Verlegung des Wohnsitzes an den Beschäftigungsort nicht zugemutet werden könne und Aufwendungen für Heimfahrten grundsätzlich anzuerkennen seien.

Allerdings seien nach näher angeführter Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes Aufwendungen für Familienheimfahrten bei einem steuerlich anerkannten Doppelwohnsitz nur insoweit abziehbar, als die Fahrten innerhalb angemessener Zeiträume erfolgen.

Die Beschwerdeführerin habe Kosten für vierzehntägige Heimfahrten geltend gemacht, was überhöht erscheine. Über entsprechenden Vorhalt habe die Beschwerdeführerin erklärt, sie habe "des öfteren" Waldpflegearbeiten durchgeführt und den Pächter beaufsichtigt und kontrolliert. Über das zeitliche Ausmaß dieser Tätigkeiten gebe es keine Aufzeichnungen; auch ein Fahrtenbuch sei nicht geführt worden. Anlässlich eines Vorhalteverfahrens betreffend das Jahr 1998 habe die Beschwerdeführerin angegeben, im Abstand von 17 Tagen Heimfahrten unternommen zu haben, um ihren land- und forstwirtschaftlichen Betrieb zu bewirtschaften und zu beaufsichtigen. In der Verwaltungsgerichtshofsbeschwerde sei von Heimfahrten im Abstand von 15 Tagen die Rede gewesen. Ihre unterschiedlichen Angaben ließen darauf schließen, dass die Beschwerdeführerin selbst keine genaue Kenntnis über die Anzahl der Heimfahrten habe. Trotz ausdrücklicher Nachfrage der belangten Behörde habe die Beschwerdeführerin nicht einmal den Versuch unternommen, die Dauer der Inlandsaufenthalte, etwa mit Hilfe der Dienstpläne des Krankenhauses oder Kalenderaufzeichnungen zu rekonstruieren. Unter dem Gesichtspunkt der Notwendigkeit von Fahrten zum Zwecke der Überwachung des Pächters gehe die belangte Behörde davon aus, dass es nicht Aufgabe des Verpächters sei, den Pächter hinsichtlich der laufenden Bewirtschaftung zu kontrollieren. Der Betrieb weise eine Größe von 5 ha auf, wovon 3,7 ha verpachtet seien und der Rest (insbesondere Kleinwald) von der Beschwerdeführerin selbst unter Mithilfe ihrer Mutter bewirtschaftet werde.

Nach Judikatur und Lehre reichten bei einem allein stehenden Steuerpflichtigen monatliche Heimfahrten. Dabei werde davon ausgegangen, dass die Wohnung in der Zwischenzeit leer stehe und unbeaufsichtigt sei. Im Beschwerdefall könne davon aber keine Rede sein, weil die Mutter der Beschwerdeführerin als Übergeberin des Hofes dort unter Mitbenützung der Küche und der Sanitäreinrichtungen im so genannten "Auszugsstübel" wohne. Da die Heimfahrten teilweise auch dem Besuch der Mutter dienten, habe die Beschwerdeführerin im Schreiben vom 23. August 2001 selbst eine teilweise private Veranlassung der Fahrten eingeräumt und später eine Kürzung der geltend gemachten Aufwendungen um 10% vorgeschlagen. Zu berücksichtigen seien auch die Länge der einfachen Wegstrecke von rund 580 km bei einer Fahrzeit von über 10 Stunden, sodass ein 14-Tages-Rhythmus nur unter größter Anstrengung einzuhalten wäre.

Erst in der Vorhaltsbeantwortung vom 28. Februar 2005 habe die Beschwerdeführerin behauptet, die Heimfahrten hätten auch der "Gewinnung von Brennholz für den Eigenbedarf" gedient. Nach der Lebenserfahrung könne davon ausgegangen werden, dass die Beschwerdeführerin nicht selbst mit Motor- oder Kreissäge Brennholz "gewonnen" habe, sondern bereits zerkleinertes Holz bearbeitet und gelagert habe. Bei der festgestellten Sachlage hätten monatliche Heimfahrten genügt, um die anstehenden Arbeiten und Koordinationstätigkeiten wahrzunehmen. Wie näher dargestellt, errechneten sich daraus steuerlich anzuerkennende Fahrtkosten in Höhe von 10.856 S (1996) bzw. 67.614 S (1997).

## 2. Fortbildungskosten - Seminare:

Hinsichtlich der für 1999 geltend gemachten Kosten habe die belangte Behörde der Beschwerdeführerin detaillierte Fragen zum Inhalt der Seminare einerseits und zum Inhalt ihrer beruflichen Tätigkeit andererseits gestellt, um solcherart die Berufsbezogenheit der Fortbildungsmaßnahmen beurteilen zu können. Die Beschwerdeführerin sei in ihrer Vorhaltsbeantwortung vom 14. Dezember 2004 nicht auf die detailliert gestellten Fragen eingegangen, sondern habe auf die im Abgabenakt befindlichen Seminarrechnungen verwiesen und erklärt, "allenfalls noch vorhandene Seminarskripten" über Wunsch der belangten Behörde vorzulegen. Diese Formulierung sei unverständlich, habe die belangte Behörde im genannten Vorhalt doch ausdrücklich einen derartigen Wunsch formuliert.

Nachdem die belangte Behörde in einem weiteren Vorhalt vom 31. Jänner 2005 die Beschwerdeführerin neuerlich aufgefordert habe, die auf einzelne Fragestellungen fehlenden Antworten zu ergänzen und die verlangten Unterlagen vorzulegen, habe die Beschwerdeführerin darauf verwiesen, dass das Kurskonzept und die Seminarunterlagen "WB 99" dem beiliegenden Veranstaltungskalender und dem Prospekt "Anthroposophische Biographiearbeit" und dem dargestellten Leitbild der Klinik entnommen werden könnten. Dazu sei festzustellen, dass tatsächlich ein Kursprogramm betreffend das "Merz-Training" mit dem Titel "Körperorientierte

Selbsterfahrung, Seminare 95", nicht jedoch der bezeichnete Veranstaltungskalender und der Prospekt "Anthroposophische Biographiearbeit" vorgelegt worden seien.

Aus den vorhandenen Unterlagen ergebe sich, dass die Beschwerdeführerin im Jahr 1999 Kosten für folgende Kurse geltend gemacht habe:

.) Kurskosten "WIE Werkplatz für individuelle Entwicklung":

Der Kurs verfolge das Ziel der "Entwicklung der fachlichen und menschlichen Kompetenz der in ihrem Arbeits- /Lebenszusammenhang stehenden Persönlichkeit durch Stärkung der Selbstregulierungsfähigkeit". Er wende sich an Personen, 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."

Diese Beschreibung zeige, dass die Seminare der eigenen Persönlichkeitsentwicklung dienen sollen. Auch der Umstand, dass die Beschwerdeführerin keinerlei diesbezügliche Unterlagen habe vorlegen können, unterstreiche, dass diese in der täglichen Praxis nicht mehr benötigt würden. Es werde dabei Wissen sehr allgemeiner Art vermittelt, worauf auch die Seminartitel "Verobjektivierung

der eigenen biographischen Ereignisse ... " sowie "Lernen zu

Lernen" schließen ließen. Auf die berufsspezifischen Bedürfnisse einer Diplomkrankenschwester werde - die Beschwerdeführerin habe diesbezügliche Fragen nicht beantwortet - in Kursen dieser Art offenbar nicht eingegangen.

.) Kurskosten "Merz-Training":

Die Beschwerdeführerin habe im Jänner 1999 die vierte und letzte Seminareinheit mit dem Titel "Reifung und Wachstum - Methodenaufbautraining" besucht. Behandelt worden seien die Themen "Seminarleitung, Supervision und Beratung". Wesentliche Inhalte waren "Seminar-design und Seminargestaltung, Trainer-Interventionstechniken, Krisenintervention und Methoden der Einzelarbeit, sowie der Gestaltung von Supervisionssitzungen und teilnehmerspezifische Beratung". Die zur Feststellung der Berufsbezogenheit gestellten detaillierten Fragen der belangten Behörde habe die Beschwerdeführerin nicht beantwortet. Sie habe lediglich den Arbeitsvertrag, das Dienstzeugnis und das Leitbild der Klinik vorgelegt, wonach die anthroposophische Medizin zentraler Inhalt dieser Klinik sei, und erklärt, das Dienstzeugnis zeige, dass sie diesem Leitbild gerecht werde. Zur Frage, welche Seminarinhalte ihre Tätigkeit als Krankenschwester tangiert hätten, habe sie auf den beiliegenden Prospekt "Seminare 95" verwiesen.

Dazu stellte die belangte Behörde fest, aus dem Prospekt gehe hervor, dass es dabei um "Körperorientierte Selbsterfahrung" mit Seminaren u.a. zu folgenden Themen gehe:

"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)"

Auch der Besuch dieser Seminare habe offenbar der eigenen Persönlichkeitsentwicklung dienen sollen. Der Umstand, dass die Beschwerdeführerin keinerlei Seminarunterlagen habe vorlegen können, unterstreiche diese Einschätzung und lasse vermuten, dass die Unterlagen in der täglichen Praxis nicht benötigt würden. Die Beschwerdeführerin habe auch nicht darstellen können, welches erworbene Wissen sie konkret bei welcher von ihr ausgeübten Tätigkeit habe anwenden können. Ein Zusammenhang der Seminarinhalte mit dem im § 11 Gesundheits- und Krankenpflegegesetz, BGBl. I Nr. 108/1997, umschriebenen Berufsbild der Krankenschwester sei nicht erkennbar.

Für beide Kurse gelte, dass die diesbezüglichen Kosten in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen könnten. Es liege somit ein gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 steuerlich nicht absetzbarer Mischaufwand vor.

3. Fortbildungskosten - Fachliteratur:

Nach näher angeführter Lehre und Rechtsprechung seien Aufwendungen für Fachliteratur dann abzugsfähig, wenn sie im Zusammenhang mit der beruflichen Sphäre stünden bzw. der Steuerpflichtige die Fachliteratur zur Ausübung seines Berufes benötige. Die Anschaffung von Werken der Literatur, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt seien, begründe hingegen nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung.

Die Beschwerdeführerin habe weder im Rahmen der Veranlagung, noch im Berufungsverfahren für das Jahr 1996 Kosten für Fachliteratur geltend gemacht. Erst der Vorhaltsbeantwortung vom 28. Februar 2005 sei "mittelbar" zu entnehmen, dass die Beschwerdeführerin offenbar Kosten für Fachliteratur als Werbungskosten berücksichtigt wissen wolle. "Der Vollständigkeit halber" habe die belangte Behörde die Berufsbezogenheit der Aufwendungen geprüft und sei dabei zum Ergebnis gekommen, dass die Anschaffung folgender Bücher dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen sei:

Keine Angst vor Aggression: Die Thematik des Buches spräche im Hinblick auf seine familientherapeutische Ausrichtung vor allem Familien an.

Spontan leben: Das Werk weise einen näher beschriebenen persönlichkeitsbildenden Inhalt auf und stoße damit auf breites Allgemeininteresse.

Topographie des Unbewußten: Dieses Werk spreche mit den Themen Drogen, Kunst, Religion, Erfahrungen vom Sterben eine breite Allgemeinheit an.

Die fünf Tibeter: Das Buch beschreibe die Riten der fünf Tibeter und deren Wirkung. Diese Technik werde auch in allgemein zugänglichen Kursen einer breiten Öffentlichkeit nähergebracht und stelle ein Werk von allgemeinem Interesse dar.

Botschaften des Körpers: Dabei handle es sich um ein näher beschriebenes persönlichkeitsbildendes Werk, bei dem ein breites Allgemeininteresse nicht ausgeschlossen werden könne.

Begegnung mit dem Schatten: Das Werk befasse sich mit Atemtechnik, um so neue Möglichkeiten zu eröffnen, mit Schwierigkeiten umzugehen. Auch dieses Werk weise einen persönlichkeitsbildenden Inhalt auf. Breites Allgemeininteresse könne nicht ausgeschlossen werden.

Verkörperte Gefühle: In diesem Werk gehe es um die Ausformung der einzigartigen Gestalt eines Menschen und um Persönlichkeitsbildung mit therapeutischen Lösungsansätzen. Dennoch könne das Bestehen eines allgemeinen Interesses nicht ausgeschlossen werden.

Hellwach und bewußt leben: Das Buch zeige, dass Lebendigkeit und Lebensfreude durch die übliche Erziehungspraxis und gesellschaftliche Einflüsse weitgehend verschüttet würden. Auch dieses Werk spräche eine breite Allgemeinheit, vor allem Eltern, an.

Imagination und Symboldeutung: Der Psychologe Henry G. Tietze erkläre darin die Welt menschlicher Träume, Tagträume und Wünsche. Das Buch sei ein reich bebildertes Standardwerk neuester Imaginationsverfahren. Bereits in der Kurzbeschreibung werde darauf hingewiesen, dass es auch Laien ansprechen solle.

Angewandte Gruppendynamik: Die näher dargestellten vielschichtigen Anwendungsmöglichkeiten der Gruppendynamik ließen darauf schließen, dass dieses Werk auf breites Allgemeininteresse stoße.

Zwischen Organismus und Organisation: In diesem Buch würden ausgehend von den Grundbedürfnissen des Menschen Modelle für das Zusammenleben in Organisationen entwickelt. Da fast jeder in irgend einer Weise mit Menschen zusammenarbeite, sei das Werk von allgemeinem Interesse.

Körperarbeit und persönliche Entwicklung: Dieses Buch beschreibe, wie man durch Tiefenentspannung zur Harmonie von Leib, Seele und Geist gelangen könne. An den gezeigten Lösungsansätzen könne zweifelsfrei eine breite Allgemeinheit Interesse finden. Ein berufsspezifischer Zusammenhang mit der Tätigkeit einer Krankenschwester sei nicht zu erkennen.

Die Spiritualität des Körpers: Das Buch zeige mit Hilfe zahlreicher praktischer Übungen zur Selbsterfahrung, wie die Sprache des Körpers zu verstehen sei und innere Harmonie erreicht werden könne. Die persönlichkeitsbildenden Inhalte dieses Werkes seien geeignet, eine breite Allgemeinheit anzusprechen.

Für das Jahr 1999 habe die Beschwerdeführerin Ausgaben für Fachliteratur von insgesamt 1.712 S geltend gemacht. Dieser Betrag finde zur Gänze im ohnedies im Einkommensteuerbescheid 1999 berücksichtigten Pauschbetrag für Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 1.800 S Deckung.

Mit dem zur Zl. 2006/15/0066 angefochtenen Bescheid setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 2000 im Instanzenzug fest. Sie anerkannte dabei wie schon für die Jahre 1996 und 1997 monatliche Heimfahrten als Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit an.

Hinsichtlich Fortbildungskosten verwies die belangte Behörde auf die durch das StRefG 2000 "gelockerte Abzugsfähigkeit". Danach seien Werbungskosten auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Die Beschwerdeführerin habe für die Jahre 1998 und 2000 wiederum Aufwendungen im Rahmen des so genannten "Merz-Trainings" und der "WIE Werkplatz für individuelle Entwicklung" geltend gemacht. Dass es sich dabei um eine "Berufsausbildung" gehandelt habe, habe die Beschwerdeführerin nicht behauptet und lasse

auch der festgestellte Inhalt der Seminare nicht erkennen. Die diesbezüglichen Aufwendungen seien daher - wie schon im zur Zl. 2006/15/0065 angefochtenen Bescheid ausgeführt wurde - nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Auch Aufwendungen für die Teilnahme am Kurs "Sprecherziehung" stellten nicht abzugsfähigen Mischaufwand dar.

Hingegen ließ die belangte Behörde Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Besuch des Kurses "Kinästhetik" als Werbungskosten zu, weil es sich dabei um ein handlungsorientiertes Lernmodell handle, das helfe solle, die Patienten aktiv in die Pflege mit einzubeziehen, sodass eine berufsspezifische Veranlassung zu bejahen sei.

Unter dem Punkt "Fachliteratur" anerkannte die belangte Behörde sämtliche für die Jahre 1998 und 2000 geltend gemachten Aufwendungen mit Ausnahme der Anschaffungskosten folgender Bücher:

Erwachsenenbildung als Willenserweckung: Der Autor gebe darin Ratschläge zum Thema "Lernen beim Erwachsenen" und helfe beim Überwinden von Lernschwierigkeiten. Bei diesem Werk sei das mögliche Interesse aller Erwachsenen evident.

Soziale und antisoziale Triebe im Menschen: Bei diesem Buch gehe es um die Auslotung von Ursache und Wirkung sozialer bzw. antisozialer Triebe des Menschen. Der Inhalt des Buches sei damit dem Bereich der Persönlichkeitsbildung zuzuordnen, sodass ein allgemeines Interesse nicht ausgeschlossen sei.

Bei diesen Werken handle es sich nicht um Fachliteratur, die derart auf die spezifischen beruflichen Bedürfnisse einer Krankenschwester abgestellt sei, dass ihnen die Eignung fehle, auch bei anderen Bevölkerungskreisen Interesse zu wecken. Es komme daher das Abzugsverbot gemäß § 20 EStG 1988 zur Anwendung.

Dagegen wenden sich die Beschwerden, in denen sich die Beschwerdeführerin in ihrem Recht verletzt erachtet, Heimfahrten und Fortbildungsaufwendungen als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geltend machen zu können. Soweit der angefochtene Bescheid das Jahr 1998 betrifft, erklärt sich die Beschwerdeführerin auch in ihrem Recht verletzt, dass die in der Schweiz erzielten Einkünfte nur zum Progressionsvorbehalt im Sinne des Art. 15 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweiz zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen herangezogen werden.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die wegen ihres persönlichen und sachlichen Zusammenhanges zur gemeinsamen Behandlung verbundenen Beschwerden erwogen:

#### 1. Fahrtkosten:

Wie der Gerichtshof bereits wiederholt ausgesprochen hat, können auch Fahrten vom Ort der auswärtigen betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit zum ständigen Wohnsitz betrieblich bzw. beruflich veranlasst sein, wenn dem Steuerpflichtigen die Verlegung seines Wohnsitzes an den Ort seiner betrieblichen (beruflichen) Tätigkeit nicht zumutbar ist. Dies gilt nicht nur für sogenannte Familienheimfahrten, sondern auch für Fahrten, die bei einem ledigen Steuerpflichtigen notwendig sind, um im angemessenen Umfang am Heimatwohnsitz nach dem Rechten zu sehen und das Erforderliche zur Erhaltung und Verwaltung des Objektes beizutragen (vgl. schon das hg. Erkenntnis vom 13. September 1994, 94/14/0066).

Anders als im ersten Rechtsgang hat die belangte Behörde Kosten der Beschwerdeführerin für Fahrten zu ihrem ständigen Wohnsitz während der Zeit ihrer beruflich bedingten Abwesenheit als Werbungskosten qualifiziert. Strittig ist, ob die Beschwerdeführerin mit den zuerkannten monatlichen Heimfahrten das Auslangen finden konnte.

Die Beschwerdeführerin rügt, die belangte Behörde sei, ohne Parteiengehör zu gewähren, davon ausgegangen, dass sie bereits zerkleinertes Holz bearbeite. Tatsächlich könne die Beschwerdeführerin aber "recht gut" mit Motorsäge und Traktor umgehen. Die Mithilfe ihrer Mutter habe sich auf Grund ihres Alters und Gesundheitszustandes auf die sehr wichtige Beaufsichtigung von Haus und Hof und auf die Berichterstattung beobachteter schädlicher Entwicklungen beschränkt. Auch habe sich die Beschwerdeführerin schon im Hinblick auf die extrem hohen Aufwendungen für den Besuch von Fortbildungsseminaren keinen Waldarbeiter für die Brennholzgewinnung leisten können. Weiters sei aus § 2 Landpachtgesetz, BGBl. Nr. 451/1969, zu schließen, dass der Verpächter sehr wohl ein Interesse an der Überwachung des Pächters habe. Gegenständlich habe es beispielsweise des wiederholten Drängens der Beschwerdeführerin bedurft, damit der Pächter, ein Golfplatzbetreiber, den Niederwald nicht habe verwildern lassen. Die Nutzung des Waldes, die Bewirtschaftung des Obst- und Gemüsegartens, die Vornahme kleinerer Reparaturen im Haus und die Veranlassung größerer Reparaturen hätten nach Ansicht der Beschwerdeführerin Heimfahrten in Abständen von 14 bis 17 Tagen erfordert.

Diesem Vorbringen ist entgegen zu halten, dass der Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren anders als im ersten Rechtsgang Gelegenheit eingeräumt wurde, sowohl die tatsächliche Anzahl der zurückgelegten Fahrten als auch deren Notwendigkeit glaubhaft zu machen. Die Beschwerdeführerin wurde unter Hinweis auf das Vorerkenntnis mit Vorhalt vom 26. November 2004 ersucht darzulegen, worin die von ihr ins Treffen geführte "Betreuung der Liegenschaft" konkret bestanden habe und in welchem Ausmaß welche Tätigkeiten

notwendig gewesen seien. Ungeachtet der wiederholten Aufforderung vom 31. Jänner 2005 enthielt sich die Beschwerdeführerin konkreter Angaben zum Ausmaß der am Wohnort notwendigen Arbeiten, indem sie darauf hinwies, keine Aufzeichnungen geführt zu haben und lediglich erklärte, dass "des öfteren ganztägige Waldpflegearbeiten" erforderlich gewesen seien. Auch zum Ausmaß ihrer tatsächlichen Aufenthalte beließ es die Beschwerdeführerin bei der Erklärung, dienstfreie Tage und Urlaubstage am Wohnort verbracht zu haben.

Bei dieser Sachlage kann es nicht als unschlüssig beurteilt werden, wenn die belangte Behörde auch im Hinblick auf die große Entfernung ihres Wohnortes vom Ort der nichtselbständigen Beschäftigung und der Anwesenheit ihrer Mutter am Bauernhof zur Feststellung gelangt ist, dass monatliche Heimfahrten zur Betreuung der Liegenschaft ausgereicht hätten. Insbesondere wird mit dem Hinweis, die Beschwerdeführerin könne - anders als von der belangten Behörde offenbar unterstellt - mit der Motorsäge umgehen, die Notwendigkeit einer größeren Anzahl von Heimfahrten zur Gewinnung von Brennholz für den Eigenbedarf nicht aufgezeigt. Auch lässt das Vorbringen, der Pächter des Golfplatzes habe nur über Drängen der Beschwerdeführerin notwendige Arbeiten am Pachtgrund verrichtet, nicht erkennen, dass bei entsprechender Zeiteinteilung und Organisation zu diesem Zweck zusätzliche, diesen Einkünften zuzurechnende Fahrten erforderlich waren. Die Berücksichtigung weiterer durch die Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft veranlasster Fahrten wird in der Beschwerde im Hinblick auf die in Anspruch genommene Vollpauschalierung dieser Einkünfte zu Recht nicht mehr moniert.

## 2. Fortbildungskosten - Seminarbesuche:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Demgegenüber dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 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.

Nach Lehre und Rechtsprechung zählen Aufwendungen für die berufliche Fortbildung zu den Werbungskosten. Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich dann, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können. Fortbildungskosten dienen dazu, in einem bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Sie sind wegen ihres Zusammenhanges mit der bereits ausgeübten Tätigkeit und den hierauf beruhenden Einnahmen als Werbungskosten abziehbar (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 16 Abs. 1 allgemein, Tz 5.2, Ausbildungskosten - Fortbildungskosten). Nicht abziehbar sind hingegen Bildungsmaßnahmen, die der privaten Lebensführung dienen. Dienen die Bildungsmaßnahmen sowohl beruflichen als auch privaten Bedürfnissen, so reicht ein Nutzen für die Berufstätigkeit für die Abziehbarkeit alleine noch nicht aus; die berufliche Notwendigkeit des Aufwandes ist zwar nicht Voraussetzung für die Anerkennung als Werbungskosten, aber ein gewichtiges Indiz für die berufliche Veranlassung (vgl. mit Hinweisen u.a. auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Doralt, EStG9, § 16, Tz 12 und 203/5/1).

Die Beschwerdeführerin bringt vor, sie habe zur Glaubhaftmachung der beruflichen Notwendigkeit des Besuches der Fortbildungsseminare sowie der Fachliteratur neben dem Arbeitsvertrag und dem Dienstvertrag, auch das Leitbild der Klinik, an der sie tätig war, vorgelegt. § 4 Abs. 2 in Verbindung mit § 63 des Gesundheits- und Krankenpflegegesetzes, BGBl. I Nr. 108/1997, verpflichtete alle Angehörigen der Krankenpflegeberufe, sich durch ständige Fort- und Weiterbildung Kenntnisse über den jeweiligen Stand der berufsrelevanten Wissenschaften anzueignen. Im Übrigen sei auch auf § 6 und § 95 Abs. 3 StGB sowie § 1299 ABGB zu verweisen. Die belangte Behörde habe von der Beschwerdeführerin in umfangreichen Vorhalten vom 26. November 2004 und 31. Jänner 2005 verlangt, den Inhalt der jeweiligen Seminareinheiten anzugeben. Da den Kursteilnehmern in keinem Kurs eine "Inhaltsangabe übergeben" worden sei, sei es der Beschwerdeführerin angezeigt erschienen, das Fortbildungsziel jeweils durch Vorlage des Arbeitsvertrages und des -zeugnisses nachzuweisen. Es gebe kein zwingendes Gebot, die Seminarskripten zum Zwecke der Nachweisführung bei der steuerlichen Geltendmachung von Werbungskosten aufzubewahren. Auch wäre es völlig unmöglich, in Fällen drohender Todesgefahr oder Gesundheitsschädigung "mit den Kursskripten in der Hand" fachkundige Hilfe leisten zu wollen. Davon abgesehen, seien die Skripten einfach zu umfangreich, um sie der Behörde in Kopie vorzulegen. Im aktenkundigen Arbeitszeugnis werde der Beschwerdeführerin bestätigt, dass sie sich auch unvorhergesehenen Situationen gegenüber stets gewachsen gezeigt habe, Prioritäten setzen und schriftliche und mündliche Rapporte präzise verfassen könne. Die Beschwerdeführerin sei vom 1. November 1996 bis 30. September 1998 an der schweizerischen Klinik beschäftigt gewesen. Nach nunmehr sieben Jahren könne von der Beschwerdeführerin nicht verlangt werden, "die Krankenpflagedokumentation sämtlicher von (ihr) betreuten Kranken" durchzusehen, um die Fragen der belangten Behörde beantworten zu können.

Diese Ausführungen lassen nicht erkennen, dass die Feststellung der belangten Behörde, wonach das in den Kursen vermittelte Wissen von sehr allgemeiner Art und nicht auf die spezifischen beruflichen Bedürfnisse der Beschwerdeführerin abgestellt war, zu Unrecht getroffen worden wäre. Unberechtigt ist auch der Vorwurf, dass die belangte Behörde eine bestimmte Form der Nachweisführung, etwa die Vorlage der kopierten Seminarskripten, verlangt habe. Vielmehr hat sich die belangte Behörde mit den von der Beschwerdeführerin beigebrachten Unterlagen auseinander gesetzt und auch von Amts wegen Informationen über den Inhalt der von

der Beschwerdeführerin besuchten Seminare eingeholt. Dass die dabei gewonnenen Erkenntnisse über den im Wesentlichen persönlichkeitsbildenden Inhalt der Seminare unzutreffend wären, zeigt das Beschwerdevorbringen nicht auf. Im Hinblick darauf kann es nicht als rechtswidrig erkannt werden, wenn die belangte Behörde die Kosten der von der Beschwerdeführerin besuchten Seminare nicht als beruflich veranlasst beurteilt hat.

### 3. Fachliteratur:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes begründet die Anschaffung von Werken der Literatur, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt sind, nicht abziehbare Kosten der Lebensführung (vgl. z.B. das hg. Erkenntnis vom 24. November 1999, 99/13/0202).

Ausgehend von diesen Kriterien hat sich die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid mit der von der Beschwerdeführerin als Werbungskosten geltend gemachten Fachliteratur im Einzelnen auseinander gesetzt und an Hand der von ihr vorgelegten Unterlagen erläutert, warum das schon oben erwähnte Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 der steuerlichen Berücksichtigung bestimmter Bücher entgegen steht. Soweit die Beschwerdeführerin - ohne auf diese Ausführungen konkret einzugehen - rügt, bei den strittigen Werken handle es sich nicht um literarische Abhandlungen, sondern um Bücher, die das wissenschaftliche Aufzeigen von Krankheitsbildern und Methoden zu deren Behandlung zum Inhalt hätten, übersieht sie, dass grundsätzlich nicht nur Werke der Belletristik, sondern auch so genannte Sachbücher für einen unbestimmten Personenkreis von Interesse sein können.

Das Beschwerdevorbringen, es träfe nicht zu, dass die Ausgaben für Fachliteratur des Jahres 1999 im Pauschbetrag gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 Deckung finden würden, geht von der - wie oben gezeigt - unzutreffenden Annahme aus, dass die von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Aufwendungen für Fortbildungskurse Werbungskosten darstellen.

### 4. Progressionsvorbehalt:

Zu diesem Beschwerdepunkt wirft die Beschwerdeführerin, die im Jahr 1998 bis zum 30. September in der Schweiz nichtselbständig tätig war und von 4. November bis 31. Dezember 1998 (somit für 58 Tage) Arbeitslosengeld bezogen hat, der belangten Behörde eine abkommenswidrige Besteuerung der in der Schweiz bezogenen Einkünfte durch Hochrechnung dieser Einkünfte gemäß § 3 Abs. 2 EStG 1988 vor.

§ 3 Abs. 2 EStG 1988 in der Fassung BGBl. Nr. 818/1993 lautet:

"(2) Erhält der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z. 5 lit. a oder ... nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen laufenden Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z. 1 bis 3 und die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 41 Abs. 4) für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes (§ 33 Abs. 10) auf einen Jahresbetrag umzurechnen. Das Einkommen ist mit jenem Steuersatz zu besteuern, der sich unter Berücksichtigung der umgerechneten Einkünfte ergibt; .."

Art. 15 Abs. 1 des Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen vom 30. Jänner 1974, BGBl. Nr. 64/1975, (im Folgenden: DBA), lautet:

"Vorbehaltlich der Artikel 16, 18 und 19 dürfen Gehälter, Löhne und ähnliche Vergütungen, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Person aus unselbständiger Arbeit bezieht, nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, dass die Arbeit in dem anderen Staat ausgeübt wird. Wird die Arbeit dort ausgeübt, so dürfen die dafür bezogenen Vergütungen in dem anderen Staat besteuert werden."

Art. 23 Abs. 1 DBA lautet:

"Bezieht eine in einem Vertragsstaat ansässige Person Einkünfte oder hat sie Vermögen und dürfen diese Einkünfte oder dieses Vermögen nach diesem Abkommen in dem anderen Vertragsstaat besteuert werden, so nimmt der erstgenannte Staat, vorbehaltlich der nachfolgenden Absätze, diese Einkünfte oder dieses Vermögen von der Besteuerung aus; dieser Staat darf aber bei der Festsetzung der Steuer für das übrige Einkommen oder das übrige Vermögen dieser Person den Steuersatz anwenden, der anzuwenden wäre, wenn die betreffenden Einkünfte oder das betreffende Vermögen nicht von der Besteuerung ausgenommen wären."

Die Bestimmung des Art. 23 Abs. 1 DBA bewirkt, dass der Ansässigkeitsstaat die ausländischen Einkünfte, die er aus der Bemessungsgrundlage auszuschneiden hat, bei der Festsetzung des Steuersatzes für das verbleibende inländische Einkommen miteinbeziehen darf. Das heißt, für Zwecke der Tarifiermittlung wird unterstellt, dass kein DBA besteht. Der Progressionsvorbehalt stellt sicher, dass die dem Vertragsstaat für Besteuerungszwecke zugeteilten Einkünfte zwar aus der Bemessungsgrundlage ausscheiden, die befreiten Einkünfte aber nicht ihre Progressionswirkung betreffend die zur Besteuerung verbliebenen Einkünfte verlieren (vgl. Widhalm in Gassner/Lang/Lechner, Die Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, 157).

Bei § 3 Abs. 2 EStG 1988 handelt es sich um eine Bestimmung zur Ermittlung des Steuertarifs. Sie dient der Berechnung des Steuersatzes beim Bezug bestimmter steuerfreier Transferleistungen (u.a. Arbeitslosengeld), um den rechtspolitisch unerwünschten Effekt der Milderung der Steuerprogression auszuschließen, der sich

ergibt, wenn in einem Kalenderjahr steuerfreie Transferzahlungen mit anderen, steuerpflichtigen Einkünften zusammentreffen (vgl. Hofstätter/Reichel, a.a.O., § 3, Tz. 35). Die Einbeziehung der im restlichen Kalenderjahr erzielten ausländischen Einkünfte in die Hochrechnung gemäß § 3 Abs. 2 leg.cit. bewirkt somit lediglich eine der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen entsprechende Besteuerung der Österreich zur Besteuerung verbliebenen Einkünfte und keine abkommenswidrige Besteuerung der in der Schweiz erzielten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Dass in die Umrechnung der Auslandseinkünfte auch andere als grundsätzlich nach dem laufenden Tarif zu versteuernde Einkünfte einbezogen worden wären, behauptet die Beschwerdeführerin nicht. Eine Rechtswidrigkeit des zur Zl. 2006/15/0066 angefochtenen Bescheides wird daher auch zu diesem Beschwerdepunkt nicht aufgezeigt.

Nach dem Gesagten waren die Beschwerden somit zur Gänze gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Entscheidung über den Aufwandsersatz stützt sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl. II Nr. 333/2003.

Wien, am 26. Juli 2007