

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., über die Beschwerden vom 09.06.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt X vom 28.04.2016, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2014 und 2015, zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Im Jahr 2016 fand beim Beschwerdeführer (Bf.) eine abgabenbehördliche Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO (Bp.) betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für die Jahre 2014 und 2015 statt.

Im Bp.-Bericht vom 26.04.2016, der als Betriebsgegenstand/Art der Tätigkeit des Bf. "Programmierer" anführt, wurden von der Prüferin – soweit für das streitgegenständliche Verfahren relevant – folgende Feststellungen getroffen:

Tz. 1 Allgemein: Seit dem Jahr 2003 seien vom Bf. weder Umsatzsteuervoranmeldungen noch Einkommensteuer- oder Umsatzsteuererklärungen abgegeben worden. Es sei daher regelmäßig zu einer Schätzung durch das Finanzamt gekommen.

Tz. 4/5 Stromrechnungen/Internet: Die Stromkosten seien um einen Privatanteil analog zu den Kosten der Wohnung (siehe Tz. 3) zu kürzen, die Internetkosten seien um einen Privatanteil von 40% zu verringern; darüber hinaus könne keine Vorsteuer geltend gemacht werden, da die Rechnungen auf die Gattin des Bf. lauteten.

Tz. 8 Studiengebühr: Die Zahlung an die TU Wien sei grundsätzlich nachgewiesen worden. Es sei jedoch nicht ersichtlich, welche Kosten in den bezahlten EUR 417,70

enthalten seien. Das Studium sei darüber hinaus nicht weiterverfolgt und nach dieser Zahlung abgebrochen worden.

Tz. 9 Sprachausbildung: Der Bf. habe einen Italienischkurs in Italien absolviert. Für diesen Aufenthalt seien sämtliche Kosten geltend gemacht worden. Nach den Angaben des Bf. sei am Vormittag der Kurs besucht und am Nachmittag seien Besichtigungen in Eigenregie vorgenommen worden. Der Bf. verfüge nach seinen Angaben jedoch über keine italienischen Kunden, weshalb die Ausgaben der privaten Lebensführung zuzuordnen seien.

Tz. 10 Verpflegung: Verpflegungskosten, auch wenn sie am Weg zum Kunden anfielen, seien keine Betriebsausgaben, sondern fielen unter das Abzugsverbot, da sie den Kosten der Lebensführung zuzurechnen seien (zB Ströck - Frühstück, Getränk beim Spar usw.). Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine eigene Verpflegung und die damit in Zusammenhang stehenden Kosten seien unter das generelle Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 zu subsumieren.

Das Finanzamt (FA) folgte den Feststellungen der Bp. und erließ jeweils am 28.04.2016 Erstbescheide ua. betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2014 und 2015. Gegen diese Bescheide erhob der Bf. am 09.06.2016 rechtzeitig Beschwerden:

In der Beschwerde betreffend das Jahr 2014 führte der Bf. zusammengefasst aus, dass es ihm unerklärlich sei, weshalb der Studienbeitrag für das Studium an der TU Wien in der Fachrichtung „Informatik“ iHv 417,70 € nicht anerkannt worden sei. Das Studium habe direkte Vorteile für seine beruflichen Kenntnisse, da er im IT-Dienstleistungsbereich als Softwareentwickler tätig sei. Es könne nicht geleugnet werden, dass die Kenntnisse, die sich der Bf. während dieses Semesters angeeignet habe, ihm in seinem Beruf auf jeden Fall helfen würden.

Dasselbe gelte für die Italienischkurse, die er sowohl in Wien am Italienischen Kulturinstitut als auch in Italien absolviert habe. Die Erlernung einer Fremdsprache sei in unseren globalisierten Zeiten auf jeden Fall vorteilhaft und eröffne ua. die Möglichkeit, an Ausschreibungen anderer Länder teilzunehmen. Die Anerkennung einer Betriebsausgabe könne grundsätzlich nicht vom späteren konkreten Erfolg dieser Maßnahme abhängig sein, wichtig sei, dass darauf abgezielt werde. Der Bf. sehe natürlich ein, dass die Kosten in Italien nicht in vollem Umfang akzeptiert werden könnten. Die Belege habe er deswegen vorgelegt, weil ihm im Zuge der Steuerprüfung mitgeteilt worden sei, dass er alle Belege in Zusammenhang mit den Betriebsausgaben vorlegen solle. Im Zuge der Steuerprüfung habe der Bf. erfahren, dass in Fällen von Studienreisen die Regelung für Diäten als Grundlage herangezogen werde.

Er stelle daher den Antrag, den angefochtenen Einkommensteuerbescheid für 2014 dahingehend abzuändern, dass der Studienbeitrag iHv EUR 417,70, die Kosten für den Sprachkurs am Italienischen Kulturinstitut iHv EUR 186, die Einschreibungskosten für den Sprachkurs in Italien iHv EUR 70, die Kosten für ein Wörterbuch iHv EUR 24,16 sowie die

Aufenthalts- und Verpflegungskosten während des Sprachkurses in Italien entsprechend den Regelungen für Diäten mitberücksichtigt werden.

In der Beschwerde betreffend das Jahr 2015 führte der Bf. im Wesentlichen aus, dass die Kosten für seinen Sprachkurs am Italienischen Kulturinstitut nicht als Betriebsausgaben Berücksichtigung gefunden hätten. Der Kurs habe zur Vertiefung seiner Italienischkenntnisse gedient. Das Erlernen einer Fremdsprache sei in unserer globalisierten Welt auf jeden Fall von Vorteil und es gäbe sogar in Österreich Firmen, deren Betriebssprache nicht Deutsch sei. Die Anerkennung als Betriebsausgabe könne daher nicht vom späteren konkreten Erfolg dieser Maßnahme abhängen, wichtig sei, dass darauf abgezielt werde.

Daher stelle der Bf. den Antrag, den angefochtenen Einkommensteuerbescheid für 2015 dahingehend abzuändern, dass die Kosten für den Sprachkurs am Italienischen Kulturinstitut iHv EUR 198 mitberücksichtigt werden.

Mit Beschwerdeverentscheidungen (BVE) vom 29.11.2016 wies das FA die Beschwerden als unbegründet ab:

In der Begründung betreffend das Veranlagungsjahr 2014 führte das FA aus, dass Aufwendungen zum Erwerb von Fremdsprachenkenntnissen nur dann Betriebsausgaben seien, wenn auf Grund eines konkreten beruflichen Nutzens von einer beruflichen Veranlassung auszugehen sei. Dieser konkrete Zusammenhang sei jedoch nicht gegeben und daher seien die beantragten Kosten nicht abzugsfähig. Reise- und Aufenthaltskosten seien bei Sprachkursreisen nicht abzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung, soweit nicht die nahezu ausschließliche berufliche Bedingtheit erkennbar sei.

Die Kosten in Zusammenhang mit dem Universitätsstudium seien nicht abzugsfähig; Merkmal beruflicher Fortbildung sei nämlich die Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf. Die Kosten seien nur dann abzugsfähig, wenn die Fortbildung ernsthaft und zielstrebig betrieben werde; dies sei im gegenständlichen Fall jedoch nicht anzunehmen.

Die Abzugsfähigkeit der im Veranlagungsjahr 2015 beantragten Aufwendungen zum Erwerb von Fremdsprachenkenntnissen verneinte das FA mit gleichlautender Begründung zum vorhergehenden Veranlagungsjahr.

Am 02.01.2017 beantragte der Bf. die Vorlage seiner Beschwerden an das Bundesfinanzgericht:

Ergänzend zu seinem Vorbringen in den Beschwerden verwies er auf zwei Internetseiten (des AMS und der Arbeiterkammer), die Informationen über das Thema Bildungskarenz enthielten. Wie man diesen Seiten entnehmen könne, werde das Universitätsstudium sowie eine Sprachausbildung (sogar im Ausland) als Ausbildung/Weiterbildung akzeptiert und zu diesem Zweck eine Bildungskarenz von bis zu einem Jahr gewährt.

Es sei aktenkundig, dass der Bf. als Softwareentwickler/Programmierer tätig gewesen sei und seine Studienkosten wegen seines Studiums in der Studienrichtung Informatik

entstanden seien. Der Grund für den Besuch des Studiums durch den Bf. sei sein Beruf gewesen. Es liege auf der Hand, dass die Kosten zum Zweck der Verbesserung seines Betriebes getätigt worden seien. Da klar sei, dass das Informatikstudium den Bf. im Beruf weiterbringe, seien die Studienkosten als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Am 22.03.2017 wurden die Beschwerden dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt. Im Bezug habenden Vorlagebericht stellte das FA den Verfahrensgang zusammengefasst dar, wiederholte die rechtlichen Erwägungen der Beschwerdevorentscheidungen und beantragte die Abweisung der Beschwerden.

Mit Schreiben vom 02.05.2017 an das Bundesfinanzgericht ersuchte der Bf. um einen Aufschub der Entscheidung, um weitere Unterlagen und Belege vorzulegen.

Mit Eingaben vom 03.08.2017 und 04.09.2017 brachte der Bf. ergänzende Stellungnahmen zum Vorlageantrag bezüglich der oa. Beschwerden beim Bundesfinanzgericht ein und beantragte die zusätzliche Berücksichtigung von folgenden Aufwendungen:

1. Strom- und Internetkosten: Die Vorsteuer in Zusammenhang mit diesen Kosten sei ihm im Zuge der Bp. verwehrt worden mit der Begründung, dass die Rechnungen auf seine Ehefrau lauteten. Die Tatsache, dass der Anschluss auf seine Ehefrau gemeldet sei, ändere jedoch nichts daran, dass diese Beträge inklusive der Umsatzsteuer als Betriebsausgaben abzugsfähig seien. Der Betrag sei im Endeffekt für gewerbliche Zwecke aufgewendet worden.
2. Im Jahr 2015 habe der Bf. seine für die Bildschirmarbeit benötigte Brille erneuert. Es seien ihm dadurch im Jahr 2014 Aufwendungen iHv EUR 50 und im Jahr 2015 Aufwendungen iHv EUR 280,92 entstanden.
3. Im Jahr 2014 sei der Bf. 86 Tage und im Jahr 2015 164 Tage bei den Kunden gewesen, um dort Arbeiten im Außendienst zu verrichten. Es stünden ihm daher jeweils EUR 4,40 für ein Mittagessen zu, die im Falle einer unselbstständigen Tätigkeit von der Firma übernommen würden. Es ergäben sich daher Ausgaben iHv EUR 378,40 für 2014 und iHv EUR 721,60 für 2015.
4. Die Kosten für den Militärdienstersatz in der Türkei iHv EUR 10.000, zur Aufhebung des Haftbefehls in der Türkei seien als außergewöhnliche Kosten anzusetzen. Im Jahr 2012 habe der Bf. EUR 10.000 bezahlt. Durch die Verteilung auf fünf Jahre seien in den Jahren 2014 und 2015 jeweils EUR 2.000 einkommensmindernd anzusetzen.
5. Die Ehefrau des Bf. sei im Jahr 2014 in Italien in ärztlicher Behandlung gewesen. Die dort entstandenen Behandlungskosten und Kosten für Medikamente seien iHv EUR 189,24 einkommensmindernd zu berücksichtigen.
6. Betreffend die beschwerdegegenständliche Sprachausbildung in Italien seien die in den Steuerbestimmungen vorhandenen Sätze anzuwenden. Hieraus ergäben sich folgende Kosten für den Aufenthalt vom 24.08.2014 bis 05.10.2014 in Italien:
 - 23.08.: Wien – Zwischenstopp in Italien mit Übernachtung: 26,40 + 27,90 = EUR 54,30.

- 24.08. bis 05.10.: Aufenthalt in Italien mit Übernachtung: $(35,80 + 27,90) \times 43 =$ EUR 2.739,10.
- 06.10.: Rückkehr nach Wien: EUR 26,40.
- Kilometergeld 866 km in eine Richtung: $866 \times 0,42 \times 2 =$ EUR 727,44.
- Des Weiteren seien noch EUR 125 an Parkkosten angefallen.

Insgesamt seien daher Kosten iHv EUR 3.672,24 zu berücksichtigen.

7. Der Ehefrau des Bf. sei es, aufgrund von Thrombose- und Emboliegefahr, ärztlich untersagt, mit dem Flugzeug zu fliegen. Sie könne daher nur mit dem Auto fahren, um ihre alte und kranke Mutter in der Türkei zu besuchen. Der Bf. müsse sie dabei begleiten, da die ganze Reise alleine zu riskant sei. Ausgehend von der in Zusammenhang mit der Sprachreise nach Italien verwendeten Logik seien daher für eine Reise nach ZZ für 2014 Aufenthaltskosten iHv EUR 3.782 und für 2015 Aufenthaltskosten iHv EUR 2.407,60 entstanden. Die Kosten der nicht realisierten Flüge (für 2014 EUR 254,40 und für 2015 EUR 280,40) seien vom Bf. abgezogen worden. Diese angegebenen Kosten wolle der Bf. als gesundheitsbedingte außergewöhnliche Kosten im Haushalt geltend machen.

Es ergäben sich daher zusätzlich zum Beschwerdebegehren folgende Ausgaben:

2014	
Versicherung Brille	EUR 50
Verpflegungskosten	EUR 378,40
Kosten für Militärdienst	EUR 2.000
Kosten für Behandlung und Medikamente	EUR 189,24
Kosten Sprachkursaufenthalt Italien	EUR 3.672,24
Kosten Türkeireise (gesundheitsbed.)	EUR 3.782
Insgesamt	EUR 10.071,88

2015	
Brille	EUR 280,92
Verpflegungskosten	EUR 721,60
Kosten für Militärdienst	EUR 2.000
Kosten Türkeireise (gesundheitsbed.)	EUR 2.407,60
Insgesamt	EUR 5.410,12

Für die Strom- und Internetkosten seien für das Jahr 2014 EUR 170,94 statt EUR 142,45 sowie EUR 565,14 statt EUR 470,95 und für das Jahr 2015 EUR 169,02 statt EUR 140,85 sowie EUR 581,78 statt EUR 484,82 als Grundlage zu nehmen. Dadurch ergebe sich

zusätzlich zu den bisherigen und oa. Ausgaben ein Mehraufwand von EUR 122,68 für das Jahr 2014 und EUR 125,13 für das Jahr 2015.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 4 1. Satz EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Nach § 19 Abs. 2 1. Satz EStG 1988 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Nach § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a leg. cit. dürfen 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.

Fest steht im gegenständlichen Fall, dass der Bf. in den Streitjahren im Bereich der Datenverarbeitung/EDV-Dienstleistung selbständig tätig war; er ermittelte seinen Gewinn mittels Einnahmen-Ausgaben-Rechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988. Für die strittigen Jahre wurden vom Bf. weder Umsatz- noch Einkommensteuererklärungen abgegeben, woraufhin bei diesem eine abgabenbehördliche Prüfung gemäß § 147 Abs. 1 BAO durchgeführt wurde. Gegen die in weiterer Folge unter Zugrundelegung der Feststellungen der Bp. jeweils am 28.04.2016 ergangenen Erstbescheide betreffend Einkommensteuer für 2014 und 2015 richten sich die den Gegenstand dieses verwaltungsgerichtlichen Verfahrens bildenden Beschwerden, zu denen aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes folgendes festzuhalten ist:

Wie bereits ausgeführt, sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind (§ 4 Abs. 4 1. Satz EStG 1988). Eine betriebliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer betrieblichen Tätigkeit stehen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein steuerliches Abzugsverbot fallen. Betriebsausgaben setzen einen endgültigen Wertabgang voraus.

1. Strom- und Internetkosten:

Im gegenständlichen Fall wurden im Zuge der Bp. die Kosten für Strom und Internet betreffend die gemeinsame Wohnung des Bf. und seiner Ehefrau anteilmäßig im Umfang der betrieblichen Verwendung als Betriebsausgaben anerkannt. Als Aufwand wurde gemäß Tz. 4 und 5 des Bp.-Berichts der Nettobetrag als Betriebsausgabe angesetzt.

Da der Bf. einerseits hinsichtlich der auf diesen Aufwand entfallenden USt nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt war (siehe dazu oben in der Darstellung des Verfahrensgangs) und andererseits die betriebliche Verwendung der Strom- und

Internetkosten von der Bp. anteilmäßig ertragsteuerlich anerkannt wurde, kann die auf diesen anteilmäßig anerkannten Anteil entfallende USt als Betriebsausgabe gewährt werden (vgl. Jakom/Lenneis, EStG¹², § 4 EStG, Rz 330, Stichwort "Umsatzsteuer").

Die Aufwendungen für Strom- und Internetkosten stehen daher in folgender Höhe als Betriebsausgaben zu:

2014	lt. Veranlagung	lt. BFG
Internetkosten	EUR 470,95	EUR 565,14
Stromkosten	EUR 142,45	EUR 170,94
2015		
Internetkosten	EUR 484,82	EUR 581,78
Stromkosten	EUR 140,85	EUR 169,02

2. Bildschirmbrille:

Aufwendungen für die Kompensation körperlicher Behinderungen oder Mängel (zB Sehschwächen) gehören, weil sie auch die allgemeine Lebensführung betreffen, idR zu den gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht abzugsfähigen Aufwendungen der Lebenshaltung. Eine Ausnahme wird aber für vertretbar gehalten, wenn die Anschaffung des Behelfes ausschließlich bzw weitaus überwiegend beruflich veranlasst ist, wie zB Schutz- oder Bildschirmbrillen (vgl. in Jakom/Lenneis, EStG¹², § 4 Rz 330, Stichwort "Brillen"; UFS 17.06.2013, GZ. RV/0148-K/11).

Die in Rede stehenden Aufwendungen des Bf. für eine Bildschirmbrille stellen daher Betriebsausgaben dar; die zumindest weitaus überwiegende betriebliche Veranlassung ist - zumal der Bf. in den Streitjahren im Bereich der Datenverarbeitung/EDV-Dienstleistung tätig war - als hinreichend glaubhaft gemacht anzusehen.

Die als Betriebsausgaben zu berücksichtigenden, diesbezüglichen Aufwendungen stellen sich wie folgt dar:

	lt. Veranlagung	lt. BFG
2014	EUR 0	EUR 50
2015	EUR 0	EUR 280,92

3. Verpflegungskosten:

Aufwendungen für Nahrung (Verpflegung, Lebensmittelkosten) sind nach der Klarstellung des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar. Aufwendungen für Mahlzeiten gehören damit im Allgemeinen zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung (*Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²⁰, § 20 Tz 163, Stichworte "Verpflegung, Lebensmittelkosten", mit Judikaturnachweisen).

Auch Mahlzeiten außer Haus am Beschäftigungsort (im Inland) gehören zu den nichtabzugsfähigen Lebenshaltungskosten; zB sind auch Kosten für Gasthausverpflegung, die dadurch anfallen, dass Mittagsheimfahrten aus zeitlichen Gründen nicht möglich sind, nicht abzugsfähig. Dies gilt nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 auch für solche Aufwendungen für die Lebensführung, die der Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen dienen (*Kofler/Wurm*, § 20 Tz 163, Stichworte "Verpflegung, Lebensmittelkosten", mit Judikaturnachweisen).

Wenn der Bf. ausführt, dass im Falle einer unselbständigen Tätigkeit Kosten von jeweils EUR 4,40 für ein Mittagessen "von der Firma übernommen werden" (womit er offenbar auf die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 Bezug nimmt, wonach freie oder verbilligte Mahlzeiten, die der Arbeitgeber an nicht in seinem Haushalt aufgenommene Arbeitnehmer zur Verköstigung am Arbeitsplatz freiwillig gewährt, von der Einkommensteuer befreit sind, und ua. Gutscheine für Mahlzeiten bis zu einem Wert von EUR 4,40 pro Arbeitstag steuerfrei bleiben, wenn die Gutscheine nur am Arbeitsplatz oder in einer nahe gelegenen Gaststätte zur dortigen Konsumation eingelöst werden können), so ist ihm entgegen zu halten, dass auch beim Arbeitnehmer Aufwendungen für Nahrung (Verpflegung, Lebensmittelkosten) nach der Klarstellung des § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 nicht als Werbungskosten absetzbar sind (siehe dazu nochmals *Kofler/Wurm*, § 20 Tz 163, Stichworte "Verpflegung, Lebensmittelkosten"), und dass dem Bf. nach seinen Ausführungen in den Streitzeiträumen die Aufwendungen zur eigenen Verköstigung im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit angefallen sind, womit die Bestimmung des § 3 Abs. 1 Z 17 EStG 1988 ("Arbeitnehmer", siehe oben) nicht anwendbar ist.

Die beantragten Verpflegungskosten sind daher gemäß § 20 EStG 1988 nicht anzuerkennen.

4. Studienbeitrag TU Wien:

Gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 1. Satz EStG 1988 sind Betriebsausgaben 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.

Um Fortbildung handelt es sich, wenn der Steuerpflichtige „seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden“ (zB VwGH 21.12.2005, 2001/14/0102). Ausbildungskosten sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung erst ermöglichen. *Die Eignung der dafür getätigten Aufwendungen an sich zur Erreichung dieses Ziels ist dabei ausreichend* (vgl. VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117). Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen in Zusammenhang mit einem Universitätsstudium sind sohin dann abzugsfähig, wenn ein *Veranlassungszusammenhang* mit der ausgeübten oder

verwandten Tätigkeit besteht (vgl. Doralt, EStG¹³, § 16 Tz 203/8). *Ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit ist jedenfalls dann anzunehmen, wenn die erworbenen Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten beruflichen Tätigkeit verwertet werden können* (vgl. VwGH 22.09.2005, 2003/14/0090).

Nach den Feststellungen der Bp. und dem Vorbringen in der Beschwerde handelt es sich im gegenständlichen Fall um ein Studium an der TU Wien in der Fachrichtung Informatik. Der Bf. ist im Bereich der Datenverarbeitung/EDV-Dienstleistung tätig. Somit besteht jedenfalls ein Veranlassungszusammenhang zwischen der Bildungsmaßnahme und der ausgeübten beruflichen Tätigkeit, da der Bf. die erworbenen Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwerten kann. Der in der BVE vorgebrachten Argumentation, dass ein Studium nur dann als Fortbildungsmaßnahme anzuerkennen sei, wenn es ernsthaft und zielstrebig betrieben werde, ist nicht zu folgen, da eine solche Voraussetzung dem Gesetz nicht zu entnehmen ist; es muss nur die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung zum Zeitpunkt der Entstehung der Kosten erwiesen sein, was im gegenständlichen Fall vorliegt (die Einkünfte des Bf. aus seiner selbständigen Tätigkeit im Bereich der Datenverarbeitung/EDV-Dienstleistung betrugen in den Streitjahren lt. den angefochtenen Einkommensteuerbescheiden EUR 22.461,04 bzw. EUR 35.885,08).

Im gegenständlichen Fall sind daher die geltend gemachten Kosten der Fortbildungsmaßnahme (Studienbeitrag und ÖH-Beitrag) als Betriebsausgaben abzugsfähig:

2014	lt. Veranlagung	lt. BFG
	EUR 0	EUR 417,70

5. Sprachausbildung:

Nach § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 sind Betriebsausgaben auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Im Gegensatz dazu dürfen nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 Aufwendungen für die Lebensführung bei den Einkünften nicht abgezogen werden. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes darf in Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, die Veranlassung durch die Einkünfteerzielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw berufliche Tätigkeit notwendig erweisen (VwGH 27.6.2000, 2000/14/0096).

5.1. Sprachkurse:

Aufwendungen für Sprachkurse stellen auch dann abzugsfähige Aus- oder Fortbildungskosten dar, wenn auf Grund der Erfordernisse im ausgeübten oder verwandten Beruf Sprachkenntnisse *allgemeiner* Natur erworben werden (zB Grundkenntnisse für eine Tätigkeit als Verkäuferin, vgl. Jakom/ Lenneis, EStG¹², § 16 Rz 52). Sprachkurse sind dann abzugsfähig, wenn sie der Berufstätigkeit förderlich sind (VwGH 19.12.2018, Ra 2018/15/0043).

Nach den Ausführungen des Bf. in der Beschwerde vom 09.06.2016 sei es in seiner Branche von Vorteil, eine Fremdsprache zu erlernen, da sich ua. die Möglichkeit ergebe, an Auftragsausschreibungen im benachbarten Ausland teilzunehmen. Nach den Erhebungen des Bundesfinanzgerichtes (E-Mail des Italienischen Kulturinstitutes vom 28. Oktober 2019) handelt es sich bei dem Sprachkurs Wien um einen Grammatikkurs (8. Semester), welcher nach dem Europäischen Referenzrahmen zwischen dem Niveau B1 und B2 (B1.2) einzuordnen ist und daher über allgemeine Alltagsfertigkeiten hinausgehend unterrichtet wird. Bei dem Sprachkurs Italien handelt es sich um einen Standardkurs Italienisch im Umfang von 80 Lektionen.

Aufgrund der oa. Ausführungen zur Abzugsfähigkeit von Sprachkursen, die im vorliegenden Fall gegeben sind, sind die streitgegenständlichen Italienischkurse in folgendem Ausmaß als Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 Z 7 EStG 1988 anzuerkennen:

2014	lt. Veranlagung	lt. BFG
Sprachkurs Wien	EUR 0	EUR 186
Sprachkurs Italien	EUR 0	EUR 70
Wörterbuch	EUR 0	EUR 24,16
2015		
Sprachkurs Wien	EUR 0	EUR 198

5.2. Reise- und Aufenthaltskosten Sprachkurs Italien:

Davon sind die geltend gemachten Fahrt- und Aufenthaltskosten zu unterscheiden, welche unter den gleichen Voraussetzungen wie Studienreisen abzugsfähig sind. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117) stellen Aufwendungen für eine Studienreise grundsätzlich nur dann nicht Aufwendungen für die Lebensführung nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dar, wenn folgende Voraussetzungen *kumulativ* vorliegen (Jakom/ *Lenneis* , § 4 Rz 330, Stichwort "Studienreisen"):

- Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, welche die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.
- Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.
- *Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.*

- *Andere allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird; hiebei ist auf eine Normalarbeitszeit von durchschnittlich ca. acht Stunden täglich abzustellen.* Der nur zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand führt keinesfalls zu einer steuerlichen Berücksichtigung.

Im gegenständlichen Fall sind zumindest die dritte und vierte dieser Voraussetzungen, welche, wie bereit ausgeführt, *kumulativ* vorliegen müssen, nicht erfüllt:

So hat die Prüferin in der Tz. 9 ("Sprachausbildung") des Bp.-Berichts festgestellt, dass der Bf. Hotelkosten für die Hin- und Rückreise für ihn und seine Ehefrau, Verpflegungsrechnungen mit meistens mehreren Speisen und Getränken sowie Kosten für Fähre und Ausflüge, auf denen auch 2 Erwachsene ersichtlich sind, geltend gemacht hat. Gemäß den Angaben des Bf. - denen er im Beschwerdeverfahren nicht entgegen getreten ist - wurde am Vormittag der Sprachkurs besucht und am Nachmittag wurden Besichtigungen in Eigenregie vorgenommen.

Aufgrund dieser Feststellungen kann nicht angenommen werden, dass das streitgegenständliche Reiseprogramm und seine Durchführung derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Bf. abgestellt waren, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehrten (dritte Voraussetzung, siehe oben). Darüber hinaus erreichte das zeitliche Ausmaß des Sprachkurses nicht jenes einer Normalarbeitszeit von durchschnittlich ca. acht Stunden täglich, da der Kurs nur am Vormittag besucht wurde und am Nachmittag Besichtigungen in Eigenregie vorgenommen wurden (vierte Voraussetzung, siehe oben).

Dazu kommt, dass sich bei dem hier vorliegenden "Mischprogramm" (vgl. Jakom/ *Lenneis* , § 4 Rz 330, Stichwort "Studienreisen") die Reiseaufwendungen nicht klar und einwandfrei in private und mit der Einkünfterzielung zusammenhängende Aufwendungen trennen lassen, weshalb ein Abzug als Betriebsausgaben nicht in Betracht kommt; eine Anerkennung von Tages- und Nächtigungssätzen ist schon deshalb nicht möglich, weil die dafür erforderliche, (zumindest beinahe) ausschließlich betriebliche Veranlassung für den einzelnen Aufenthaltstag nicht nachgewiesen wurde (vgl. Jakom/ *Lenneis* , § 4 Rz 330, Stichwort "Studienreisen", unter Verweis auf VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197).

Aus diesen Gründen ist dem Bf. die Anerkennung der geltend gemachten Reise- und Aufenthaltskosten zu versagen (die Kursgebühr (Einschreibgebühr) für den Sprachkurs Italien wurde ohnehin anerkannt, siehe oben Punkt 5.1. Sprachkurse).

6. Ablösezahlungen für die Befreiung vom Militärdienst in der Türkei:

Wie bereits oben ausgeführt, sind gemäß § 19 Abs. 2 1. Satz EStG 1988 Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind (Abflussprinzip). Das

Abflussprinzip gilt auch für außergewöhnliche Belastungen (vgl. Jakom/ *Peyerl* , EStG¹², § 34 Rz 16, mit Judikaturnachweisen).

Im gegenständlichen Fall hat der Bf. selbst ausgeführt, *im Jahr 2012* EUR 10.000 für die Befreiung vom Militärdienst in der Türkei ("Kosten für den Militärdienstersatz") bezahlt zu haben. Aufgrund des oa. Abflussprinzips kommt somit *in den Streitjahren 2014 und 2015* weder ein Abzug als außergewöhnliche Belastung gemäß § 34 EStG 1988 noch ein solcher als Betriebsausgabe nach § 4 Abs. 4 leg. cit. in Betracht (und zwar auch nicht verteilt auf 5 Jahre, wie vom Bf. beantragt).

Der Vollständigkeit halber sei angemerkt, dass es sich bei Ablösezahlungen für die Befreiung vom ausländischen Militärdienst um nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 handelt (zB *Doralt*, EStG¹³, § 16 Tz 220, Stichwort "Ablösezahlungen"; Jakom/*Lenneis*, § 4 Rz 330, Stichwort "Ablösezahlungen"; *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer-Kommentar (2017) § 4 Abs. 4 Rz 37.6; vgl. VwGH 30.05.1989, 86/14/0139; VwGH 22.12.1989, 89/13/0235). Da diese Kosten weder aus rechtlichen, sittlichen noch tatsächlichen Gründen zwangsläufig entstanden sind, kommt auch ihre Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung nach § 34 EStG 1988 nicht in Betracht (vgl. UFS 10.12.2010, RV/0425-F/10).

7. Krankheitskosten Ehefrau, "gesundheitsbedingte" Kosten Türkeireise :

Der Abzug außergewöhnlicher Belastungen iSd § 34 Abs. 1 EStG 1988 setzt die unbeschränkte Steuerpflicht sowie eine Belastung des Einkommens voraus. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

- Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).
- Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).
- Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Alle Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen. Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben darstellen.

Gemäß § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988 sind Unterhaltsleistungen nur insoweit abzugsfähig, als sie zur Deckung von Aufwendungen gewährt werden, die beim Unterhaltsberechtigten selbst eine außergewöhnliche Belastung darstellen würden. Ein Selbstbehalt auf Grund eigener Einkünfte des Unterhaltsberechtigten ist nicht zu berücksichtigen.

Im gegenständlichen Fall hat der Bf. Krankheitskosten seiner Ehefrau (Kosten für Behandlung und Medikamente) iHv EUR 189,24 (für 2014) sowie Kosten iHv EUR 3.782 (für 2014) und EUR 2.407,60 (für 2015) für Türkeireisen gemeinsam mit seiner Ehefrau zum Besuch der kranken Mutter der Ehefrau geltend gemacht.

Der Bf. führt in seiner Beschwerde aus, dass bei seiner Ehefrau eine Thrombose- und Emboliegefahr bestehe und sie deshalb nicht mit dem Flugzeug, sondern nur mit dem Auto und nicht allein reisen könne; der Bf. müsse sie bei diesen Reisen nach ZZ begleiten. Diese Aufwendungen hat der Bf. erstmalig im Verfahren vor dem

Bundesfinanzgericht (2 Schreiben an das Bundesfinanzgericht vom 03.08.2017 und 04.09.2017, siehe dazu oben in der Darstellung des Verfahrensgangs) als außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht; er hat diesbezüglich keinerlei Nachweise (Rechnungen betreffend die Kosten für Behandlung und Medikamente der Ehefrau, Rechnungen oder andere Belege hinsichtlich der Türkeireisen, ärztliche Bescheinigungen etc.) vorgelegt.

Dazu ist seitens des Bundesfinanzgerichtes folgendes festzuhalten:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat der Steuerpflichtige, der eine abgabenrechtliche Begünstigung in Anspruch nimmt, selbst einwandfrei und "unter Ausschluss jeden Zweifels" das Vorliegen der Umstände darzulegen, auf die die Begünstigung gestützt werden kann, wobei die Gründe im Einzelnen anzuführen sind (*Behauptungs- und Nachweispflicht*: Jakom/Peyerl, EStG¹², § 34 Rz 9, mit Verweis auf VwGH 10.08.2005, 2001/13/0191).

Zwar gibt es im Abgabenverfahren keine verfahrensförmliche subjektive Beweislastregel; als allgemein anerkannte verfahrensvernünftige Handlungsmaxime gilt aber, dass die Abgabenbehörde ergebnishaft letzten Endes die Behauptungs- und Feststellungsbürde für die Tatsachen trägt, die vorliegen müssen, um den Abgabenanspruch geltend machen zu können, *der Abgabepflichtige hingegen für jene, die den Anspruch aufheben oder einschränken* (UFS 24.07.2008, RV/2087-W/04, unter Verweis auf Stoll, BAO-Kommentar, S 1561; BFG 29.05.2015, RV/7101625/2015). Die steuerliche Berücksichtigung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung schränkt den Abgabenanspruch ein; *sie begünstigt den Abgabepflichtigen, weshalb die Behauptung und der Beweis des Vorbringens vornehmlich dem Abgabepflichtigen obliegt* (vgl. UFS 11.12.2006, RV/0317-G/06, BFG 29.05.2015, RV/7101625/2015).

Im gegenständlichen Fall hat der Bf., wie bereits ausgeführt, keinerlei Nachweise betreffend die als außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Kosten vorgelegt; dies, obwohl er dazu mehrfach Gelegenheit gehabt hatte (bereits mit Schreiben vom 02.05.2017 hatte der Bf. das Bundesfinanzgericht um einen Aufschub der Entscheidung ersucht, um weitere Unterlagen und Belege vorzulegen; anschließend hat er am 03.08.2017 und 04.09.2017 2 weitere Schreiben beim Bundesfinanzgericht eingebracht (siehe dazu bereits oben)). Der Bf. ist somit seiner von der höchstgerichtlichen Rechtsprechung verlangten Behauptungs- und Nachweispflicht nicht nachgekommen, weshalb eine Anerkennung der von ihm geltend gemachten Kosten als außergewöhnliche Belastungen bereits aus diesem Grund nicht in Betracht kommt.

8. Zusammenfassung:

Aufgrund der obigen Ausführungen sind für das Jahr 2014 die anzuerkennenden Betriebsausgaben um EUR 870,54 € und für das Jahr 2015 die anzuerkennenden Betriebsausgaben um EUR 604,05 zu erhöhen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Unzulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision 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 gegenständlichen Beschwerdefall lag keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukam. Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränkten sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden und auf solche, welche im Gesetz eindeutig gelöst sind. Im Übrigen hing der Beschwerdefall von der Lösung von nicht über den Einzelfall hinausgehenden Sachverhaltsfragen ab; letztere stellen keine Rechtsfragen dar und sind daher einer ordentlichen Revision nicht zugänglich.

Wien, am 8. November 2019