

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf über die Beschwerde vom 7. August 2014 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt FA vom 6. August 2014 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt 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**

### **Verfahrensverlauf**

Die Beschwerdeführerin (in weiterer Folge abgekürzt Bf) war im streitgegenständlichen Jahr 2013 als Angestellte bei der X-Bank beschäftigt und erzielte aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iHv 40.871,51 Euro.

Mit elektronischer Eingabe über FinanzOnline übermittelte die Bf dem Finanzamt am 9. März 2014 ihre Einkommensteuererklärung (Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung) für das Jahr 2013. Darin beantragte sie ua die steuerliche Berücksichtigung von Werbungskosten iHv insgesamt 3.595,19 Euro (Arbeitsmittel 1.745,03 Euro, Fachliteratur 92,22 Euro, Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten 872,33 Euro, sonstige Werbungskosten 885,61 Euro) sowie außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt iHv insgesamt 5.486,89 Euro (Krankheitskosten (inkl Zahnersatz) 4.922,69 Euro, sonstige außergewöhnliche Belastungen 564,20 Euro).

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens konkretisierte die Bf die geltend gemachten Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen unter Vorlage der bezughabenden Belege betragsmäßig wie folgt:

| <b>Arbeitsmittel - Kz 719</b>                  | <b>Euro</b>     |
|------------------------------------------------|-----------------|
| Laptop AfA                                     | 231,33          |
| Tablet                                         | 365,00          |
| Cover Case Tablet                              | 12,99           |
| Schutzfolie                                    | 8,99            |
| Ladegerät Handy                                | 25,00           |
| Druckerpatronen                                | 122,87          |
| USB Kabel                                      | 19,99           |
| S                                              | 9,99            |
| Ladegerät Tablet                               | 29,99           |
| Handy                                          | 138,60          |
| Handytasche                                    | 12,90           |
| Telefonkosten Handy (PA iHv 40% ausgeschieden) | 278,01          |
| Internetkosten (PA iHv 40% ausgeschieden)      | 489,37          |
| <b>Summe</b>                                   | <b>1.745,03</b> |

| <b>Fachliteratur - Kz 720</b> | <b>Euro</b>  |
|-------------------------------|--------------|
| Skript                        | 4,50         |
| Notizblock                    | 3,99         |
| Uniunterlagen                 | 7,38         |
| Uni Bücher                    | 62,40        |
| Uni Skript                    | 9,95         |
| Uni Skript                    | 4,00         |
| <b>Summe</b>                  | <b>92,22</b> |

| <b>Aus-/Fortbildung - Kz 722</b> | <b>Euro</b> |
|----------------------------------|-------------|
| Uni                              | 18,00       |
| Kurs Arbeit - Ausgleich          | 249,00      |

|                      |               |
|----------------------|---------------|
| Kurs mit Arbeit      | 189,00        |
| Kurs mit Arbeit      | 219,00        |
| Taggeld Englischkurs | 176,00        |
| Fahrtkosten          | 21,33         |
| <b>Summe</b>         | <b>872,33</b> |

| <b>Sonstige Werbungskosten - Kz 724</b> | <b>Euro</b>   |
|-----------------------------------------|---------------|
| Bewirtung                               | 640,56        |
| Taxi                                    | 142,30        |
| Blumen beruflich                        | 15,30         |
| Wein beruflich                          | 13,99         |
| Post                                    | 39,40         |
| Betriebsratsumlage                      | 34,08         |
| <b>Summe</b>                            | <b>885,63</b> |

| <b>Krankheitskosten - Kz 730</b> | <b>Euro</b>     |
|----------------------------------|-----------------|
| Zahnarzt                         | 80,00           |
| Physiotherapie                   | 2.530,00        |
| Augenoperation                   | 2.312,69        |
| <b>Summe</b>                     | <b>4.922,69</b> |

| <b>Andere ag Belastungen - KZ 735</b> | <b>Euro</b>   |
|---------------------------------------|---------------|
| medizinischer Kopfpolster             | 103,00        |
| Apothekenrechnungen                   | 387,24        |
| Fahrtkosten Physiotherapie            | 77,97         |
| <b>Summe</b>                          | <b>568,21</b> |

Mit Bescheid vom 6. August 2014 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer 2013 mit einer Abgabengutschrift iHv 717 Euro fest. Dabei berücksichtigte das Finanzamt – abweichend von der Steuererklärung – Werbungskosten iHv insgesamt 752,29 Euro (Arbeitsmittel 586,59 Euro, Fachliteratur 92,22 Euro, Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten 0,00 Euro, sonstige Werbungskosten 73,48

Euro) sowie außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt iHv insgesamt 2.662,45 Euro (Krankheitskosten (inkl Zahnersatz) 2.392,69 Euro, sonstige außergewöhnliche Belastungen 269,76 Euro).

Zur Begründung der teilweisen Nichtanerkennung der Ausgaben führte das Finanzamt ua aus, dass die Aufwendungen für Bewirtungen, Repräsentationen und dgl gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig seien. Vorbeugende Maßnahmen zur Erhaltung der Gesundheit (Massagen) und die dafür geltend gemachten Fahrtkosten stellten keine abzugsfähigen Krankheitskosten iSd § 34 EStG 1988 dar. Weiters sei von den geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit PC, Drucker und Handy ein 40%-iger Privatanteil in Abzug gebracht worden. Da die Bf der Aufforderung, eine Tätigkeitsbeschreibung ihres Arbeitgebers nachzureichen, nicht nachgekommen sei, hätten die als Fortbildungskosten geltend gemachten Kosten nicht anerkannt werden können.

Mit fristgerechter Eingabe über FinanzOnline vom 7. August 2014 erhob die Bf gegen den Einkommensteuerbescheid 2013 die als Einspruch bezeichnete verfahrensgegenständliche Beschwerde. Zur Begründung führte die Bf betreffend die geltend gemachten außergewöhnlichen Belastungen aus, dass ihr die physikalischen Behandlungen ärztlich verschrieben worden seien. Es habe sich nicht um vorbeugende Maßnahmen zur Erhaltung der Gesundheit gehandelt; daher wären die Kosten für die Behandlungen und die Fahrtkosten steuerlich zu berücksichtigen. Weiters habe sie ihre berufliche Tätigkeit bereits in einer schriftlichen Stellungnahme beschrieben.

Nach Durchführung eines weiteren Vorhalteverfahrens erledigte das Finanzamt die Beschwerde am 4. März 2015 mit einer verbösernden Beschwerdevorentscheidung und setzte die Einkommensteuer 2013 mit einer Abgabengutschrift iHv 442 Euro fest. Hinsichtlich der geltend gemachten Werbungskosten versagte die belangte Behörde den Abzug zur Gänze und berücksichtigte nur noch das Werbungskostenpauschale iHv 132 Euro. Die außergewöhnlichen Belastungen mit Selbstbehalt wurden in der Beschwerdevorentscheidung nunmehr mit 2.946,65 Euro an Krankheitskosten, die sonstigen außergewöhnlichen Belastungen gar nicht mehr anerkannt. Aufgrund des Selbstbehaltes von 5.509,77 Euro ergaben sich aus den außergewöhnlichen Belastungen keine betragsmäßigen Auswirkungen auf die Einkommensteuer.

In der Bescheidbegründung führte das Finanzamt dazu ua aus, dass von den geltend gemachten Massageaufwendungen nur jene als außergewöhnliche Belastung anerkannt hätten werden können, die vom Arzt verordnet worden seien. Das seien laut vorgelegten Bestätigungen Behandlungen in der Zeit vom 7. Jänner 2013 bis 31. Jänner 2013. Alle anderen Behandlungen seien auf freiwilliger Basis zur Erhaltung der Gesundheit durchgeführt worden und stellten daher keine Aufwendungen gemäß § 34 EStG 1988 dar. Die Fahrtkosten hätten ebenfalls nur für die verordneten Behandlungen anerkannt werden können. Im Übrigen hätten Aufwendungen für Produkte, die keine Arzneimittel zur Behandlung einer Krankheit darstellten (A Pheromon iHv 48,29 und 69,19 Euro), und Aufwendungen, für die keine Belege nachgereicht worden seien (medizinischer

Kopfpolster iHv 103 Euro, weiterer Betrag von 38,95 Euro), ebenfalls nicht anerkannt werden können.

Laut einer Bestätigung des Arbeitgebers sei die Bf im Jahr 2013 als kaufmännische Angestellte beschäftigt gewesen. Eine berufliche Veranlassung der geltend gemachten Ausgaben für Laptop, Handy etc sei aus diesem Berufsbild nicht zu erkennen und diese Aufwendungen daher nicht als Werbungskosten anzuerkennen gewesen.

Mit fristgerechter Eingabe über FinanzOnline vom 6. März 2015 stellte die Bf einen als Einspruch bezeichneten Vorlageantrag. Darin brachte die Bf gegen die Nichtanerkennung der Werbungskosten ergänzend vor, sie habe im Jahr 2013 Wirtschaftsrecht studiert, was vom Arbeitgeber unterstützt worden sei. Die angefallenen Studiengebühren seien absetzbar. In diesem Zusammenhang seien auch Laptop, Internet, etc notwendig und absetzbar.

Weiters sei vom Arbeitgeber bestätigt worden, dass der berufliche Laptop nur beruflich verwendbar gewesen sei, dh es sei ihr mangels Homeworking-Vereinbarung nicht gestattet gewesen, sich mit dem Laptop in das private Internet einzuwählen. Deshalb sei der private Laptop bzw das private Internet, Telefon etc auch für berufliche Tätigkeiten (zB Marktbeobachtung, Aufrechterhaltung des beruflichen Netzwerkes, Hausübungen iZm beruflichen Weiterbildungsseminaren) verwendet worden.

Nach Durchführung eines weiteren Vorhalteverfahren legte das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde am 26. Jänner 2016 zur Entscheidung vor und regte in einer Stellungnahme im Vorlagebericht die (teilweise) Anerkennung der Werbungskosten, insoweit diese iZm der Bildungsmaßnahme der Bf standen, an.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

#### **Entscheidungsrelevanter Sachverhalt**

Die Bf war im gesamten streitgegenständlichen Jahr 2013 als kaufmännische Angestellte bei der X-Bank unselbständig beschäftigt. Zu ihren Aufgaben zählte insbesondere das Prozessmanagement für Finanzierungsprozesse für Privatkunden und damit zusammenhängende Tätigkeiten wie die Prozessgestaltung, laufende Prozessverbesserungen, Prozessadaptierungen bei Systemänderungen, die Erarbeitung und Wartung von organisatorischen Anweisungen, die Projektmitarbeit, die Unterstützung und Information der betroffenen Schnittstellenpartner, die diesbezügliche Kostenplanung bzw das Kostencontrolling, die Mitarbeit bei der Erstellung von Regelwerken für die Vergabe von Finanzierungen etc.

Für die Ausübung ihrer Tätigkeit wurde der Bf vom Dienstgeber im Jahr 2013 (noch) kein Diensthandy bzw dienstlicher Laptop zur Verfügung gestellt. Dies erfolgte erst nach Abschluss einer Telearbeitsvereinbarung im September 2014. Die Bf nahm im Übrigen grundsätzlich keine geschäftlichen Kundentermine wahr, dh sie war im Innendienst tätig.

Die Bf hat berufsbegleitend im Wintersemester 2013/2014 ihr Bachelorstudium Wirtschaftsrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien wiederaufgenommen und in diesem Zeitraum ein Seminar besucht.

Verfahrensgegenständlich ist die steuerliche Anerkennung von Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen, die wie folgt von der Bf in ihrer Steuererklärung beantragt und von der belangten Behörde laut Erstbescheid bzw. Beschwerdevorentscheidung anerkannt wurden.

| <b>Arbeitnehmerveranlagung 2013</b> | <b>Kz</b> | <b>Erkl.</b> | <b>EB</b> | <b>BVE</b> |
|-------------------------------------|-----------|--------------|-----------|------------|
| <b>Arbeitsmittel</b>                | 719       | 1.745,03     | 586,59    | 0,00       |
| <b>Fachliteratur</b>                | 720       | 92,22        | 92,22     | 0,00       |
| <b>Aus-/Fortbildungskosten</b>      | 722       | 872,33       | 0,00      | 0,00       |
| <b>Sonstige Werbungskosten</b>      | 724       | 885,61       | 73,48     | 0,00       |
| <b>Krankheitskosten</b>             | 730       | 4.922,69     | 2.392,69  | 2.946,65   |
| <b>andere ag Belastungen</b>        | 735       | 564,20       | 269,76    | 0,00       |

Die von der Bf als Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen geltend gemachten Ausgaben wurde von ihr größtenteils belegmäßig nachgewiesen.

## **Beweiswürdigung**

Die unstrittigen Sachverhaltsfeststellungen gründen sich auf den Inhalt der vorgelegten Akten, insb auf die Ergebnisse der umfangreichen Vorhalteverfahren, sowie den elektronischen Steuerakt.

## **Rechtsgrundlagen und rechtliche Beurteilung**

### **1. Werbungskosten**

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

§ 20 Abs. 1 EStG 1988 ordnet betreffend nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben an:

*„Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:*

*1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.*

*2. a) 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. ... „*

Gemäß § 138 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben die Abgabepflichtigen in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Gemäß § 167 Abs. 1 BAO bedürfen Tatsachen, die bei der Abgabenbehörde offenkundig sind, und solche, für deren Vorhandensein das Gesetz eine Vermutung aufstellt, keines Beweises.

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde im übrigen unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Gemäß § 184 BAO hat die Abgabenbehörde, soweit sie die Grundlagen für die Abgabenerhebung nicht ermitteln oder berechnen kann, diese zu schätzen. Dabei sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind.

Gemäß § 184 Abs. 2 BAO ist insbesondere dann zu schätzen, wenn der Abgabepflichtige über seine Angaben keine ausreichenden Aufklärungen zu geben vermag oder weitere Auskunft über Umstände verweigert, die für die Ermittlung der Grundlagen (Abs. 1) wesentlich sind.

Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Es muss ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der auf Einnahmenerzielung gerichteten außerbetrieblichen Tätigkeit und den Aufwendungen gegeben sein (vgl zB VwGH 28.10.2004, 2001/15/0050; 29.01.2015, 2011/15/0148).

Nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung sind Werbungskosten grundsätzlich von Amts wegen zu berücksichtigen. Mangels eines Nachweises sind Werbungskosten nicht gänzlich unberücksichtigt zu lassen, sondern zu schätzen (vgl zB VwGH 08.02.2007, 2004/15/0102).

Als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß § 138 BAO nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen (vgl zB VwGH 17.12.1996, 92/14/0176).

Ist nach den Umständen des Einzelfalles der Beweis nicht zumutbar, genügt die Glaubhaftmachung. Sie hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regel der freien Beweiswürdigung (vgl zB VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 sind Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen und seine Lebensführung nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar. Das gilt für Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung selbst dann, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der

Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (sogenanntes "Aufteilungsverbot", vgl zB VwGH 27.06.2012, 2008/13/0156; 30.03.2016, 2013/13/0063).

#### **a) Arbeitsmittel**

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung) Werbungskosten.

Aufwendungen für Arbeitsmittel sind abzugsfähig, wenn sie mit der beruflichen Tätigkeit in Zusammenhang stehen; es sind darunter alle Hilfsmittel zu verstehen, die zur Erbringung der vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeit erforderlich sind und nicht vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden (vgl Jakom/Lenneis, EStG 2019, § 16 Tz 33 mwN).

Bei den geltend gemachten Aufwendungen für den Laptop, das Handy bzw Tablet samt Zubehör, diverses Verbrauchsmaterial sowie Internet- und Telefonkosten handelt es sich um solche, die im Fall der eindeutig feststehenden beruflichen Verwendung als Werbungskosten abzugsfähig sind. Das Ausmaß der beruflichen Nutzung ist jedoch vom Abgabepflichtigen nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Ist eine genaue Abgrenzung der beruflichen und der privaten Nutzung nicht möglich, ist die Aufteilung zu schätzen (vgl *Doralt*, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 220). Dabei ist angesichts der breiten Einsatzmöglichkeiten von Computern, die in der Wohnung des Steuerpflichtigen aufgestellt sind, bzw im gegenständlichen Fall von mobilen PCs wie Laptop und Tablet, ein strenger Maßstab anzuwenden.

Im vorliegenden Fall ist das Bundesfinanzgericht zur Überzeugung gelangt, dass die geltend gemachten Kosten für den Laptop und die Internetgebühren zum allergrößten Teil nicht beruflich veranlasst waren. Die Kosten für Handy und Tablet samt Zubehör, Telefonkosten etc waren hingegen überhaupt nicht beruflich veranlasst.

Hinsichtlich des Laptops und der Internetkosten ergibt sich diese Einschätzung aus den Ausführungen der Bf bzw ihres Arbeitgebers, wonach im streitgegenständlichen Jahr 2013 keine Homeoffice-Tätigkeit vereinbart war bzw die berufliche Nutzung des privaten Notebooks mangels Zugriffsmöglichkeit auf das bankinterne Netzwerk technisch gar nicht möglich war. Hinsichtlich der übrigen beruflichen Tätigkeiten, die die Bf unter Verwendung ihres privaten Notebooks ausführte (Marktbeobachtung, Aufrechterhaltung des beruflichen Netzwerkes, Hausübungen bei beruflichen Seminaren), ist von einem untergeordneten zeitlichen Ausmaß auszugehen, sodass diese Ausgaben mangels überwiegender beruflicher Nutzung nicht gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 berücksichtigt werden konnten. Allerdings ist eine teilweise Anerkennung der Aufwendungen iZm mit der Ausbildungsmaßnahme der Bf geboten (s dazu unter Punkt c).

Für die übrigen geltend gemachten Kosten (Handy, Tablet, Telefonkosten etc) wurde keine berufliche Veranlassung nachgewiesen oder glaubhaft gemacht, weshalb sie ebenfalls keine Werbungskosten darstellen.

#### **b) Fachliteratur**

Zur Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Fachliteratur als Werbungskosten hat der Verwaltungsgerichtshof judiziert, dass es wesentlich ist, dass die Aufwendungen eindeutig und ausschließlich in Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften stehen, sohin ihrer Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lassen (vgl zB VwGH 25.04.2013, 2010/15/0019 mit Hinweis auf VwGH 15.06.1988, 87/13/0052 und VwGH 22.03.1991, 87/13/0074).

Im vorliegenden Fall hat die Bf Ausgaben für Schreibmaterial und Fachliteratur iZm mit ihrem Universitätsstudium als Werbungskosten geltend gemacht. Da diese Kosten zum Teil keine Druckwerke betreffen bzw ihnen die notwendige Berufsbezogenheit fehlt, stellen sie iSd angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes keine absetzbaren Aufwendungen für Fachliteratur dar. Im Zusammenhang mit der Ausbildung der Bf sind diese Ausgaben aber absetzbar (s dazu unter Punkt c).

### **c) Aus-/Fortbildung**

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind 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, Werbungskosten.

Ein Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit ist jedenfalls anzunehmen, wenn die erworbenen Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten beruflichen Tätigkeit verwertet werden können (VwGH 22.09.2005, 2003/14/0090; 03.11.2005, 2003/15/0064).

Die Bf, die bereits über ein abgeschlossenes Studium der Betriebswirtschaftslehre verfügt, hat im Wintersemester 2013/2014 berufsbegleitend ihr Bachelorstudium Wirtschaftsrecht an der Wirtschaftsuniversität Wien wiederaufgenommen.

Im gegenständlichen Fall erscheint es dem Bundesfinanzgericht nachvollziehbar, dass weite Bereiche des Wirtschaftsrechts von der Bf im Rahmen ihrer ausgeübten beruflichen Tätigkeit als Prozessmanagerin im Finanzierungsbereich eines Kreditinstitutes verwertet werden können. Bei den Kosten für das Universitätsstudium handelt es sich daher grundsätzlich um Ausbildungskosten, die in hinreichendem Zusammenhang mit der von der Bf ausgeübten beruflichen Tätigkeit stehen, um als Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 anerkannt zu werden.

Jedenfalls als Werbungskosten absetzbar sind neben Kursgebühren, Kosten für Kursunterlagen, Skripten und Fachliteratur auch Fahrtkosten sowie Tages- und Nächtigungsgelder (vgl Jakom/Lenneis, EStG 2019, § 16 Tz 53). Im konkreten Fall betrifft das den ÖH-Beitrag, die Fahrtkosten zur Universität sowie die Kosten für Uni-Skripten und das Fachbuch für Bürgerliches Recht.

Da die Bf im Jahr 2013 im Rahmen ihres Studiums an der Wirtschaftsuniversität Wien ein Seminar besucht hat, ist im gegenständlichen Fall eine überwiegende berufliche

Verwendung des Laptops, des privaten Internets sowie diversen Verbrauchsmaterials (Schreibmaterial, Druckerpatronen) glaubhaft. Bezüglich der Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung und Verwendung des Laptops (AfA-Komponente), der Internetgebühren und des Zubehörs bzw Verbrauchsmaterials (USB-Kabel, Druckerpatronen) ist die Aufteilung in einen beruflichen und einen privaten Anteil im Schätzungsweg vorzunehmen (vgl diesbezüglich zur rechtlichen Unbedenklichkeit der Ermittlung eines Privatanteils der Computerverwendung durch Schätzung: VwGH 21.09.2005, 2001/13/0241). Dabei ist nach der allgemeinen Lebenserfahrung davon auszugehen, dass dieser Privatanteil zumindest 40% beträgt, weshalb von den betroffenen Aufwendungen 40% in Abzug zu bringen waren.

Die Aufwendungen für das Handy bzw PC-Zweitgerät (Tablet) samt jeweiligem Zubehör sowie die Telefonkosten konnten nicht als Fortbildungs- oder Ausbildungskosten anerkannt werden, da diesbezüglich der Zusammenhang mit der Bildungsmaßnahme nicht nachgewiesen oder glaubhaft gemacht wurde.

Hinsichtlich der übrigen Ausgaben, die von der Bf als Werbungskosten geltend gemacht wurden (in der Aufgabenaufstellung bezeichnet als Kurs Arbeit – Ausgleich 249 Euro, Kurs mit Arbeit 189 bzw 219 Euro und Taggeld Englischkurs 176 Euro), ist festzuhalten, dass diese Positionen zum Teil im Verfahren vor der belangten Behörde zurückgezogen wurden bzw eindeutig privat veranlasst waren oder belegmäßig nicht nachgewiesen werden konnten. Eine steuerliche Berücksichtigung als Werbungskosten war daher diesbezüglich nicht möglich.

#### **d) Sonstige Werbungskosten**

Die von der Bf beantragten sonstigen Werbungskosten umfassen Bewirtungsspesen (640,56 Euro), Taxirechnungen (142,30 Euro), Geschenke (Blumen 15,30 Euro bzw Wein 13,99 Euro), Postgebühren (39,40 Euro) sowie die Betriebsratsumlage (34,08 Euro).

Von diesen Ausgaben konnte lediglich die entrichtete Betriebsratsumlage iHv 34,08 Euro gemäß der Bestimmung des § 16 Abs. 1 Z 3 lit. a EStG 1988, wonach Pflichtbeiträge zu gesetzlichen Interessensvertretungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage sowie Betriebsratsumlagen zu den Werbungskosten zählen, steuerlich berücksichtigt werden.

Hinsichtlich der übrigen Ausgaben konnte der Beschwerde aus folgenden Gründen nicht stattgegeben werden.

Bewirtungsaufwendungen fallen grundsätzlich unter nichtabzugsfähige Repräsentationsaufwendungen. Darunter sind Ausgaben zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern. Von diesem allgemeinen Abzugsverbot sieht § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 eine Ausnahme vor, wonach die Bewirtung von Geschäftsfreunden dann zur Hälfte abzugsfähig ist, wenn sie der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt. Diese beiden Voraussetzungen sind vom Steuerpflichtigen nachzuweisen. Im vorliegenden Fall fehlt sowohl der Nachweis der beruflichen Veranlassung als auch der Nachweis, dass mit der Bewirtung ein Werbezweck verfolgt worden ist.

Betreffend die Taxikosten ist ebenfalls darauf zu verweisen, dass die Bf keine Beweise für eine eindeutig berufliche Veranlassung dieser Fahrtkosten oder eine allfällige Beauftragung durch den Dienstgeber vorgelegt hat.

Hinsichtlich der Geschenke (Blumen, Wein) wird auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen, wonach kleinere Sachgeschenke durch die gesellschaftliche Stellung des Geschenkgebers bedingte Aufwendungen der Lebensführung darstellen und damit vom Abzug ausgeschlossen sind (VwGH 26.09.2000, 94/13/0171 und 94/13/0260; 03.05.2000, 98/13/0198).

Zu den Postentgelten ist schließlich festzuhalten, dass die Bf auch diesbezüglich verpflichtet gewesen wäre, einen Zusammenhang dieser Kosten mit ihrer beruflichen Tätigkeit herzustellen.

### e) Rechnerische Zusammenfassung

Im Ergebnis konnten die folgenden Ausgaben bzw Aufwendungen als Werbungskosten steuerlich berücksichtigt werden:

| <b>Werbungskosten</b>                      | <b>Euro</b>   |
|--------------------------------------------|---------------|
| WU Wien, Studiengebühren (ÖH-Beitrag)      | 18,00         |
| Fahrtkosten zur WU Wien                    | 27,33         |
| AfA Laptop (PA von 40% ausgeschieden)      | 138,80        |
| Druckerpatronen (PA von 40% ausgeschieden) | 73,72         |
| USB Kabel (PA von 40% ausgeschieden)       | 11,99         |
| Internetkosten (PA von 40% ausgeschieden)  | 489,37        |
| F, Papierwaren                             | 4,50          |
| L, Papierwaren                             | 3,99          |
| L, Papierwaren                             | 7,38          |
| Fachbuch Bürgerliches Recht                | 62,40         |
| Uni Skript                                 | 9,95          |
| Uni Skript                                 | 4,00          |
| Betriebsratsumlage                         | 34,08         |
| <b>Summe</b>                               | <b>885,51</b> |

## 2. Außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt

Gemäß § 34 Abs. 1 EStG 1988 müssen für den Abzug von außergewöhnlichen Belastungen folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen:

1. Sie muss außergewöhnlich sein (Abs. 2).

2. Sie muss zwangsläufig erwachsen (Abs. 3).

3. Sie muss die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen (Abs. 4).

Gemäß Abs. 4 leg cit beeinträchtigt die Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich, soweit sie einen vom Einkommen des Steuerpflichtigen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von mehr als 36.400 Euro 12%.

Im gegenständlichen Fall beträgt der Selbstbehalt für das Jahr 2013 gemäß § 34 Abs. 4 iVm Abs. 5 EStG 1988 5.416,78 Euro. Dies entspricht 12% von 45.139,87 Euro (Einkommen ohne außergewöhnliche Belastungen mit Selbstbehalt plus sonstige Bezüge laut Lohnzettel abzüglich SV-Beiträge für sonstige Bezüge).

Die Bf hat in ihrer Aufstellung verschiedene Krankheitskosten iHv 4.922,69 Euro (Ausgaben für Zahnarzt, Augenoperation und Physiotherapie) sowie andere außergewöhnliche Belastungen 564,20 Euro (Fahrkosten, Apothekenrechnung, medizinischer Kopfpolster) geltend gemacht und belegmäßig nachgewiesen.

Die belangte Behörde hat diese Ausgaben in ihrer Beschwerdeentscheidung nur zum Teil mit 2.946,65 Euro anerkannt. Den Ausgaben für die physikalischen Therapien, die von der Krankenkasse nicht bewilligt worden waren (samt den diesbezüglichen Fahrkosten), sowie für den Kopfpolster und diverse Apothekenrechnungen wurde die Abzugsfähigkeit als außergewöhnliche Belastungen versagt. Diese Feststellungen wurden von der Bf im Vorlageantrag nicht weiter bekämpft bzw dazu kein weiteres Vorbringen mehr erstattet. Die Frage der Höhe der außergewöhnlichen Belastungen war im Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht daher nicht mehr strittig.

Zusätzlich ist festzuhalten, dass für die Physiotherapiekosten (und den diesbezüglichen Fahrkosten), für die keine ärztlichen Verordnungen vorgelegt wurden, für die Kosten des (handelsüblichen) Kopfpolsters sowie für verschiedene Apothekenprodukte (Parfums etc) eine steuerliche Anerkennung als außergewöhnliche Belastung jedenfalls ausgeschlossen ist. Unter Berücksichtigung dieser Tatsache erreichen die angefallenen Kosten den Selbstbehalt iHv 5.416,78 nicht, weshalb sich eine weitergehende Prüfung dieses Beschwerdepunktes auch aus diesem Grund erübrigte.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

### **Unzulässigkeit einer ordentlichen 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 Fall liegt keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung vor. Das Erkenntnis folgt bei den entscheidungserheblichen Rechtsfragen zu den geltend gemachten Werbungskosten der angeführten ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes. Eine ordentliche Revision ist daher nicht zulässig.

### **Hinweis zum 2. COVID-19-Gesetz**

Abweichend von der folgenden Rechtsbelehrung beginnt die Frist zur Erhebung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen diese Entscheidung – sofern diese vor dem 1. Mai 2020 zugestellt wurde – mit 1. Mai 2020 zu laufen (§ 6 Abs. 2 iVm § 1 Abs. 1 Art. 16 2. COVID-19-Gesetz BGBl. I Nr. 16/2020).

**Beilage:** 1 Berechnungsblatt Einkommensteuer 2013

Wien, am 31. März 2020