



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 15. Februar 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes X. vom 16. Jänner 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2003 bis 2005 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe sowie den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die berufungsgegenständlichen Einkommensteuerbescheide wurden erlassen, nachdem dem Finanzamt vom Berufsförderungsinstitut (BFI) die Erzielung von Einnahmen für Leistungen im Sinne des § 109a EStG 1988 durch den Berufungswerber (Bw.) mitgeteilt worden war.

Veranlasst durch diese Mitteilung richtete das Finanzamt am 6. Dezember 2006 ein Schreiben mit folgenden Ergänzungspunkten an den Bw.:

„Aufgrund gesetzlicher Verpflichtung wurde dem Finanzamt mitgeteilt, dass Sie Einnahmen für Leistungen im Sinne des § 109a Einkommensteuergesetz (z.B. im Rahmen eines freien Dienstvertrages) erzielt haben. Für diesen Zeitraum haben Sie bisher jedoch keine Einkommensteuererklärungen abgegeben.

Zur Klärung des steuerlichen Sachverhaltes geben Sie bitte bekannt,

- seit wann und für welche Auftraggeber Sie solche Leistungen erbracht und welche Entgelte Sie dafür erhalten haben (Name und Anschrift der Auftraggeber sowie Datum und Höhe des jeweiligen Entgelts).

- ob Sie solche Tätigkeit(en) weiter ausüben und wie hoch die (voraussichtlichen) Jahreseinkünfte sein werden.

Übermitteln Sie bitte (pro Kalenderjahr) eine Zusammenstellung aller mit diesen Tätigkeiten in Zusammenhang stehenden Einnahmen und Ausgaben.

Legen Sie bitte auch eine Einkommensteuererklärung E1 - ab 2003 samt Beilage(n) E1a - bei, falls

- Sie lohnsteuerpflichtige Einkünfte beziehen und Ihre anderen steuerpflichtigen Einkünfte den Jahresbetrag von 730 Euro übersteigen

- Sie keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte beziehen und Ihre steuerpflichtigen Einkünfte den Jahresbetrag von 8.720 Euro übersteigen.“

Die Frist zur Beantwortung wurde mit 15. Jänner 2007 gesetzt.

Das Schreiben des Bw. vom 10. Jänner 2007 hat nachstehenden Inhalt:

“Aufgrund Ihrer Aufforderung mit Fristsetzung bis zum 15.1.2007 meine Einkünfte aus Einnahmen aus einem freien Dienstvertrag mitzuteilen, gebe ich Ihnen meine Einkünfte seit 2003 bekannt:

Da ich im Zeitraum 2003 – 2005 nur für einen Auftraggeber, in einer einem normalen Dienstverhältnis entsprechenden Art, ein Einkommen erzielt habe und ich glaube, dass Sie die entsprechenden Meldungen bereits erhalten haben, nochmals die Einkünfte:

Honorar-Entgelte (ohne Umsatzsteuer, einschließlich erhaltene Kostenersätze und Sachbezüge) ohne SV-Abzüge:

Kalenderjahr 2003	57.495,02 EURO
Kalenderjahr 2004	56.143,33 EURO
Kalenderjahr 2005	62.410,70 EURO

Für das Jahr 2006 ...

Sonstige Einkünfte, sowie lohnsteuerpflichtige Einkünfte liegen leider nicht vor.

Zu diesem Einkommen liegen entsprechend hohe Ausgaben, begründbar durch Aufwendungen für einen Wiedereinstieg nach meiner langen Arbeitslosigkeit, Gefängnisaufenthalt, und Schuldenrückzahlungen in hohem Ausmaß vor (Exekutionen, Honorarpfändungen und Privatschuldenrückzahlungen). Es ist mir aufgrund eines fehlenden regelmäßigen Einkommens auch nicht möglich in Privatkonkurs zu gehen.

Da mein Monatseinkommen netto unter 700 EURO bzw. das Jahresnettoeinkommen unter 8.500 EURO lag, also nie ein steuerpflichtiges Einkommen erreicht hat, liegt auch meinerseits keine Einkommensteuererklärung vor.

Ich bitte Sie mir mitzuteilen ob bzw. ab wann ich eine entsprechende Erklärung abzugeben habe, da das Jahr 2006 und wahrscheinlich auch das Jahr 2007 und weitere unter ähnlichen Voraussetzungen ablaufen werden.

Der monatliche Netto-Auszahlungsbetrag liegt durch Honorarpfändungen bei maximal 1.390,-- EURO.

Zu meinen privaten Lebensumständen ist zu erwähnen, dass ich in einem gemeinsamen Haushalt mit meiner jetzt 80-jährigen Mutter lebe, die eine Mindestpension und Pflegegeld bezieht."

Am 16. Jänner 2007 erließ das Finanzamt auf Basis der mitgeteilten Entgelte für Leistungen im Sinne des § 109a EStG 1988 Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 bis 2005. Der Gesamtbetrag der Einkünfte belief sich 2003 auf € 57.531,38, 2004 auf € 56.143,33 und 2005 auf € 62.410,70.

In der Begründung der drei Bescheide wurde darauf verwiesen, dass die Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen gemäß § 184 BAO im Schätzungswege ermittelt wurden.

Das Rechtsmittel der Berufung vom 15. Februar 1997 wurde wie folgt begründet:

"Ich habe ein Schreiben an das Finanzamt Wien 3/11 verfasst und dieses dort abgegeben, in dem ich nochmals auf die Honorar-Entgelte, die ohne SV-Abzüge angeführt waren, hingewiesen habe, d.h. Betriebsausgaben sind nicht abgezogen. Diese Beträge wurden aber zur Bemessung herangezogen.

Zur Bemessung wurde weiters einbezogen und angeführt, dass keine Einkommensteuererklärung abgegeben wurde. Ich habe die unten angeführten Zitate aus der Webseite help.gv.at zur Einkommensteuer entnommen:

Unter folgenden Voraussetzungen ist eine Einkommensteuererklärung abzugeben:

- wenn das Einkommen aus selbständiger Tätigkeit, in dem keine lohnsteuerpflichtigen Einkünfte enthalten sind, EUR 10.000,-- (ab 2005, für 2004 EUR 8.887,--) überschreitet.
- Ein bestimmtes Basiseinkommen (Existenzminimum) bleibt bei jedem bzw. jeder unbeschränkt Steuerpflichtigen steuerfrei.

Zu diesen Punkten habe ich schon in meinem Brief erwähnt, dass meine Einnahmen abzüglich meiner Ausgaben in den Jahren 2003, 2004 und 2005 unter den Basiseinkommen lagen und ich am Existenzminimum gelebt habe.

Anzumerken ist weiters, dass eine Meldung meiner entgeltauszahlenden Stelle nach § 109 an das Finanzamt ... erfolgt ist

Ich war der Meinung, dies wäre ausreichend. Im weiteren habe ich jedoch nachgeforscht

(siehe die 3 Beilagen vom 5.1.2007) welche Inhalte dem Finanzamt gemeldet wurden und dabei festgestellt, dass ein Jahresbruttoeinkommen ohne Berücksichtigung der SV-Beiträge, Honorarpfändungen, usw. gemeldet wurde und der weit darunter liegende, ausgezahlte Betrag (Nettoentgelt) beim Finanzamt daher nicht aufscheint. ...

Mein reales Einkommen lag in den Jahren 2003 – 2005 unter dem was mir jetzt als Einkommensteuer festgesetzt wird. Ich war gesetzlich dazu verpflichtet meine Rückzahlungen zu tätigen und habe in dieser Zeit den größten Teil meiner Schulden zurückgezahlt (in denen mehr als 14% Zinsen und weitere Kosten, z.B. für Inkassobüros, laufend verrechnet werden) und dafür nachweislich bis zu 13,5 Stunden pro Tag hart gearbeitet, mit dem Erfolg, dass ich auf Grund der Bescheide jetzt mehr Schulden habe als vorher!

Man kann natürlich der Meinung sein, dass das alles meine Schuld sei und ich natürlich alles wissen muss, was die Einkommensteuer als freier Mitarbeiter betrifft, ich erwarte es jedoch, auch eine Hilfestellung seitens des Finanzamtes zu erhalten, um die ich gebeten habe. Ich kann mir in meiner Situation auch keinen Steuerberater leisten. ...

Ein freier Mitarbeiter in meiner Situation führt eigentlich keinen Gewerbebetrieb und ist kein Unternehmer, sondern hat das Problem, nicht lohnsteuerveranlagt zu sein, weil man aus Kosten- und anderen Gründen einen echten Dienstvertrag verweigert (siehe dazu auch den Anhang, ob meine Tätigkeit nicht eigentlich lohnsteuerpflichtig ist).

Sollte ich hier einem Irrtum verfallen sein, was ich sehr bedauere, ist es jedoch für mich nicht einfach möglich, schon auf Grund der gesetzlichen Verpflichtung Rückzahlungen leisten zu müssen (Honorarpfändungen und Exekutionen), Steuern zu bezahlen, es sei denn, diese würden ebenfalls per Honorarpfändung abgezogen, da ich seit Jahren einkommensmäßig auf dem Existenzminimum liege, was im Übrigen mein mich regelmäßig besuchender Exekutor bestätigen könnte.

Ich hoffe, dass eine Neufestsetzung meiner Einkommensteuer 2003 - 2005 ... möglich ist, die meine Lebensumstände und mein tatsächliches Einkommen berücksichtigt".

Der "Anhang zum ungeklärten Dienstverhältnis" beinhaltet nachstehende Angaben:

"Die Einstellung seitens des BFI erfolgte als freier Mitarbeiter im Hauptberuf, obwohl von meiner Seite ein festes Dienstverhältnis mit echtem Dienstvertrag geplant war und es mir auch angekündigt wurde und ich mich vielfach beworben habe.

Abgelehnt wurde die Anstellung nur mit dem Argument, dass zur Zeit - in einem Zeitraum von über vier Jahren - trotz durchgehender Beschäftigungsmöglichkeit keine weiteren Mitarbeiter aufgenommen würden.

Durch die mehr als drei Jahre regelmäßige Beschäftigung verlor ich auch die Möglichkeit einer Förderung des Arbeitsamtes, welche durch mein Alter für eine Anstellung genehmigt worden

wäre. Ich habe auch durch diese langjährige Tätigkeit als freier Mitarbeiter keinen Anspruch mehr auf Arbeitslosengeld, d.h. ich wäre auf Sozialhilfe angewiesen, würde ich nicht unfreiwillig als freier Mitarbeiter mein Einkommen bestreiten.

Es gab nur einen Auftraggeber und nur eine bezugauszahlende Stelle, was an Hand der durchgehenden Tätigkeit auch kaum anders möglich wäre.

Liegt hier nicht eigentlich Lohnsteuerpflicht vor?

Es wurden von mir die Angaben aus dem 2. LStR-Wartungserlass 2006 entnommen, der sich auf das VfGH-Erkenntnis vom 20.6.2006 beruft, zu dem allerdings keine Verordnung zu § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 erlassen wurde.

Es ist zu prüfen, ob hier nicht ein normales Dienstverhältnis vorliegt, das lohnsteuerpflichtig ist, dies gilt besonders für die erbrachten Leistungen in den Tageskursen (feste Dienstzeit von 7:30 – 16:00).

Dafür spricht weiters:

Eingliederung in einen Schulbetrieb mit Lehr- und Stundenplan für die AMS-Kurse.

Ein kontinuierliches wöchentliches Stundenausmaß von 34 - 40 Unterrichtsstunden.

Bindung an einen festen Ausbildungsplan.

Beispiel: Auf Grund einer gesetzlichen Regelung (Lehrabschlussprüfung mit gesetzlich vorgegebenen Inhalten) beschlossener Lehr- oder Stundenplan.

Die im freien Dienstnehmervertrag vertragsgegenständliche Leistung erfolgt nicht weisungsungebunden und ist auch nicht sanktionslos. Ein Recht sich durch geeignete Personen vertreten zu lassen wurde nie in Anspruch genommen und würde in der Regel durch eine Vertretung des Auftraggebers erfolgen. Eine Vertretung müsste auch von einer durch den Auftraggeber zugelassenen Person erfolgen. Dies würde vom Auftraggeber auch so gehandhabt werden. In meinem Fall ist es aber nie dazu gekommen, da ich immer persönlich anwesend war.

Alle Ressourcen werden vom Auftraggeber zur Verfügung gestellt: Lehrmittel, Computer, Beamer, Unterrichtsräume (für feste Unterrichtszeiten), Kopien, CD's, ... und auch vorgegebene Unterlagen für den Unterrichtsstoff: z.B. Skripten, Curricula (Lernprogramme mit festem Trainingsablauf für vier Semester), Bücher,

Zu den Einkünften gehören die Bezüge aus Lehrtätigkeit (Unterricht) und Prüfungstätigkeit, dies liegt hier ausschließlich vor.

Der Beschäftigungszeitraum ist das Semester oder das Kalenderjahr. Neuerdings, seit 2006, wurden die Vereinbarungen nur auf ein halbes Jahr ausgestellt, allerdings mit dem Hinweis, sie würden natürlich auf das zweite Halbjahr erneuert, was auch so gehandhabt wurde.

Da anzunehmen ist, dass trotz dieser Sachlage keine Änderung seitens des zuständigen

Finanzamtes erfolgt, behalte ich mir vor einen entsprechenden Einspruch über die Sozialversicherung mit Hilfe der AK vorzubereiten.“

Mit Schreiben vom 6. April 2007 gab der Bw. u.a. Folgendes bekannt:

“... erhielt ich ... einen Versicherungsdatenauszug von der Pensionsversicherungsanstalt, der die Jahre 1992 bis heute (4.4.2007) enthält, wie Sie dem Anhang zu diesem Schreiben entnehmen können,

... dass Sie diesem Auszug entnehmen können, dass ich von 1992 bis 2003 leider sehr wenig und unregelmäßig beschäftigt war und sich, da ich trotz allem hohe Unterhaltszahlungen und große Belastungen hatte, Schulden anhäufte, die ich zum Glück seit 2003 zum größten Teil zurückzahlen konnte und musste und mein tatsächliches Einkommen daher sehr gering war und noch ist.“

Mit dem am 9. Mai 2007 beim Finanzamt eingelangten Schreiben gab der Bw. Folgendes bekannt:

“Für das Jahr 2003 betrug der SV-Beitrag Dienstnehmer	€ 6.253,10
für das Jahr 2004 betrug der SV-Beitrag Dienstnehmer	€ 6.554,66
für das Jahr 2005 betrug der SV-Beitrag Dienstnehmer	€ 6.895,49

Nochmals bitte ich um die Berücksichtigung meiner Exekutionen und Schuldenrückzahlungen, die dazu geführt haben, dass ich in diesen Jahren ein sehr geringes Einkommen hatte, das unter der jeweiligen Steuergrenze lag und daher eine Meldung meinerseits unterblieben ist. Ich bitte daher ausdrücklich, da ich von 1992 bis 2003 leider sehr wenig und unregelmäßig beschäftigt war, große Belastungen hatte und sich Schulden anhäufte, die ich seit 2003 zum größten Teil zurückzahlen musste, mein tatsächliches Einkommen zu berücksichtigen.

Meine Situation hat sich etwas gebessert, trotzdem ist es mir auch jetzt noch unverständlich, warum ich, obwohl mir durch Exekutionen zur Zeit nur ca. € 1.400,-- ausgezahlt werden und der Exekutor mich nachweislich zu Hause besucht, nachforscht und feststellt, dass ich kein pfändbares Einkommen habe, einen hohen Steuersatz hätte.

Es ergibt sich für mich das Problem, dass ich die geforderten Beträge bei diesem Einkommen nicht bezahlen kann und ich auch nie ein entsprechendes Einkommen hatte.“

Mit der in der Folge vom Finanzamt erlassenen Berufungsvorentscheidung wurden die Gesamtbeträge der Einkünfte wie folgt angesetzt: 2003: € 51.278,28, 2004: € 49.588,67 und 2005: € 55.515,21.

In der Begründung wies das Finanzamt darauf hin, dass der Berufung bezüglich der Sozialversicherungsbeiträge stattgegeben wird, die Berufung jedoch hinsichtlich der geltend gemachten Exekutionskosten und Exekutionsbeiträge unbegründet sei. Exekutionskosten und

Exekutionsbeiträge seien gemäß § 20 EStG Kosten der privaten Lebensführung und daher nicht abzugsfähig.

Die gleichlautenden Vorlageanträge betreffend die einzelnen Jahre haben nachstehenden Inhalt:

Zur Berufungsvorentscheidung halte der Bw. zur Geltendmachung seiner Exekutionen und Honorarpfändungen fest, dass diese im Zusammenhang mit der Gründung eines Gewerbebetriebes als Selbständiger stünden und nicht als Privatschulden für Konsumausgaben anzusehen seien:

“In den Jahren 1993 bis 2003 (also über 10 Jahre) habe ich nachweislich (Sie haben die Aufstellung über meine Beschäftigungsverhältnisse von 1992 bis heute bekommen) versucht, eine Möglichkeit der Beschäftigung, sei es unselbständig oder selbständig (ich besaß auch einen Gewerbeschein als Handelsvertreter) zu finden, auch im Ausland (Slowakei).

Die dabei entstandenen Kosten habe ich mangels eigenem Vermögen versucht über Kredite und Geldausleihungen abzudecken.

Ich habe in den Jahren von 2003 bis heute einen Großteil meiner Schulden und die erhebliche Zinslast zurückgezahlt und wirklich am Existenzminimum gelebt, was durch Befragung des Exekutors nachzuweisen wäre, der meine Einkommensverhältnisse regelmäßig überprüft hat.

Es ergibt sich jetzt die für mich paradoxe Situation, dass meine Schulden jeden Tag anwachsen, weil ich selbständig zuviel arbeite, um meine Schulden zurückzuzahlen!

Es ist und war auch nicht möglich, vom verbleibenden Rest nach der Honorarpfändung die mir jetzt berechneten und vorgeschriebenen Steuern zu bezahlen, ohne unter das Existenzminimum zu fallen.

Ich erwarte eine Berücksichtigung meiner besonderen Lebensumstände und diesem Umstand angemessene Steuern!”

Über die Berufung wurde erwogen:

1.)

Gemäß § 25 Abs. 1 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung BGBl. I Nr. 142/2000 sind Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn):

Z 5 Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, und zwar auch dann, wenn mehrere Wochen- oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst werden. Nicht darunter fallen Bezüge, Auslagenersätze und Ruhe-(Versorgungs-)Bezüge von

Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die an Einrichtungen tätig sind, die vorwiegend Erwachsenenbildung im Sinne des § 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln, BGBl. Nr. 171/1973, betreiben, ausgenommen Abs. 1 Z 1 lit. a ist anzuwenden.

Diese Ziffer wurde mit dem oben angeführten BGBl. ab 2001 in § 25 Abs. 1 EStG 1988 eingefügt.

Zu prüfen ist daher, ob es sich beim BFI um eine Einrichtung handelt, die vorwiegend Erwachsenenbildung im Sinne des § 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln, BGBl. Nr. 171/1973 betreibt.

Das Bundesgesetz über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln definiert im § 1 Abs. 2 den Gegenstand der Förderung wie folgt:

Gegenstand der Förderung nach diesem Bundesgesetz sind Einrichtungen und Tätigkeiten, die im Sinne einer ständigen Weiterbildung die Aneignung von Kenntnissen und Fertigkeiten sowie der Fähigkeit und Bereitschaft zu verantwortungsbewusstem Urteilen und Handeln und die Entfaltung der persönlichen Anlagen zum Ziele haben.

Im Österreichischen Recht von Heintz-Loebenstern-Verosta, Band IV e 1 gibt es zu diesem Gesetz folgende Einführung: "Im Hinblick auf die raschen Veränderungen in der Gesellschaft von heute und der dadurch notwendigen ständigen Weiterbildung des Einzelnen nach dem Verlassen der Schule bzw. dem Abschluss der Berufsausbildung wurde von der BReg in der Regierungserklärung vom 5.11.1971 die Schaffung eines BG zur Förderung der Erwachsenenbildung in Aussicht gestellt. Das gegenwärtige BG hat keinen Vorgänger und basiert im wesentlichen auf der RV betr das BG über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln (607 der Blg NR XIII. GP). In seinem Abschnitt I wird der Gegenstand der Förderung umschrieben. Danach sind Einrichtungen und Tätigkeiten zu fördern, die im Sinne einer ständigen Weiterbildung die Aneignung von Kenntnissen und Fertigkeiten sowie der Fähigkeit und Bereitschaft zu verantwortungsbewusstem Urteilen und Handeln und die Entfaltung der persönlichen Anlagen zum Ziele haben."

Zu den Einrichtungen, die vorwiegend Erwachsenenbildung betreiben, gehören jedenfalls jene, die in der Kundmachung gemäß § 7 Abs. 1 des Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln, BGBl. II Nr. 228/200, enthalten sind (vgl. Doralt, EStG-Kommentar, Tz 84 zu § 25):

Arbeitsgemeinschaft der Bildungshäuser,
Berufsförderungsinstitut,

...

Forum Katholischer Erwachsenenbildung

Vortragende, Lehrende und Unterrichtende, die an einer Einrichtung tätig sind, die vorwiegend Erwachsenenbildung im Sinne des § 1 Abs. 2 des Bundesgesetzes über die Förderung der Erwachsenenbildung und des Volksbüchereiwesens aus Bundesmitteln betreibt, erzielen im Sinne des § 25 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 in der für die Streitjahre geltenden Fassung BGBl. I Nr. 142/2000 nicht Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, weshalb zu Recht ein Steuerabzug vom Arbeitslohn von den ausbezahlten Vergütungen nicht erfolgte.

Dementsprechend hat der Bw. in seinem Anhang zur Berufung vom 15. Februar 1997 letztlich zutreffend angenommen, "dass trotz dieser Sachlage keine Änderung seitens des zuständigen Finanzamtes erfolgt".

2.)

Gemäß § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die durch den Betrieb veranlassten Aufwendungen oder Ausgaben.

Aufwendungen oder Ausgaben sind dann betrieblich veranlasst, wenn die Leistung, für welche die Ausgaben erwachsen, ausschließlich oder doch vorwiegend aus betrieblichen Gründen erbracht wird.

Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen oder Ausgaben als Betriebsausgaben setzt somit betrieblich veranlasste Leistungen voraus; diese müssen nachgewiesen, oder wenn dies nicht möglich ist, zumindest glaubhaft gemacht werden.

Nach herrschender Lehre und Rechtsprechung muss der Steuerpflichtige die als Betriebsausgaben geltend gemachten Aufwendungen nach den allgemeinen Verfahrensvorschriften über Verlangen der Abgabenbehörde nach Art und Umfang nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen (siehe Doralt, EStG-Kommentar, Tz 269ff zu § 4 und die dort zitierte Judikatur).

So sieht etwa § 138 Abs. 1 BAO vor, dass die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen haben.

Gemäß § 161 BAO hat die Abgabenbehörde die Möglichkeit, durch Ergänzungsaufträge oder Bedenkenvorhalte den Abgabepflichtigen dazu aufzufordern, unvollständige Angaben zu ergänzen bzw. Zweifel zu beseitigen.

Erfolgt keine Nachweisführung oder - in jenen Fällen, in denen eine solche nicht möglich ist - Glaubhaftmachung, können geltend gemachte Positionen nicht als Betriebsausgaben im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG 1988 anerkannt bzw. berücksichtigt werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden: Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge. Nach Abs. 2 lit. a dieser Gesetzesstelle dürfen 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, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

In Sinne dieser Rechtsausführungen ist festzuhalten, dass das Finanzamt den Bw. u.a. um Übermittlung einer Zusammenstellung aller mit der BFI-Tätigkeit in Zusammenhang stehenden Ausgaben ersucht hat. Es ist dementsprechend dem Bw. zuzurechnen, wenn er auf dieses Ersuchen in der oben wiedergegebenen Weise reagierte.

Nach dem Ergebnis Abgabeninformationssystem-Abfrage stellte sich die Situation des Bw. in den Jahren von 1993 bis 2002 wie folgt dar:

Jahr	Umsätze	Einkünfte	Einkommen
1993	48.458 S		
1994	106.882 S	8.147 S	6.509 S
Diese Einkünfte bzw. Einkommen wurden nach Wiederaufnahme des Verfahrens festgesetzt			
1995	75.897 S	6.141 S	4.503 S
Diese Einkünfte bzw. Einkommen wurden nach Wiederaufnahme des Verfahrens festgesetzt			
1996	0,00 S	0 S	0 S
1997		Arbeitsmarktservice	
1998		Arbeitsmarktservice	
1999		Arbeitsmarktservice	
2000		Arbeitsmarktservice	
2001		Arbeitsmarktservice	
2002		36.524,96 €	36.465,48 €

Mit diesem Abfrageergebnis lässt sich die Angabe des Bw. in seinem Schreiben vom 6 April 2007, wonach er "von 1992 bis 2003 leider sehr wenig und unregelmäßig beschäftigt war," in Einklang bringen. An diese Angaben, die sich verifizieren ließen, schließen sich die Angaben an, dass sich, da er "trotz allem hohe Unterhaltszahlungen und große Belastungen hatte, Schulden anhäufte". Werden wegen Nichterfüllung hoher Unterhaltsverpflichtungen von einem Steuerpflichtigen Schulden angehäuft und kommt es Jahre später zu Exekutionen und Honorarpfändungen, bewirken diese Maßnahmen keine Verminderung der

Einkommensteuerbemessungsgrundlage der Folgejahre. Nachdem dem Bw. vom Finanzamt die Rechtsansicht bekannt gegeben worden war, die geltend gemachten Exekutionskosten und Exekutionsbeiträge seien gemäß § 20 EStG Kosten der privaten Lebensführung und daher nicht abzugsfähig, änderte der Bw. seine Argumentation dahingehend ab, dass er nunmehr die zuvor angeführten hohen Unterhaltszahlungen nicht mehr erwähnte - vielmehr argumentierte er nunmehr, die Exekutionen und Honorarpfändungen stünden im Zusammenhang mit der Gründung eines Gewerbebetriebes als Selbständiger - und statt dessen bezüglich dieser Argumentation Versuche, eine Möglichkeit der Beschäftigung, sei es unselbständig oder selbständig, zu finden, ins Treffen führte. Der Bw. hat mit seinem neuen Vorbringen offensichtlich auf die Rechtsausführungen des Finanzamtes reagiert, seine nicht näher konkretisierten und unbelegt gebliebenen Angaben gehen über eine Schutzbehauptung nicht hinaus (näheres zu den Bezügen von Seite des Arbeitsmarktservice siehe unten). Im Übrigen wären tatsächlich angefallene Ausgaben oder Aufwendungen (Betriebsausgaben) aus vorangegangenen Jahren (ab dem Jahr 1993), und zwar auch dann, wenn es zu keiner Ausübung der Betätigung kam, in den berufungsgegenständlichen Jahren lediglich im Rahmen der gesetzlichen Voraussetzungen des Verlustabzuges zu berücksichtigen. Derartige Ausgaben oder Aufwendungen wurden jedoch, sofern überhaupt Steuererklärungen eingereicht worden sind, nicht einmal geltend gemacht. Für die (veranlagten) Jahre von 1993 bis 1996 sind keine Verluste aktenkundig. In den Folgejahren wurden vom Bw. de facto durchgehend Bezüge des Arbeitsmarktservice Österreich kassiert (Abgabeninformationsabfrage).

Mit den Erstbescheiden wurden die vom BFI gemeldeten Entgelte angesetzt, mit den erlassenen Berufungsvorentscheidungen wurden hiervon die Sozialversicherungsbeiträge in Abzug gebracht.

§ 17 EStG 1988 bestimmt:

Bei den Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder des § 23 können die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6%, [ab 2004: höchstens jedoch 13.200 €] sonst 12% [ab 2004: höchstens jedoch 26.400 €] der Umsätze (§ 125 Abs. 1 lit. a der Bundesabgabenordnung) einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22. Daneben dürfen nur folgende Ausgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden: ... weiters Beiträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1.

Beiträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 sind Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Kranken-, Unfall- und Pensionsversicherung sowie

Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständigen Erwerbstätigen, soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dienen, weiters Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung.

Unter Bedachtnahme darauf, dass die BFI-Entgelte ausschließlich um die Sozialversicherungsbeiträge vermindert wurden, können die übrigen Betriebsausgaben, wie bspw. Fahrtkosten, im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden.

Dadurch ergeben sich folgende Berechnungen:

Jahr	Entgelte	6 %	Einkünfte bisher	Einkünfte laut BE
2003	57.495,02 €	3.449,70 €	51.241,92 €	47.792,22 €
2004	56.143,33 €	3.368,60 €	49.588,67 €	46.220,07 €
2005	62.410,70 €	3.744,64 €	55.515,21 €	51.770,57 €

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 22. Jänner 2008