

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 8. Juli 2003 gegen den vorläufigen Bescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 1. Juli 2003 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der vorläufige Einkommensteuerbescheid betreffend das Kalenderjahr 2001 wird gemäß § 200 Abs. 2 BAO für endgültig erklärt.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) bezieht im Jahr 2001 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit als Lehrerin und erklärte einen Verlust aus selbständiger Arbeit (Buchautorin) in Höhe von 34.515 S.

Als Werbungskosten wurden 40.101 S geltend gemacht.

Weiters wurde eine außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt in Höhe von 68.629 S und eine außergewöhnliche Belastung (Pauschale wegen einer eigenen Behinderung) von 40% geltend gemacht. Es wurde eine erhöhte Familienbeihilfe bezogen wegen einer Behinderung (60%) des Kindes. Der Sohn leide an einer Congenitalen Spondylolyse LKW 5 mit einer Wirbelverschiebung.

Mit Schreiben vom 7. August 2002 wurde die Höhe der außergewöhnlichen Belastung verändert (neu: 90.968,70 S), da Rechnungen bei der ursprünglichen Erklärung seitens der Bw. nicht berücksichtigt wurden.

Mittels Vorhalt vom 14. Jänner 2003 wurde die Bw. aufgefordert hinsichtlich der erklärten Verluste aus selbständiger Tätigkeit bekannt zu geben, welche Bücher die Bw. verfasse, wann mit einem Zufluss von Honoraren gerechnet werden könne, ob die Bw. diese Tätigkeit eigenverantwortlich ausübe, oder ob die Buchreihe von einer Autorenengemeinschaft verfasst werde.

Die Bw. wurde aufgefordert, entsprechende Verträge und eine Prognoserechnung vorzulegen. Bezuglich der Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung wurde die Bw. ersucht, eine Aufgliederung und die Rechnungen vorzulegen.

Dieser Vorhalt wurde mit einem Schreiben vom 16. Jänner 2001 wie folgt beantwortet:

Die Bw. habe an zwei Büchern für Wirtschaftskunde mit Schriftverkehr (Aflenzer, B, N, S und P) als auch an zwei Büchern für Rechnungswesen (Aflenzer/P) überwiegend mitgearbeitet. Alle vier Bücher seien approbiert worden, es seien nur noch Änderungen des Verlages und ein Anhang für das SchulbucheXtra – via Internet verlangt worden.

Einen schriftlichen Vertrag gebe es zur Zeit nicht, aber es sei im Jahr 2003 mit Honoraren zu rechnen. Weiters soll noch ein Buch über Lohn- und Gehaltsverrechnung (G und P) in dieser Reihe erscheinen.

Eine Aufgliederung über die außergewöhnliche Belastung liege dem Schreiben bei, die restlichen Belege würden in den nächsten Tagen nachgereicht werden.

Aktenkundig sind zwei Bescheide vom 28. Februar 2002 des Bundesministeriums für Bildung, Wissenschaft und Kultur bezüglich eines Antrages des Verlegers M vom 26. September 2001 auf Eignungserklärung eines Unterrichtsmittel für den Unterrichtsgebrauch, dass das Unterrichtsmittel "Wirtschaftskunde mit Schriftverkehr 1 (2) von Aflenzer u.a. antragsgemäß in der vorliegenden Fassung gemäß § 14 Abs. 2 und 5 des Schulunterrichtsgesetzes, BGBl. Nr. 472/86, und gemäß den derzeit geltenden Lehrplänen als für den Unterrichtsgebrauch an Berufsschulen für die Lehrberufe Bürokaufmann, Industriekaufmann, Verwaltungsassistenten, Immobilienkaufmann, Kanzlei-Notariat bzw. Kanzleiassistent - Rechtsanwaltskanzlei am Unterrichtsgegenstand Wirtschaftskunde mit Schriftverkehr geeignet erklärt.

Mit Schreiben vom 19. Jänner 2003 legte die Bw. zwei Bescheide des Bundesministeriums für Bildung, Wissenschaft und Kultur für die Approbation der beiden Bücher für Kaufmännisches Rechnen vom 2. Juli und 9. August 2002 vor.

Weiters wurde erklärt, dass im Jahr 2003 mit einem Honorar in Höhe von 14.500 € zu rechnen sei.

Bekannt gegeben wird, dass die Bw. folgende Gegenstände unterrichte: Wirtschaftskunde mit Schriftverkehr, Rechnungswesen (beinhaltet sowohl das ehemalige kaufmännische Rechnen

als auch Buchhaltung), Politische Bildung, Deutsch und Kommunikation, Englisch und Beratungslehrerin.

Mit einem vorläufigen Bescheid gemäß § 200 Abs. 1 BAO vom 1. Juli 2003 wurden die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit mit Null angesetzt und als Werbungskosten, die der Arbeitgebern nicht berücksichtigen konnten, wurden 31.483 S anerkannt. Die außergewöhnlichen Belastungen wegen eigener Behinderung (§ 35 Abs. 3 EStG 1988) betrugen 1.332 S.

Die Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen wegen der Behinderung eines Kindes wurden mit 43.200 S angesetzt.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen eine Selbstbehalt abzuziehen ist, nicht berücksichtigt werden konnten, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 61.485 S nicht übersteigen.

Weiters wurde begründend ausgeführt:

#### 1. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit

Es stehe zur Zeit nicht fest, ob die Tätigkeit als (Mit)Autorin eine Einkunftsquelle im Sinne des § 2 EStG 1988 darstelle. Da die Erzielung eines Gesamtüberschusses aus dieser Tätigkeit derzeit möglich aber nicht wahrscheinlich erscheint und eine Prognoserechnung nicht vorgelegt wurde, werden die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit mit Null angesetzt.

Sollte sich im Beobachtungszeitraum der nächsten Jahre herausstellen, dass ein Gesamtüberschuss erwirtschaftet wird, werden die geltend gemachten Verluste anerkannt.

#### 2) Werbungskosten

a) Als "Arbeitskleidung" seien nur Kostüme (von Schauspielern) und reine Arbeitsschutzkleidung abzugsfähig. Aufgrund der Tätigkeit bestehe kein Erfordernis für Arbeitsschutzkleidung. Die diesbezüglich geltend gemachten Reinigungskosten in Höhe von 3.427 S seien daher nicht abzugsfähig.

b) Aufwendungen für ein Studium seien nicht abzugsfähig. Der Aufwand "Studienbeitrag 5.190,66 S" wurde daher ausgeschieden.

#### 3) Außergewöhnliche Belastung

Als außergewöhnliche Belastung mit Selbstbehalt gemäß § 34 Abs. 4 EStG wurden lediglich 21.736 S anerkannt.

- a) Aufwendungen für den Fahrausweis und die Zusatzmarke für den Sohn seien keine außergewöhnliche Belastung (1.037 S).
- b) Für die Beaufsichtigung des Sohnes, geboren 1986 werden 38.516 S geltend gemacht. Aufgrund des Alters des Sohnes sei eine zwangsläufig Erfordernis der Kinderbetreuung nicht

mehr gegeben. Da der Sohn aufgrund seiner Behinderung keine Pflegegeldleistung bezieht, sei davon auszugehen, dass eine behinderungsbedingte Betreuungserfordernis nicht vorliege.

c) Die nachgereichten Medikamentenkosten (22.339,40 S) werden nicht anerkannt. Auf Grund der nachstehenden angeführten Gründe sehe es das Finanzamt als erwiesen an, dass der Großteil der Apothekenrechnungen "gesammelt" wurden und nicht die medizinische Versorgung von Ihnen und Ihrem Sohn betreffen.

- Bei einigen Rechnungen wurde der Rechnungskopf (auf dem der Empfänger aufscheint) nachträglich weg geschnitten,
- im März 2001 scheinen 23, im April 17, im Mai 29 und im Oktober 19 rezeptpflichtige Medikamente (Rezeptgebühren) auf den Rechnungen auf. Auf Grund der Arztbesuche (die durch die Abrechnung des Selbstbehaltes der BVA nachgewiesen sind) könne ausgeschlossen werden, dass diese hohe Anzahl an Medikamenten tatsächlich verschrieben wurde,
- auffallend häufig liegen mehrere Rechnungen desselben Tages vor,
- auf mehreren Rechnungen ist auch eine "Rezeptgebührenbefreiung" vermerkt. Da weder die Bw. noch Ihr Sohn von der Rezeptgebühr befreit sind, wird davon ausgegangen, dass diese Rechnungen nicht Sie betreffen.

d) Thermalbäder (7.340 S), die nicht im Rahmen einer Therapie verschrieben wurden, seien auch dann nicht abzugsfähig, wenn sie die Gesundheit fördern.

Gegen diesen Bescheid erhab die Bw. fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung und führt begründend aus:

Werbungskosten/Reinigung von Arbeitsmäntel: In den letzten Jahre sei das Schulgebäude ständig umgebaut, saniert und renoviert worden. Sie sei gezwungen gewesen unter diesen Umständen zu unterrichten und aus diesem Grund habe sie sich die Arbeitsmäntel besorgt – der Erwerb wurde nicht geltend gemacht, nur die Reinigung. Im Jahr 2002 wurde bei der Baufirma eine Stichprobe von der Finanz vorgenommen und man sei über die Arbeitsbedingungen der Lehrer schockiert gewesen.

Werbungskosten/Studienbeitrag: Die Bw. sei nicht nur Lehrerin, sondern auch Beratungslehrerin und zum Besuch gewisser Vorlesungen und Seminare verpflichtet. Durch die Änderung "Politische Bildung" sei der Besuch derartiger Vorlesungen für den Erhalt des Arbeitsplatzes notwendig gewesen. Außerdem seien die Pädagogischen Institute und Akademien, sowie die Berufspädagogische Akademie zu einer Universität umgestaltet worden, für den Erwerb einer zusätzlichen Qualifikation bzw. einer weiteren Lehramtsprüfung müsse eine Gebühr entrichtet werden (Frau Dr. L von der Polizei W kann sogar ihr Kunstgeschichte Studium absetzen....???).

Außergewöhnliche Belastungen: Der Selbstbehalt in Höhe von 61.485 S sei für die Bw. nicht nachvollziehbar. Laut Steuerbuch vom Bundesministerium für Finanzen komme die Bw. auf einen anderen Betrag (Alleinverdiener mit einem minderjährigen Kind).

Mittels Berufungsvorentscheidung vom 19. Jänner 2004 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Begründend wird ausgeführt, dass die Reinigung von Arbeitsmänteln nur dann als Werbungskosten berücksichtigt werden können, wenn es sich um typische Berufskleidung oder bloße Arbeitsschutzkleidung handelt. Für die Tätigkeit als Lehrerin sei keine reine Arbeitsschutzkleidung vorgeschrieben oder erforderlich und zwar auch dann nicht, wenn aufgrund der tatsächlichen Verhältnisse am Arbeitsplatz durch Staub und Schmutz eine erhöhte Verschmutzung und Abnutzung der Kleidung vorliege. Die Reinigungskosten seien daher nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Zum Studienbeitrag sei zu bemerken, dass, unabhängig vom Zusammenhang mit der ausgeübten (bzw. einer verwandten) Tätigkeit oder mit einer umfassenden Umschulungsmaßnahme die im § 16 Abs. 1 Z 10 zweiter Satz EStG 1988 ausdrücklich angeführten Aufwendungen für den Besuch einer allgemein bildenden (höheren ) Schule oder für ein ordentliches Universitätsstudium nicht abzugsfähig seien. Darunter fallen u.a. ordentliche Studien gemäß § 4 Z 2 Universitäts-Studiengesetz BGBl. I Nr. 48/1997 (Bakkalaureatsstudien, Magisterstudien, Diplomstudien und Doktoratsstudien) und die Studienberechtigungsprüfung für diese Studien. Die Kosten eines ordentlichen Studiums könnten auch dann nicht abgezogen werden, wenn die durch das Universitätsstudium gewonnen Kenntnisse eine wesentliche Grundlage für die Berufsausübung darstellen. Ebenso nicht abzugsfähig sei ein Zweitstudium in Form eines ordentlichen Universitätsstudiums, auch wenn eine qualifizierte Verflechtung zum Erststudium bestehe; das Studium also geeignet sei, nach einem Erststudium den für die praktische Berufsausübung gegebenen Wissensstand auszubauen.

Betreffend die Anfrage zur Berechnung der außergewöhnlichen Belastung, wird deren Berechnung wie folgt dargestellt:

|                                        |           |
|----------------------------------------|-----------|
| Summe der Bezüge lt. Lohnzettel KZ 245 | 551.230 S |
| + sonstige Bezüge (KZ 220 abz. KZ 225) | 107.897 S |
| abzüglich Sonderausgaben               | 12.785 S  |
| abzüglich Werbungskosten               | 31.483 S  |
| Summe                                  | 614.859 S |

Die Höhe des Selbstbehaltes wird durch Anwendung des jeweils zutreffenden Prozentsatzes nach § 34 Abs. 4 EStG 1988 auf die Bemessungsgrundlage ermittelt. Danach beträgt der Selbstbehalt bei einem Einkommen von

|                                      |      |
|--------------------------------------|------|
| höchstens 7.300,00 €                 | 6 %  |
| mehr als 7.300,00 € bis 14.600,00 €  | 8 %  |
| mehr als 14.600,00 € bis 36.400,00 € | 10 % |
| mehr als 36.400,00 €                 | 12 % |

Der Selbstbehalt vermindere sich um je einen Prozentpunkt,

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, sowie
- für jedes Kind (§ 106 EStG 1988).

Der Selbstbehalt betrage daher 10% (= 12% aufgrund des Einkommens abzüglich 2% auf Grund des Alleinverdienerabsetzbetrages und 1 Kind) von 614.859 S = 61.485 S laut Bescheid.

Gegen diesen Bescheid er hob die Bw. fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung und führt begründend aus:

Seit einiger Zeit werde die Lehrerausbildung an der Berufspädagogischen Akademie mit dem Titel Dipl.Päd. abgeschlossen, und aus diesem Grund und auch zur Erhaltung der Qualifikation sei eine Nachgraduierung notwendig. Dadurch sei die Bezahlung des Studienbeitrages erforderlich, und zwar an einer inländischen Universität, Hochschule oder Akademie. Aus diesem Grund erachte die Bw. die Geltendmachung als gerechtfertigt. Weiters sei der Gegenstand Politische Bildung ausgeweitet worden und als Beratungslehrerin sei sie sogar zum Besuch von gewissen Vorlesungen, Seminaren und Vorträgen verpflichtet.

Hinsichtlich der außergewöhnlichen Belastung vermeint die Bw., dass nicht nur Sonderausgaben und Werbungskosten in Abzug zu bringen seien, sondern auch die bezahlten Sozialversicherungsbeiträge.

Bezüglich der Reinigung von Arbeitsmäntel führt die Bw. begründend aus, dass in den letzten drei Jahren Umbauarbeiten im Schulhaus durchgeführt worden seien und unter erschwerten Bedingungen, wie Lärm, Staub,... unterrichten mussten, sondern hatten auch fast alle gesundheitliche Probleme. Farbkreide und auch der Staub der weißen Tafelkreide sei äußerst unangenehm, da es sich nicht mehr um die leicht ausbürstbaren Schmutzpartikel handle. Es dürfte ein Fettstoff dabei sein, der es zu einem Ding der Unmöglichkeit mache. Dies sei

keineswegs weit hergeholt, sondern eine unangenehme Begleiterscheinung der beruflichen Tätigkeit.

Der Aufwand für die selbständige Tätigkeit sei nicht berücksichtigt worden.

Im Zuge des Ermittlungsverfahrens wurde die Bw. aufgefordert folgende Fragen zu beantworten.

Bezüglich der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit wurde die Bw. aufgefordert bekannt zu geben, ob sie in den Folgejahren (2002, 2003, 2004) Einkünfte aus der schriftstellerischen Tätigkeit erzielt habe und in welcher Höhe. In diesem Fall wurde die Bw. ersucht, eine Prognoserechnung der Behörde vorzulegen.

Hinsichtlich der außergewöhnlichen Belastung wurde die Bw. aufgefordert ihre Begründung zu präzisieren.

Bezüglich der Reinigungskosten wurde die Bw. ersucht, bekannt zu geben, ob die Reinigung der Arbeitsmäntel im eigenen Haushalt oder in einem fremden Haushalt durchgeführt wurde. Im Falle der Reinigung durch Fremde ist dieser Aufwand durch Vorlage eines Fremdbeleges nachzuweisen, da lediglich ein Beleg vom 18. Juni 2001 in Höhe von 421 S aktenkundig ist.

Hinsichtlich der Studiengebühr wurde der Bw. vorgehalten, dass Aufwendungen gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 dritter Satz EStG, BGBl 1988/400 idF BGBl I 1999/106, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemein bildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen, keine Werbungskosten darstellen.

In einem beantwortenden Schreiben führte die Bw. aus, dass bezüglich der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit der Vertrag mit dem Verlag gelöst wurde.

Hinsichtlich der außergewöhnlichen Belastung führte die Bw. begründend aus, dass die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der außergewöhnlichen Belastung die Bruttoeinnahmen abzüglich der Sozialversicherungsbeiträge und auch vermindert um die Werbungskosten sei. Außerdem werde der Prozentsatz für die Berechnung des Eigenaufwandes pro Kind und als Alleinerzieherin um jeweils einen Prozentpunkt vermindert.

Zu den Reinigungskosten führte die Bw. aus, dass alle Unterlagen bereits vorgelegt wurden.

Zu den Studiengebühren führte die Bw. begründend aus, dass durch die Änderungen der Pädagogischen Akademien auch bei den Erweiterungsprüfungen die Studiengebühr anfalle. Die Nachgraduierung könne nachgewiesen werden. Zur Zeit wird der Abschluss für politische Bildung an der Universität Wien nachgeholt.

Diese Berufung wurde der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

### **Über die Berufung wurde erwogen:**

#### **Werbungskosten**

Gemäß § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG 1988) sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Gesetz ausdrücklich zugelassen ist. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind.

Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben

- objektiv in Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und
- subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen treffen und
- nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften 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, nicht abgezogen werden.

Zur Erläuterung der letztgenannten Gesetzesbestimmung und um den Hintergrund aufzuzeigen, vor dem die Abgrenzung zwischen abzugsfähigen und nichtabzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung erfolgt, sei die Kommentarmeinung (Werner-Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, § 20 Tz 278; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, EStG 1988, § 20 Tz 10) angeführt:

"Die wesentliche Aussage dieser Gesetzesbestimmung besteht darin, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und einer betrieblichen Veranlassung, nicht abzugsfähig sind. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann. Die wäre ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht und derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen. Demnach stellen Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, grundsätzlich keine Werbungskosten (Aufteilungsverbot) dar. Dies gilt

insbesondere für Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern, die typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen.

### Reinigungskosten der Arbeitsmäntel

Erfolgt die Reinigung im eigenen Haushalt des Steuerpflichtigen zusammen mit anderer Bekleidung, sind anteilige Reinigungsaufwendungen im Hinblick auf das Aufteilungsverbot des § 20 nicht abzugsfähig. Erfolgt die Reinigung der Arbeitsmäntel durch fremde Dritte, ist der Aufwand durch Vorlage eines Fremdbeleges nachzuweisen.

Die Bw. hat Rechnungen bezüglich der Reinigung von Arbeitsmitteln in Höhe von 421 S nachgewiesen und diese sind als Werbungskosten anzuerkennen.

Die nicht belegten Reinigungskosten können gemäß § 20 EStG nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

### Studiengebühren

Gemäß § 16 Abs. 1Z 10 EStG 1988, BGBl I 1999/106, sind Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit Werbungskosten.

Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemein bildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen.

Wie die Bw. in ihrer Berufsbegründung ausführt, wurden die Berufspädagogischen Institute und Akademien zu einer Universität umgewandelt, folglich stehen die Aufwendungen im Zusammenhang mit einer ordentlichen Universitätsstudium und können nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

Betreffend den Einwand, dass Frau Dr. L von der Polizei W ihr Kunstgeschichtestudium absetzen kann, wird lediglich darauf hingewiesen, dass die Wahrung der Gesetzmäßigkeit und die Gleichmäßigkeit der Besteuerung am Gesetz und nicht an einer erfolgten – allenfalls unrichtigen – Beurteilung in anderen Fällen zu messen ist (VwGH vom 10.5.1994, 93/14/104).

### **Berechnung der außergewöhnlichen Belastung**

Zu den Ausführungen der Bw., dass die Sozialversicherungsbeiträge bei der Ermittlung des Selbstbehaltes bei der außergewöhnlichen Belastung nicht berücksichtigt worden seien, ist hinzu zufügen, dass die Abzüge der Sozialversicherungsbeiträge bei der Berechnung des Finanzamtes berücksichtigt wurden (siehe Tabelle). Zur Veranschaulichung wird nochmals die Berechnung dargestellt.

Gemäß § 34 Abs. 4 EStG 1988 beeinträchtigt die Belastung wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen (Abs. 5)

vor Abzug der außergewöhnlichen Belastungen selbst und eines Sanierungsgewinnes (§ 36) zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von

|                                  |      |
|----------------------------------|------|
| höchstens 100.000 S              | 6 %  |
| mehr als 100.000 S bis 200.000 S | 8 %  |
| mehr als 200.000 S bis 500.000 S | 10 % |
| mehr als 500.000 S               | 12 % |

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt:

- wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht,
- für jedes Kind (§ 106).

Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs.1 und 2, anzusetzen (§ 34 Abs. 5 EStG 1988).

|                                             |                     |
|---------------------------------------------|---------------------|
| Bruttobezug lt. Lohnzettel (210)            | 778.905,00 S        |
| steuerfreie Bezüge (215)                    | - 5.900,00 S        |
| SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)       | - 106.106,00 S      |
| Beiträge zu Interessenvertretungen          | - 2.820,00 S        |
| SV-Beiträge für sonstige Bezüge (225)       | - 4.952,00 S        |
| Sonderausgaben                              | - 12.785,00 S       |
| Werbungskosten                              | - 31.483,00 S       |
| <b>Bemessungsgrundlage für Selbstbehalt</b> | <b>614.859,00 S</b> |

Der Prozentsatz des Selbstbehaltes beträgt bei einer Bemessungsgrundlage von 614.859 S 12 % abzüglich je einen Prozentpunkt für ein Kind und den Alleinerzieherabsetzbetrag (= 10 %).

In der oben ausgeführten Darstellung wurde vom Bruttobezug laut Lohnzettel ausgegangen, da es jedoch verschiedene Arten der Darstellung der Berechnung gibt, wird nochmals die Berechnung des Finanzamtes dargestellt und erklärt, von welchen Kennzahlen das Finanzamt ausgegangen ist.

Das Finanzamt ging bei seiner Darstellung der Berechnung von der Summe der Bezüge laut Lohnzettel Kennzahl 245 (Nettobezüge) aus:

|                                                   |                     |
|---------------------------------------------------|---------------------|
| Bruttobezüge (210)                                | - 778.905,00 S      |
| Steuerfreie Bezüge (215)                          | - 5.900,00 S        |
| Sonstige Bezüge vor Abzug der SV-Beiträge (220)   | - 112.849,00 S      |
| SV-Beiträge für laufende Bezüge (230)             | - 106.106,00 S      |
| Beiträge für Interessenvertretung                 | - 2.820,00 S        |
| <b>(A) Summe der Bezüge laut Lohnzettel (245)</b> | <b>551.230,00 S</b> |

Zu diesen Bezügen werden die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs. 1 und 2 (Kennzahl 220) hinzugezählt und die Sozialversicherungsbeiträge, die auf die sonstigen Bezüge entfallen (Kennzahl 225) abgezogen:

|                                                 |                     |
|-------------------------------------------------|---------------------|
| Sonstige Bezüge vor Abzug der SV-Beiträge (220) | 112.849,00 S        |
| SV-Beiträge für sonstige Bezüge (225)           | - 4.952,00 S        |
| <b>(B) Summe</b>                                | <b>107.897,00 S</b> |

Auch diese Art der Darstellung der Berechnung führt zur gleichen Bemessungsgrundlage für den Selbstbehalt:

|                                                   |                       |
|---------------------------------------------------|-----------------------|
| <b>(A) Summe der Bezüge laut Lohnzettel (245)</b> | <b>551.230,00 S</b>   |
| <b>(B) + sonstige Bezüge (220 – 225)</b>          | <b>+ 107.897,00 S</b> |
| abzüglich Sonderausgaben                          | - 12.785,00 S         |
| abzüglich Werbungskosten                          | - 31.483,00 S         |
| <b>Bemessungsgrundlage für Selbstbehalt</b>       | <b>614.859,00 S</b>   |

Wie aus den beiden Arten der Darstellung der Berechnung des Selbstbehaltes ersichtlich ist, wurden die Beiträge zur Sozialversicherung insofern berücksichtigt, dass sie sehr wohl bei der Bemessungsgrundlage für den Selbstbehalt ausgeschieden wurden.

Ergänzend ist hinzuzufügen, dass sich die Bemessungsgrundlage für den Selbstbehalt durch die Berufungsentscheidung dahingehend geändert hat, - da der Berufung teilweise stattgegeben wurde - dass sich die Werbungskosten auf 31.904 S erhöht haben. Die

Bemessungsgrundlage für den Selbstbehalt beträgt daher 614.438 S, 10% davon sind 61.443 S.

### **Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit**

Die Bw. erzielte in den Jahren 1994 bis 2001 folgende Einnahmen aus ihrer selbständigen Tätigkeit und beantragte folgende Einkünfte:

| Kalenderjahr | Einnahmen | Gewinn/Verlust |
|--------------|-----------|----------------|
| 1994         | 0 S       | - 50.184 S     |
| 1995         | 0 S       | - 96.374 S     |
| 1996         | 16.170 S  | - 31.532 S     |
| 1997         | 0 S       | 0 S            |
| 1998 (ANV)   | -         | -              |
| 1999 (ANV)   | -         | -              |
| 2000         | 0 S       | - 27.048 S     |
| 2001         | 0 S       | - 34.515 S     |

Laut Bescheid vom 1. Juli 2003 wurden die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit mit null Schilling angesetzt, da die Erzielung eines Gesamtüberschusses aus dieser Tätigkeit jederzeit möglich aber nicht sehr wahrscheinlich erscheint (Liebhaberei). Aus der positiven Umschreibung der Einkünfte aus Gewinn bzw. als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten in § 2 Abs. 4 EStG 1988 ist abzuleiten, dass nur eine Einkunftsquellen einkommensteuerlich zu berücksichtigen sind, die auf Dauer gesehen zu einem Gesamtgewinn bzw. Gesamtüberschuss führen. Andernfalls ist Liebhaberei gegeben. Die damit verbundenen Verluste sind steuerlich weder ausgleichs- noch vortragsfähig.

Da die Bw. in Beantwortung des Vorhaltes schreibt, dass der Vertrag mit dem Verlag gelöst wurde und sie daraus auch keine Einnahmen erzielen wird, kann von einem abgeschlossenen Beobachtungszeitraum ausgegangen werden, in dem die Verluste überwiegen.

Folglich sind keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit anzusetzen, es werden die Einnahmen nicht berücksichtigt, aber auch keine Aufwendungen, die in Zusammenhang mit dieser Tätigkeit stehen.

Im Falle der Erzielung von Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit wäre erneut zu prüfen, ob eine erwerbswirtschaftliche Tätigkeit vorliegt.

Da die Ungewissheit (§ 200 Abs. 1 BAO) beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch die endgültige Festsetzung zu ersetzen.

Als Werbungskosten werden 31.904 S anerkannt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 2. Mai 2005