

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch F. Hansi Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1210 Wien, Donaufelderstraße 2/1/38, vom 25. Mai 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 20. April 2000 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1998 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielte im streitgegenständlichen Jahr Einkünfte aus nichtselbständiger und selbständiger Arbeit als Sänger und Gesangspädagoge.

Mit berichtigter Einkommensteuererklärung für das Jahr 1998 machte der Bw. ua. in der Folge strittige Aufwendungen - Fortbildungskosten in Höhe von S 7.500,00 und sonstiger Aufwand in Höhe von S 5.310,90 - geltend. Die Fortbildungskosten gliederten sich in Aufwendungen für ein Geldseminar in Höhe von S 4.500,00, Erfolgsseminar in Höhe von S 1.200,00 und Physiotherapie – Sitzungen in Höhe von S 1.800,00. Der seitens des Finanzamtes als Betriebsausgaben nicht anerkannte sonstige Aufwand betraf die Zahnregulierungskosten in Höhe von S 4.840,00 und Seminarverpflegung in Höhe von S 470,90.

Hinsichtlich der strittigen Fortbildungskosten führte die Finanzbehörde aus, dass diese keine Betriebsausgaben seien, da die Aufwendungen für das Geld-, Erfolgseminar und die Physiotherapie – Sitzungen einen betrieblichen Zusammenhang nicht erkennen ließen. Sie seien Aufwendungen für die Persönlichkeitsentwicklung, gehörten zu den Kosten der Lebensführung und seien demnach gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähig.

Die Aufwendungen für Zahnregulierungen stellten keine Betriebsausgaben dar, sondern seien als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt worden.

Verpflegungsaufwendungen seien keine Betriebsausgaben, sondern als Kosten der Lebensführung nicht abzugsfähig.

In der rechtzeitig eingebrachten **Berufung** wurde begründend ausgeführt, dass die nicht anerkannten Fortbildungskosten Lehrinhalte beträfen, die der Abgabepflichtige selbst in seinen Kursen und Unterrichtsstunden weitergebe. Diese Aufwendungen seien daher notwendiger Bestandteil seiner Fortbildung, um entsprechendes Material zur Unterrichtsgestaltung zur Verfügung zu haben. Wesentlicher Inhalt der durch ihn veranstalteten Gesangstechnikkurse sei die Einstellung des Kursteilnehmers zu sich selbst. Dadurch optimiere er nämlich seine Stimme. Welche Arbeitsmittel der Vortragende bzw. Seminarleiter dafür einsetze, könne nur dieser selbst entscheiden. Sogar die Verpflegung der Kursteilnehmer gehöre zu den dafür eingesetzten Arbeitsmittel. Dieses Erfolgsrezept sei durch die laufende, erfolgreiche Steigerung seiner Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit bestätigt.

Eine Nichtanerkennung der Betriebsausgaben sei eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung bzw. stelle eine Verletzung des Eigentumsrechts dar, weil mit der Nichtanerkennung der zugehörigen Betriebsausgaben fiktive Einkünfte besteuert worden seien.

Die Physiotherapie - Sitzungen beträfen Körperhaltung, Atmung, Atemtechnik, welche die unmittelbaren Voraussetzungen für richtigen, eigenen Gesang darstellten und seien daher eine unverzichtbare Grundlage der Erwerbstätigkeit. Diese Inhalte seien auch gleichzeitig in seinen Kursen weitergegeben worden, da guter Gesang nur mit Einbindung aller Lebensbereiche und insbesondere mit der richtigen Einstellung zum eigenen Körper möglich sei.

Hinsichtlich der Aufwendungen für die Zahnregulierung brachte der Bw. vor, dass diese weder im kosmetischen noch im privaten Interesse des Bw. gelegen seien, sondern dass die Zahnregulierung sein Stimmvolumen verbessere und eine schmerzhafte Beeinträchtigung seiner Berufsausübung beseitigt habe. Zu diesem Zweck habe er eine Zahnarztbestätigung in Kopie vorgelegt, welche bestätige, dass der Bw. einen Bissfehler Klasse II/2 nach Angle

(extrem tiefer Biss) und Gelenksbeschwerden beiderseits habe. Die Zunahme des Stimmvolumens sei bei regelmäßigem Tragen erwiesen.

Sowohl die Ausgaben für die Zahnregulierung, als auch Physiotherapie – Sitzungen dienten zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Als Beispiel sei angeführt, dass zwar Bekleidung generell steuerlich nicht abgesetzt werden könne, eine berufsbedingte Spezialkleidung jedoch schon. Für den Fall, dass die diesbezüglichen Aufwendungen nicht anerkannt würden, müssten die aus der Verbesserung der Stimmlage in Zukunft resultierenden Mehreinnahmen gestrichen werden.

Betreffend die Seminarverpflegung wird ausgeführt, dass diese der Verköstigung der vom Bw. unterrichteten Kursteilnehmer diene und durch einen Spesenbeitrag abgegolten worden sei. Sollte dieser Aufwand nicht anerkannt werden, müsste folgerichtig auch der Umsatz um den entsprechenden Verpflegungsanteil gekürzt werden.

Im seitens des unabhängigen Finanzsenats durchgeführten **Ermittlungsverfahren** wurde der Bw. ua. um Vorlage der Unterlagen betreffend das Geld-, Erfolgsseminar und die Physiotherapie - Sitzungen (Seminarprogramme und Mitschriften), woraus die Themen und Inhalte der Veranstaltungen ersichtlich seien, und um Nachweis der beruflichen Veranlassung der Aufwendungen betreffend Zahnregulierung und Physiotherapie – Sitzungen ersucht.

In der **Vorhaltsbeantwortung** führte der Bw. aus, die betriebliche Veranlassung ergäbe sich daraus, dass er seine Gesangskenntnisse und Ausbildungserfahrung auch freiberuflich auswerte und somit freiberuflich tätig sei. Dafür sei es notwendig gewesen, ein entsprechendes Image zu definieren, eine Marketingstrategie mit Folder und Internetauftritt zu entwickeln, die persönliche Identifikation mit den angestrebten beruflichen Zielen zu synchronisieren und ein sicheres berufliches Auftreten zu erwerben. Dies alles gebe er schließlich in den durch ihn abgehaltenen Seminaren wieder an die Schüler weiter.

Dass die besuchten Fortbildungsseminare berufliche Auswirkungen hätten, sei aus der Tätigkeits- und Einnahmenentwicklung der Folgejahre ersichtlich.

Auf Grund der Lebenserfahrung ergäbe sich, dass für eine gute Stimme neben der körperlichen Kondition, der Statur und der Atmung auch der Mund einschließlich Gebiss und Kiefermuskulatur von wesentlicher Bedeutung seien. Dafür brauche es neben der ärztlichen Bestätigung keine weiteren Beweise.

Hinsichtlich seiner Kurstechnik und Unterrichtsmethoden übermittelte der Bw. Unterlagen und verwies auf seine Homepage im Internet.

Mit **Vorhalt** vom 24. November 2004 wurde der Bw. abermals ersucht, Seminarprogramme bzw. Mitschriften betreffend die Kurse „Geldseminar“ „Erfolgsseminar“ und Physiotherapie - Sitzungen, aus denen Zeitpunkt, Ort, Themen und Inhalte ersichtlich seien, vorzulegen.

In **Beantwortung des letzten Vorhalts** wurden eine Kopie eines Kursprogramms mit dem Titel „Das Erfolg-Training“, in der Zeit von 22. bis 23. Juli 2000 und am 21. Oktober 2000, eine durch den Bw. verfasste Zusammenstellung betreffend „Geldseminar“ in der Zeit von 18. bis 19. April 1998, eine ebenfalls durch den Bw. verfasste Zusammenstellung des Kurses „Erfolg-Training“ in der Zeit von 27. bis 28. Februar 1999 und am 25. Juni 1999, eine Bestätigung der Diplom Physiotherapeutin über die mit dem Bw. durchgeführten Sitzungen und Belege über Zahlungen an die behandelnde Zahnärztin in den Jahren 1998 und 1999 in Fotokopie vorgelegt.

Hinsichtlich der streitgegenständlichen Fortbildungskosten wurde noch erläuternd hinzugefügt, dass es sich um Seminare für die berufliche Positionierung und Identität gehandelt habe, wobei kein theoretischer Unterricht mit Skripten, Büchern und Mitschriften stattgefunden habe. Es seien Erfolgsstrategien durch praktische Übungen, Gespräche und Projektentwicklungen mental integriert und individuelle Erfolgsstrategien entwickelt worden. Diese seien unmittelbar in die beruflichen Konzepte des Bw. eingeflossen und nicht separat als Seminarnotizen aufbewahrt worden.

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

Gemäß § 4 Abs. 4 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 normiert, dass Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen sind.

Bei den einzelnen Einkünften dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 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.

In § 34 Abs. 1 EStG 1988 werden die Voraussetzungen über das Vorliegen einer außergewöhnlichen Belastung geregelt: Sie 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).

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs. 2 EStG 1988).

Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3 EStG 1988).

Die Belastung beeinträchtigt 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 6 % bei einem Einkommen von höchstens S 100.000, 8 % bei einem Einkommen von mehr als S 100.000 bis S 200.000, 10 % bei einem Einkommen von mehr als S 200.000 bis S 500.000, 12% bei einem Einkommen von mehr als S 500.000. Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdienerabsetzbetrag oder der Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, für jedes Kind (§ 106 EStG 1988).

Nach Lehre und Rechtsprechung zählen Aufwendungen für die berufliche Fortbildung zu den Betriebsausgaben oder Werbungskosten. Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich dann, wenn der Abgabepflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um seinen Beruf besser ausüben zu können. Fortbildungskosten dienen dazu, im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band I, § 16, Tz 203/2).

Der Bw. bringt in der Berufung vor, die nicht anerkannten Aufwendungen für Fortbildungsveranstaltungen beträfen Seminare mit Lehrinhalten, die der Bw. selbst in seinen Kursen und Unterrichtsstunden weitergebe. Damit seien die Lehrinhalte dieser durch den Bw. besuchten Kurse notwendige Bestandteile seiner Fortbildung, um entsprechendes Material zur Unterrichtsgestaltung zur Verfügung zu haben. Diesem Vorbringen wird entgegengehalten, dass aus den vorgelegten Unterlagen betreffend die durch den Bw. veranstalteten Wochenend- und Dreitägeskurse ein Widerspiegeln der Themen und Inhalten mit denen des „Geld- und Erfolgsseminars“ nicht erkennbar ist. Zwar bietet der Bw. neben Erarbeiten von Gesangstechniken auch das Erarbeiten eines besseren Körperbewusstseins und Bewusstseinserweiterung an, doch die Inhalte seiner veranstalteten Kurse decken sich in überwiegender Weise nicht mit den Lehrinhalten des Geld- und Erfolgsseminars. Dass beruflicher Erfolg das Selbstbewusstsein steigert und damit verbunden auch das körperliche Wohlbefinden und zu einer Bewusstseinserweiterung führen kann, wird nicht in Zweifel gezogen, doch reicht dies nicht aus, die geltend gemachten Aufwendungen dem Bereich einer berufsspezifischen Weiterbildung zuzuordnen.

Die Themen und Inhalte des "Geld- und Erfolgsseminars" sind von so allgemeiner Natur, dass eine berufsspezifische Weiterbildung für den Bw. nicht ersichtlich ist. Auch wenn die Themenkreise „Welche Möglichkeiten habe ich, um mehr Geld zu verdienen und um meine Gewinne zu steigern?“ und „Preisgestaltung meiner Dienstleistungen“ auf eine gewisse Nähe

zu einer beruflichen Tätigkeit schließen lassen, sind diese Themen, die in diesen Seminaren vorgetragen werden, für eine Vielzahl von Berufen, aber auch für den privaten Lebensbereich von Bedeutung.

Soweit der Bw. ausführt, wesentlicher Inhalt seiner durch ihn veranstalteten Gesangstechnikkurse sei die Einstellung des jeweiligen Kursteilnehmers zu sich selbst, damit dieser seine Stimme optimiere, wird darauf hingewiesen, dass zwar die persönliche Komponente in der Ausübung eines Berufes sicherlich wichtig, für den beruflichen Erfolg jedoch allein nicht maßgebend ist. Wie oben bereits ausgeführt, bestimmt das Zusammenspiel verschiedenster Faktoren über den beruflichen Erfolg oder Misserfolg.

Wenn der Bw. weiters vorbringt, über den Einsatz der Arbeitsmittel entscheide allein der Vortragende bzw. Seminarleiter, ist dieser Vorgangsweise im Wesentlichen zuzustimmen; da aber hinsichtlich der Arbeitsmittel keine wie immer gearteten Mitschriften vorgelegt wurden und der Bw. hiezu ausführt, dass Erfolgsstrategien durch praktische Übungen und Gespräche mental integriert worden und somit unmittelbar in die beruflichen Konzepte des Bw. ohne separate Seminarnotizen eingeflossen seien, macht eine berufliche Veranlassung der Aufwendungen nicht gerade glaubhaft.

Auch wenn der Bw. in seinem letzten an den unabhängigen Finanzsenat gerichteten Schriftsatz ausführt, die von ihm besuchten Seminare beträfen seine berufliche Positionierung und Identität, ist darauf hinzuweisen, dass das in den genannten Kursen vermittelte Wissen in einer Vielzahl von Berufen zur Anwendung gelangt und keine berufsspezifische Weiterbildung darstellt. Ein Indiz dafür gibt zum Beispiel das durch den Bw. vorgelegte Seminarprogramm "Das Erfolg – Training" von 22. Juli bis 23. Juli 2000 und am 21. Oktober 2000, in dem ehemalige Teilnehmer des Kurses aus den Berufsgruppen der Photographie und Nachrichtentechnik Rückmeldungen abgaben.

Der Bw. bringt weiters vor, dass er durch den Einsatz seiner Arbeitsmittel in seinem Unterricht eine laufende Steigerung seiner Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit erreicht habe und damit seine Unterrichtsmethoden erfolgreich bestätigt würden. Diesem Vorbringen wird entgegengehalten, dass eine steigende Umsatzentwicklung unter selbständig Erwerbstätigen auch noch durch andere Faktoren erklärbar ist, wie etwa eine verbesserte Werbung (Auftritt im Internet), ein attraktives Firmenimage (neues Firmenlogo), gesteigerter Arbeitseinsatz, erhöhte Arbeitsleistung. Dieser Einwand des Bw. überzeugt nicht, um die Aufwendungen der besuchten Kurse der betrieblichen Sphäre des Bw. zuzuordnen.

Hinsichtlich der Physiotherapie - Sitzungen, welche die Körperhaltung, Atmung und Atemtechnik betroffen hätten, führt der Bw. aus, dass eine richtige Körperhaltung, Atmung und Atemtechnik unmittelbare Voraussetzungen für richtigen, eigenen Gesang und somit unverzichtbare Grundlage für die Erwerbstätigkeit darstellen würden. Zum Nachweis dieses Vorbringens legte der Bw. eine Bestätigung der behandelnden Physiotherapeutin vor. Die

Physiotherapeutin bestätigte, dass der Bw. in den Sitzungen Übungen für eine bessere Atmung und damit für eine verbesserte Stimmgebung vermittelt bekommen habe. Dass die menschliche Stimme eine unverzichtbare Grundlage für die Ausübung des Berufes als Sänger darstellt, steht nicht in Zweifel, ebenso die Möglichkeit durch physiotherapeutische Übungen eine bessere Atmung und Stimmgebung zu erreichen. Jedoch sind eine gute Körperhaltung, verbesserte Atmung, gute Atemtechnik auch für das allgemeine körperliche Wohlbefinden eines Menschen von Bedeutung, sodass damit eine berufliche Veranlassung nicht zu begründen ist.

Betreffend die Zahnregulierungskosten wird ausgeführt, dass die Zahnregulierung sein Stimmvolumen verbessere und eine schmerzhafte Beeinträchtigung seiner Berufsausübung beseitigt habe. Als Nachweis der beruflichen Veranlassung habe der Bw. eine Bestätigung des behandelnden Arztes vorgelegt. Wenn der Bw. vermeint, mit der ärztlichen Bestätigung habe er einen Zusammenhang der diesbezüglichen Aufwendungen mit seiner beruflichen Tätigkeit nachgewiesen, weil für eine gute Stimme auch der Mund einschließlich Gebiss und Kiefermuskulatur von Bedeutung seien, wird erwidert, dass mit der ärztlichen Bestätigung ein Nachweis über den beruflichen Zusammenhang der geltend gemachten Aufwendungen nicht gelungen ist. Der Arzt bestätigte lediglich, dass der Bw. einen Bissfehler und Gelenksbeschwerden auf beiden Seiten des Gebisses hat. Nun sind Aufwendungen, die durch eine Krankheit des Abgabepflichtigen verursacht werden (Krankheitskosten), im Rahmen des § 34 EStG 1988 anzuerkennen, wenn sie – wie oben bereits ausgeführt – außergewöhnlich sind und aus tatsächlichen Gründen erwachsen. Krankheitskosten sind nur dann nicht als außergewöhnliche Belastung, sondern als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt oder der Zusammenhang zwischen Erkrankung und Beruf eindeutig feststeht. Dass ein tiefer Biss eine typische Berufskrankheit eines Sängers darstellt, hat der Bw. nicht vorgebracht. Vielmehr ist anzunehmen, dass dieser Bissfehler seit der Geburt vorliegt und daraus die beidseitigen Gelenksbeschwerden resultieren. Der Bw. versucht mit seinem Einwand, der Mund einschließlich Gebiss und Kiefermuskulatur sei für eine gute Stimme von wesentlicher Bedeutung, einen Zusammenhang zwischen seiner Erkrankung und seinem Beruf herzustellen und damit in den Bereich der berufliche Sphäre zu bringen. Für eine gute Stimme ist nämlich wie der Bw. selbst ausführt auch die körperliche Kondition, die Statur und die Atmung des Sängers von wesentlicher Bedeutung. Das Bedürfnis, ein schmerzfreies Gebiss zu erlangen, rechtfertigt jedoch nicht, die Aufwendungen dafür als für den beruflichen Bereich anzusehen.

In der ärztlichen Bestätigung wird schließlich darauf hingewiesen, dass bei regelmäßIGem Tragen (der Zahnregulierung) die Zunahme des Stimmvolumens erwiesen sei. Dieser Hinweis besagt lediglich, dass bei regelmäßIGem Tragen das Stimmvolumen zunimmt, jedoch nicht, dass dadurch die entsprechenden Kosten beruflich veranlasst seien. Denn richtiger, eigener

Gesang hängt von so vielen - oben bereits erwähnt - verschiedenen Voraussetzungen ab, dass eine möglicherweise eingetretene Zunahme des Stimmvolumens als nicht ausreichend erscheint, die diesbezüglichen Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu berücksichtigen.

Zusammenfassend wird nun festgehalten, dass die Aufwendungen betreffend die Fortbildung in Höhe von S 7.500,00 und Zahnregulierung in Höhe von S 4.840,00 keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen, sodass die Berufung in diesen Punkten abzuweisen war.

Wie das Finanzamt jedoch zutreffend festgestellt hat, sind die Zahnregulierungskosten als außergewöhnliche Belastung im Sinne des § 34 EStG 1988 anzuerkennen, welche jedoch auf Grund des Selbstbehaltens (siehe Begründung des angefochtenen Bescheides) zu keiner steuerlichen Auswirkung gelangen.

Wenn das Finanzamt die Verpflegungsaufwendungen in Höhe von S 470,90 als Betriebsausgaben nicht anerkennt und der Bw. in seiner Berufung ausführt, dass diese Ausgaben der Verköstigung der Teilnehmer dienten, die seine Kurse besucht haben, ist eine berufliche Veranlassung dieser Aufwendungen nicht von der Hand zu weisen, sodass diese Kosten als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

Soweit der Bw. ausführt, mit der Nichtanerkennung der zugehörigen Betriebsausgaben würden fiktive Einkünfte besteuert werden, wird entgegengehalten, dass der Einkommensteuer nur jene Einkünfte unterliegen, die im § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählt sind und eine Besteuerung fiktiver Einkünfte auf Grund der Aktenlage nicht gegeben erscheint.

Wenn schließlich der Bw. in der Nichtanerkennung der Betriebsausgaben eine Verletzung eines verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechts erblickt, wird darauf hingewiesen, dass auf Grund des in Art. 18 B-VG verankerten Legalitätsprinzips die Abgabenbehörde I. Instanz verpflichtet ist, die gesetzlichen Bestimmungen anzuwenden und auch der unabhängige Finanzsenat sich bei seiner Entscheidungsfindung an bestehende Gesetze zu orientieren hat. Somit steht eine Prüfung letzterer auf deren Verfassungskonformität diesem nicht zu.

Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit alt	S	101.122,00
Verpflegungsaufwand	S	470,90
Einkünfte aus selbständiger Arbeit neu	S	100.651,10

Der Berufung war somit insgesamt teilweise stattzugeben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt