



GZ. RV/0262-S/10,
miterledigt RV/0263-S/10,
RV/0264-S/10

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 bis 2006 entschieden:

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Arbeitnehmerveranlagung 2004

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2004 beantragte der Berufungswerber (Bw.) ua den Unterhaltsabsetzbetrag sowie den pauschalen Freibetrag wegen Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit. Dieser wurde im Einkommensteuerbescheid vom 19. Oktober 2009 mit der Begründung, der bei der Geltendmachung abzuziehende Selbstbehalt sei nicht überstiegen worden, nicht berücksichtigt. Der Unterhaltsabsetzbetrag wurde ohne Begründung nicht anerkannt.

Mit Schriftsatz vom 20. November 2009 erhob der Bw Berufung. Hinsichtlich des beantragten Pauschbetrages in Höhe von 612,00 € verweise er auf die Bestimmungen des Hauptverbandes der österreichischen Sozialversicherungsträger, wonach seine Krankheit unter die Befreiung von der allgemeinen Rezeptgebühr falle, da sie einer Behinderung von mindestens 25 %

entspreche, womit die Geltendmachung der außergewöhnlichen Belastungen ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes zu Recht erfolge. Er lege auch ein entsprechendes ärztliches Attest seines behandelnden Arztes bei. Ergänzend mache er den pauschalen Freibetrag für Behinderungen in Höhe von 75,00 € geltend. Ebenfalls erstmalig beantragte der Bw. die Berücksichtigung der Kirchensteuer (88,00 €) und der Aufwendungen für Wohnraumsanierung (533,81 €) als Sonderausgaben. Weiters sei der Unterhaltsabsetzbetrag für seine Tochter ohne Begründung nicht berücksichtigt worden.

In der Berufungsvorentscheidung vom 11. Dezember 2009 wurde die beantragte Diätverpflegung nicht berücksichtigt, weil der abzuziehende Selbstbehalt nicht überschritten werde. Der pauschale Freibetrag aufgrund der Behinderungen von 25 % könne nicht berücksichtigt werden, da zum damaligen Zeitpunkt eine Bestätigung des Amtsarztes bzw. des Bundessozialamtes erforderlich gewesen sei. Den restlichen Berufungspunkten wurde stattgegeben.

Arbeitnehmerveranlagung 2005

In seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2005 machte der Bw ua Fortbildungskosten in Höhe von 7.900,00 € als Werbungskosten, den pauschalen Freibetrag wegen Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheit sowie den Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung der Tochter für vier Monate geltend.

Im Einkommensteuerbescheid vom 28. Oktober 2009 wurden neben hier nicht interessierenden Kürzungen die Fortbildungskosten nicht, die außergewöhnlichen Belastungen wegen Diätverpflegung nur mit Selbstbehalt (daher steuerlich nicht wirksam) und der Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung der Tochter nur zur Hälfte, berücksichtigt.

In der gegen diesen Bescheid erhobenen Berufung vom 25. November 2009 führte der Bw hinsichtlich der beantragten Fortbildungskosten Folgendes aus: Er habe 2001 einen schweren Sportunfall gehabt, der sein Ausscheiden aus seiner damaligen Tätigkeit als Abteilungsleiter Finanzen zur Folge gehabt habe. Aufgrund der Rehabilitationsmaßnahmen in den Jahren bis 2003 habe er keiner dauerhaften beruflichen Tätigkeit nachgehen können. Erst 2003 habe er wieder begonnen stundenweise zu arbeiten. Parallel zu seiner Rehabilitation habe er mit der Fortbildung „Akademischer Finanzmanager“ begonnen, welche er im Frühjahr 2004 mit Diplom abgeschlossen habe. 2002 sei ersichtlich gewesen, dass er in den kommenden Jahren eine leitende Stelle in einem anderen Unternehmen übernehmen könne, sodass die Sinnhaftigkeit dieser Weiterbildung gegeben gewesen sei. In den Jahren 2002 bis August 2004 habe er seinen Lebensunterhalt aus Ersparnissen und der Unterstützung seiner Familie, die ihm auch die Weiterbildung in Höhe von 7.900,00 € vorfinanziert habe, bestritten. Nachdem er Ende 2004 wieder ein festes Arbeitsverhältnis habe annehmen können, habe er

im Herbst 2005 diesen Betrag an seine Schwester zurückbezahlt. Der Ausbildungsbetrag sei 2005 gänzlich von ihm bezahlt worden und er habe weder von seinem damaligen Arbeitgeber noch von sonstigen Dritten Zuschüsse erhalten.

Wie für das Vorjahr bekämpfte der Bw die Berücksichtigung eines Selbstbehaltes beim pauschalen Freibetrag für Diätverpflegung. Der pauschale Freibetrag für Behinderung in Höhe von 75,00 € sowie Aufwendungen für Wohnraumsanierung in Höhe von 578,08 € wurden erstmalig beantragt. Weiters sei der Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung seiner Tochter nur für zwei, statt richtig für vier Monate, berücksichtigt worden.

In der Berufungsvorentscheidung vom 11. Dezember 2009 berücksichtigte das Finanzamt die Sonderausgaben für Wohnraumsanierung und die Kosten für die auswärtige Berufsausbildung der Tochter für vier Monate als außergewöhnliche Belastungen. Der beantragte Pauschbetrag für Diätverpflegung wurde unter Anrechnung eines Selbstbehaltes (und damit steuerlich unwirksam), der Freibetrag auf Grund der Behinderung von 25 % wurde nicht berücksichtigt. Die Fortbildungskosten wurden ebenfalls nicht anerkannt. Werbungskosten seien in dem Kalenderjahr absetzbar, in dem sie geleistet würden. Würden Werbungskosten aus Fremdmitteln getätigt, so führe bereits die Verausgabung der Fremdmittel zu Werbungskosten und nicht erst deren Rückzahlung.

Arbeitnehmerveranlagung 2006

Im Einkommensteuerbescheid 2006 vom 28. Oktober 2009 wurden der Freibetrag für Diätverpflegung wiederum nur mit Selbstbehalt und der Pauschbetrag für auswärtige Berufsausbildung der Tochter nur zur Hälfte anerkannt.

In der Berufung vom 25. November 2009 bekämpfte der Bw. die Anrechnung eines Selbstbehaltes beim pauschalen Freibetrag für Diätverpflegung. Der Freibetrag für Behinderung in Höhe von 75 € sowie Aufwendungen für Wohnraumsanierung in Höhe von 582,98 € wurden erstmalig beantragt. Der Pauschbetrag für die auswärtige Berufsausbildung seiner Tochter sei nur für zwei, statt richtig für zwölf Monate, berücksichtigt worden.

In der Berufungsvorentscheidung vom 11. Dezember 2009 berücksichtigte das Finanzamt die Aufwendungen für Wohnraumsanierung als Sonderausgaben und die Kosten für die auswärtige Berufsausbildung der Tochter für zwölf Monate als außergewöhnliche Belastungen. Der beantragte Pauschbetrag für Diätverpflegung wurde unter Anrechnung eines Selbstbehalts (und damit steuerlich unwirksam), der Freibetrag auf Grund der Behinderung von 25 % wurde nicht berücksichtigt.

In der Folge erhob der Bw. eine als Vorlageantrag an den Unabhängigen Finanzsenat zu wertende „Berufung“ gegen die Einkommensteuerbescheide 2004, 2005 und 2006 vom

11. Dezember 2009. In Erfüllung des wegen der fehlenden Begründung erlassenen Mängelbehebungsauftrages führte der Bw bezüglich der für das Jahr 2005 beantragten Fortbildungskosten in Höhe von 7.900,00 € aus, dass seine Ausbildung zum Akademischen Finanzmanager (MBA) auf einen Arbeitsbeginn Ende 2004 ausgerichtet gewesen sei. Alle erworbenen Kenntnisse hätten wesentlich dazu beigetragen, eine leitende Position bei der Firma B bekleiden zu können. Ohne dieses Zertifikat hätte er keine adäquate Arbeit bekommen. Er sei von 2002 bis 2004 aufgrund eines schweren Sportunfalls in ärztlicher bzw. physiotherapeutischer Behandlung und nur beschränkt arbeitsfähig gewesen. Es widerspreche der Gleichbehandlung österreichischer Steuerpflichtiger, dass die steuerliche Geltendmachung von Ausbildungskosten an einen Arbeitsbeginn im Jahr der Ausbildung gebunden sei. Die Bereitschaft zur Aus- und Weiterbildung werde steuerlich „bestraft“, wenn man sich nicht in einem Arbeitsverhältnis befinde und die Ausbildung selbst bezahle. Dies auch insofern, da die Ausbildung darauf hingezielt habe, eine adäquate berufliche Position zu finden, die wiederum diese Ausbildung voraussetze. Gemäß einer 2005 erfolgten Vereinbarung sei der letzte Teil der Zahlung in Höhe von 2.632,00 € erst nach Kursende 2004 erfolgt, wofür er einen Zahlungsbeleg vorlege. Nach herrschender Lehre und ständiger Rechtsprechung seien Werbungskosten in dem Jahr zu berücksichtigen, in dem sie tatsächlich angefallen seien. Gemäß Kommentar zum EStG von Doralt, § 19 Tz 7 sei der Zeitpunkt der Ausgabe maßgeblich, was auf seinen Fall zutreffe. Gemäß § 19 Abs. 2 EStG seien Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden seien, was in seinem Fall auch zutreffe. Diesbezüglich verweise er auf die Entscheidung des VwGH vom 17.10.1984, 82/13/0266, wonach Ausgaben grundsätzlich dann abgeflossen seien, wenn der Betrag aus der Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen ausgeschieden sei.

Beigelegt waren der erwähnte Zahlungsbeleg über die vom Bw im März 2006 an das WIFI geleistete Zahlung, eine Aufstellung über die für die Ausbildung geleisteten Zahlungen, eine mit 26. März 2010 datierte Bestätigung der Schwester des Bw über die im Jahr 2005 in zwei Teilbeträgen erfolgte Rückzahlung der von ihr verausgabten Zahlungen für die „Finanzmanagerausbildung“ von insgesamt 5.268,00 € sowie eine Bestätigung des Bundessozialamtes, wonach der Bw in den Jahren 2004 bis 2008 ein Grad der Behinderung von 30 vH vorgelegen hat und für diesen Zeitraum eine Diätverpflegung nach Teilstrich 2 erforderlich war. Weiters wurde ein Bankbeleg aus dem Jahr 2006 über die Bezahlung des 3. Semesters durch den Bw. vorgelegt.

In einer an die Amtsbeauftragte gerichteten E-Mail brachte der Bw. noch vor, er habe die lange, durch einen schweren Sportunfall erzwungene, Krankheitspause genützt, sich umfassendes neues Wissen anzueignen, welches im geholfen habe, sich beruflich wieder zu positionieren. Die von ihm 2005 und 2006 geleisteten Zahlungen seien außergewöhnliche

Belastungen im reinsten Sinne des Gesetzestextes. Alle anderen Interpretationen würden dem Gleichheitsgrundsatz widersprechen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig sind im gegenständlichen Fall lediglich noch die Geltendmachung der Freibeträge aufgrund eigener Behinderung und für Diätverpflegung sowie die Anerkennung von Darlehensrückzahlungen als Werbungskosten bzw. außergewöhnliche Belastungen.

1. Außergewöhnliche Belastung aufgrund Behinderung

Steuerpflichtigen, die außergewöhnliche Belastungen durch eine eigene Behinderung haben und keine pflegebedingten Geldleistungen erhalten, wird bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von 25 % bis 34 % ein Freibetrag von 75 Euro (§35 Abs. 3 EStG 1988) gewährt.

Gemäß § 35 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ist die Tatsache der Behinderung und das Ausmaß der Minderung der Erwerbsfähigkeit (Grad der Behinderung) durch eine amtliche Bescheinigung der für diese Feststellung zuständigen Stelle nachzuweisen.

Nach § 35 Abs. 7 EStG 1988 kann der Bundesminister für Finanzen nach den Erfahrungen der Praxis im Verordnungsweg Durchschnittssätze für die Kosten bestimmter Krankheiten sowie körperlicher und geistiger Gebrechen festsetzen, die zu einer Behinderung im Sinne des Abs. 3 führen.

Mit der Verordnung über außergewöhnliche Belastungen, BGBl 1996/303, hat der Bundesminister für Finanzen von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht. Nach § 2 Abs. 1 2. Teilstich dieser Verordnung sind als Mehraufwendungen wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten bei Gallen-, Leber- oder Nierenkrankheiten 51 € pro Kalendermonat zu berücksichtigen.

Nach § 2 Abs. 2 der genannten Verordnung ist bei einer Minderung der Erwerbsfähigkeit von weniger als 25 % der oben angeführte Betrag wegen Krankendiätverpflegung ohne Nachweis der tatsächlichen Kosten nach Abzug des Selbstbehaltes gem. § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu berücksichtigen.

Nachdem die erforderliche Bestätigung des Bundessozialamtes über einen Grad der Behinderung von 30 % sowie die Notwendigkeit einer Diätverpflegung wegen Lebererkrankung im Berufungsverfahren für die Streitjahre vorgelegt wurde, sind der Freibetrag für Diätverpflegung (612 €) ohne Berücksichtigung eines Selbstbehaltes sowie der

Freibetrag aufgrund Behinderung (75 €) zu gewähren. Den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 2004 bis 2006 war in diesen Punkten daher stattzugeben.

2. Lehrgangskosten „Akademischer Finanzmanager“

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

Ergänzend bestimmt § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, dass 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 sind.

Gemäß § 19 Abs. 2 EStG 1988 sind Ausgaben – von hier nicht vorliegenden Ausnahmen abgesehen – für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

Wie der Bw. zutreffend ausführt, sind nach Lehre und Rechtsprechung Werbungskosten in dem Jahr zu berücksichtigen, in welchem sie tatsächlich angefallen sind. So sind nach dem vom Bw. zitierten Erkenntnis des VwGH vom 17.10.1984, 82/13/0266 Ausgaben grundsätzlich dann abgeflossen, wenn der geleistete Betrag aus der Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen ausgeschieden ist. Erfolgt die Bezahlung mit Fremdmitteln, so gelten auch die so bezahlten Beträge als geleistet im Sinne des § 19 Abs. 2 (vgl. VwGH 10.05.1995, 92/13/0210). Dementsprechend führt Doralt an der vom Bw. bezeichneten Stelle aus, dass bei einer Ausgabe, die mit Hilfe eines Darlehens fremdfinanziert wird, nicht der Zeitpunkt der Darlehenstilgung, sondern der Zeitpunkt der Ausgabe maßgeblich ist (vgl. Doralt, EStG¹⁰, § 19 Tz 7).

Es ist unstrittig, dass der Bw. im Jahr 2005 lediglich seiner Schwester die von ihr in früheren Jahren beglichenen Lehrgangsgebühren zurückgezahlt hat. Wie sich aus den vorstehenden Ausführungen eindeutig ergibt, sind die im Jahr 2005 geleistete Rückzahlung keine abzugsfähigen Ausgaben. Das Finanzamt hat die im Jahr 2005 geltend gemachten Fortbildungskosten daher zu Recht nicht als Werbungskosten anerkannt.

Zu beurteilen bleibt noch, ob die geltend gemachten Lehrgangskosten als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind.

Nach § 34 Abs. 1 EStG 1988 sind bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) außergewöhnliche Belastungen abzuziehen. Die Belastung muss folgende Voraussetzungen erfüllen:

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

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

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

Die Belastung darf weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein.

Werden Ausgaben, die dem Grunde nach eine außergewöhnliche Belastung darstellen, mit einem Darlehen beglichen, stellt nicht schon die Bestreitung der Kosten, sondern erst die Rückzahlung der Schulden eine außergewöhnliche Belastung dar.

Der Bw. hat nicht dargelegt, wann genau die Bezahlung des 1. und 2. Semesters durch die Schwester erfolgte. Laut ihrer Bestätigung über die Rückzahlung der von ihr geleisteten Zahlungen sind keine Originalbelege mehr vorhanden. Der Bw. ist den Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung, wonach die Kursgebühr üblicherweise vor Kursbeginn bezahlt werde, nicht entgegengetreten, sodass davon auszugehen ist, dass die ersten zwei Teilzahlungen in den Jahren 2002 und 2003 getätigt wurden.

Nach der im Jahr 2002 gültigen Fassung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (BGBl I Nr. 106/1999), waren Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit Werbungskosten.

Gemäß der im Jahr 2003 in Geltung stehenden Fassung des § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 (BGBl I 2002/155) stellten Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen, Werbungskosten dar.

Nach den Ausführungen des Bw. war er als Abteilungsleiter Finanzen tätig, bis dieses Dienstverhältnis im Jahr 2001 aufgrund eines schweren Sportunfalls beendet wurde. Im Jahr 2002, sei ersichtlich gewesen, dass er in den kommenden Jahren eine leitende Stelle bei B übernehmen könne, wodurch die Sinnhaftigkeit dieser Weiterbildung gegeben gewesen sei. Er habe im Jahr 2003 begonnen, wieder stundenweise zu arbeiten. In seinen Erläuterungen zur Arbeitnehmerveranlagung hat der Bw. seine neue Tätigkeit als Finanzrevisor und Projektmanager bezeichnet. In diesem Zusammenhang war der von Oktober 2002 bis Februar 2004 absolvierte dreisemestrige Lehrgang „Akademischer Finanzmanager“ als Fortbildungsmaßnahme zu beurteilen und stellten die dafür in den Jahren 2002 und 2003 aus Fremdmitteln geleisteten Ausgaben (vorweggenommene) Werbungskosten in den betreffenden Jahren dar.

Die im Jahr 2005 vorgenommenen Darlehenstilgungen betrafen daher Ausgaben, die dem Grunde nach als Werbungskosten und nicht als außergewöhnliche Belastung zu beurteilen

waren. Daher ist aufgrund der Bestimmung des § 34 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988, wonach die Belastung weder Betriebsausgaben, Werbungskosten noch Sonderausgaben sein darf, auch die Berücksichtigung der Darlehenstilgung als außergewöhnliche Belastung nicht möglich. Daran ändert nichts, dass sich die als (vorweggenommene) Werbungskosten zu beurteilenden Fortbildungskosten in den Jahren, in denen sie geleistet worden sind, aufgrund fehlender bzw. zu geringer Einkünfte steuerlich nicht auswirken hätten können.

Diese Beurteilung gilt für alle Steuerpflichtigen. Bildet sich ein unselbständig Erwerbstätiger in einem Jahr, in dem er keine Einkünfte hat, auf eigene Kosten fort, um seine beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten und damit seine Chancen am Arbeitsmarkt zu verbessern, kann er die daraus resultierenden Werbungskosten steuerlich nicht absetzen. Sofern der Bw. auf den Gleichbehandlungsgrundsatz verweist, so ist darauf hinzuweisen, dass der Unabhängige Finanzsenat aufgrund des Legalitätsprinzips verpflichtet ist, seine Entscheidungen nur auf Grundlage der geltenden Gesetze und Verordnungen zu treffen.

Zudem ist darauf hinzuweisen, dass Verträge zwischen nahen Angehörigen nur dann steuerlich Anerkennung finden können, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und unter Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären.

Im gegenständlichen Fall bestätigt die Schwester des Bw. mit Schriftsatz vom 26. März 2010, dass die von ihr geleisteten Zahlungen in Höhe von 5.268,00 € vom Bw., wie vereinbart, bar in zwei Raten zurückgezahlt worden seien. Die erste Rate von 2.500,00 € im Mai 2005, die zweite Rate von 2.700,00 € am Geburtstag des Bw., der Rest sei eine Einladung zum Essen zu Weihnachten 2005 gewesen, wobei es keine Originalunterlagen mehr gebe.

Nach der Aktenlage wurde für das Darlehen keinen Zinsen bezahlt und auch kein bestimmter Rückzahlungstermin vereinbart. Die Rückzahlung erfolgte nach den Angaben des Bw. im Herbst 2005, nachdem er Ende 2004 wieder ein festes Arbeitsverhältnis habe annehmen können. Diese Rückzahlungsmodalitäten sprechen nach Auffassung des Unabhängigen Finanzsenates eindeutig gegen die Fremdüblichkeit der Darlehensvereinbarung (vgl. VwGH vom 24.11.1993, 92/15/0113). Aus dem Vorgesagten ergibt sich, dass das Darlehen steuerlich nicht anzuerkennen war und die geltend gemachte Darlehensrückzahlung auch schon aus diesem Grund steuerlich nicht abzugsfähig war.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 war daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Nachdem der Bw. die dritte Teilzahlung der Lehrgangsgebühr in Höhe von 2.632,00 € laut dem vorgelegten Zahlungsbeleg erst im März 2006 geleistet hat, sind diese Kursgebühren entsprechend den obigen Ausführungen im Jahr 2006 als Werbungskosten anzuerkennen.

Den weiteren Berufungspunkten war im Sinne der Berufungsvorentscheidungen stattzugeben.

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Salzburg, am 30.September 2010