

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Anna Radschek in der Beschwerdesache Bf., W, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17 vom 27.11.2013, St.Nr., betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) machte in seiner Erklärung zur ArbeitnehmerInnenveranlagung 2012 Werbungskosten in Höhe von 3.780,00 EUR geltend. Im Rahmen des vom Finanzamt durchgeführten Ermittlungsverfahren gab er bekannt, dass es sich hierbei um Zahlungen an die Justizanstalt gehandelt habe.

Mit Schreiben vom 10.10.2013 wurde der Bf. aufgefordert, die beantragten Aufwendungen belegmäßig nachzuweisen, eine Aufstellung zu übermitteln und seine berufliche Tätigkeit darzustellen.

In Beantwortung dieses Schreibens gab der Bf. bekannt, dass er keinen belegmäßigen Nachweis dieser Kosten übermitteln könne, da die Beträge durch die Justizanstalt eingezogen würden, und reichte eine Aufstellung seiner Zahlungen nach. Hinsichtlich seiner beruflichen Tätigkeit führte er aus, er sei "Mädchen für alles", er unterstütze die TrainerInnen bei der Betreuung von KursteilnehmerInnen, bereite Schulungs-PCs und Schulungsunterlagen vor, erkläre Schulungsprogramme, führe Beratungsgespräche und erstelle Kostenvoranschläge, reinige die Schulungsplätze, fertige Teilnahmebetätigungen aus und erledige diverse "Sekretariatsaufgaben" wie bspw. Telefonate, E-Mails etc.

Im Einkommensteuerbescheid 2012 blieben die genannten Werbungskosten mit der Begründung unberücksichtigt, Zahlungen an die Justizvollzugsanstalt stellten keine Werbungskosten im Sinne des EStG 1988 dar.

In der fristgerecht eingebrochenen nunmehr als Beschwerde zu behandelnden Berufung beantragte der Bf., die genannten Zahlungen als Werbungskosten zu berücksichtigen, da er diese zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung seiner steuerpflichtigen Einnahmen habe leisten müssen. Um überhaupt ein Einkommen erwerben zu können, habe er diese Zahlungsvereinbarung mit der Justizanstalt treffen müssen. Ohne diese hätte er kein Einkommen und die Finanzbehörde auch keine Steuereinnahmen gehabt.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 31. März 2014 wies die belangte Behörde die Beschwerde mit der Begründung, Kosten, die sich aus dem Strafvollzug ergäben, stellten keine Werbungskosten dar, als unbegründet ab.

Im fristgerecht eingebrochenen Vorlageantrag führte der Bf. aus, Werbungskosten seien beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die objektiv in Beziehung mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stünden und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet würden, oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen würden.

Dies alles treffe auf die von ihm geltend gemachten Kosten zu und habe im Prinzip nicht wirklich mit dem Strafvollzug zu tun. Der Bf. sei gezwungen gewesen, zur Erwerbung und Sicherung seiner Einnahmen diese Kosten zu übernehmen, andernfalls hätte er kein Einkommen erwerben können. Um überhaupt eine nichtselbständige Tätigkeit aufnehmen und dadurch Einkommen erwerben und erhalten zu können, habe er sich verpflichten müssen, die in Frage kommenden Kosten abzuführen. Somit hätten sich diese Kosten nicht aus dem Strafvollzug sondern aus der Aufnahme eines Beschäftigtenverhältnisses ergeben.

Im Rahmen des von der belangten Behörde durchgeführten Ermittlungsverfahrens stellte sich heraus, dass der Bf. als Strafgefänger um die Bewilligung eines elektronisch überwachten Hausarrests angesucht habe und es sich bei den geltend gemachten Werbungskosten um die im Rahmen der Genehmigung dieses Antrages festgesetzten Zahlungen an die Justizanstalt handelt.

Das Finanzamt legte die Beschwerde an das Bundefinanzgericht zur Entscheidung vor und beharrte im Vorlagebericht darauf, dass die geltend gemachten Kosten ursächlich in der vom Bf. beantragten Strafvollzugsform begründet seien, die ohne diese Kostenersätze nicht möglich gewesen wäre.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bf. verbüßte im Jahr 2012 eine ihm auferlegte Freiheitsstrafe, die durch elektronisch überwachten Hausarrest vollzogen wurde. Als Voraussetzung für die Genehmigung

dieser Art des Strafvollzuges musste er einer nichtselbständigen Tätigkeit nachgehen. Er erzielte dementsprechend während seiner Strafzeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. An Kosten des elektronisch überwachten Hausarrests wurden für das Jahr 2012 von der Justizanstalt per Einziehungsauftrag insgesamt 3.812,70 EUR von seinem Konto eingezogen.

Dieser Sacherhalt ergibt sich aus den vom Bf. im Rahmen des Beschwerdeverfahrens vorgelegten Unterlagen und ist nicht strittig. Er ist folgendermaßen rechtlich zu würdigen:

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

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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.

Das Bundesgesetz vom 26. März 1969 über den Vollzug der Freiheitsstrafen und der mit Freiheitsentziehung verbundenen vorbeugenden Maßnahmen (Strafvollzugsgesetz - StVG.) sieht für den Strafvollzug durch elektronisch überwachten Hausarrest Folgendes vor:

"Grundsätze des Strafvollzugs durch elektronisch überwachten Hausarrest

§ 156b. (1) Der Vollzug der Strafe in Form des elektronisch überwachten Hausarrests bedeutet, dass der Strafgefangene sich in seiner Unterkunft aufzuhalten, einer geeigneten Beschäftigung (insbesondere einer Erwerbstätigkeit, einer Ausbildung, der Kinderbetreuung, gemeinnütziger Arbeit oder einer vergleichbaren der Wiedereingliederung dienenden Tätigkeit) nachzugehen und sich angemessenen Bedingungen seiner Lebensführung außerhalb der Anstalt (Abs. 2) zu unterwerfen hat. Dem Strafgefangenen ist es untersagt, die Unterkunft außer zur Ausübung seiner Beschäftigung, zur Beschaffung des notwendigen Lebensbedarfs, zur Inanspruchnahme notwendiger medizinischer Hilfe oder aus sonstigen in den Bedingungen genannten Gründen zu verlassen. Er ist durch geeignete Mittel der elektronischen Aufsicht zu überwachen und soweit zu betreuen, als dies zur Erreichung des erzieherischen Strafzwecks erforderlich ist.

(2) Die Bedingungen sollen eine den Zwecken des Strafvollzugs dienende Lebensführung sicherstellen und insbesondere die in der Unterkunft zu verbringenden Zeiten sowie die Beschäftigungszeiten, welche tunlichst der Normalarbeitszeit zu entsprechen haben, festlegen. Die Bundesministerin für Justiz ist ermächtigt, durch Verordnung Richtlinien für die Gestaltung der Bedingungen der Lebensführung außerhalb der Anstalt sowie über die Art und die Durchführung der elektronischen Überwachung, einschließlich der Festlegung jener Justizanstalten, die über Einrichtungen zur elektronischen Aufsicht zu verfügen haben, zu erlassen.

(3) Der Strafgefangene hat die mit Verordnung der Bundesministerin für Justiz festzusetzenden Kosten des elektronischen Hausrisses zu ersetzen. Diese Verpflichtung entfällt, soweit durch ihre Erfüllung der zu einer einfachen Lebensführung notwendige Unterhalt des Strafgefangenen und der Personen, zu deren Unterhalt er verpflichtet ist, gefährdet wäre. Die Kosten sind monatlich im Nachhinein bis zum Fünften des Folgemonats zu entrichten. Die Verpflichtung zum Kostenersatz bildet einen gesonderten Ausspruch der Bewilligung (§ 156d Abs. 2).

(4) Die §§ 1 bis 3, 4 bis 20, 22, 26, 27, 30 Abs. 1, 32a, 35, 36 Abs. 1, 64 Abs. 2 letzter Satz, 72, 99, 99a, 102 Abs. 1, 102a, 103 Abs. 4 bis Abs. 6, 104 bis 106, 107, 108, 109 Z 1, 4 und 5, 110, 113 bis 116a, 118, 119 bis 122, 123, 126 Abs. 2 Z 4, 133, 144 Abs. 2, 145, 146 Abs. 1, 147, 148, 149 Abs. 1, Abs. 4 und Abs. 5, 152, 152a, 153, 154 Abs. 2, 156 Abs. 1 erster Satz, 156a, 179, 179a, 180 und 180a gelten sinngemäß.

Bewilligung und Widerruf

§ 156c. (1) Der Vollzug einer zeitlichen Freiheitsstrafe in Form des elektronisch überwachten Hausrisses ist auf Antrag des Strafgefangenen oder auf Grund eines schon vor Strafantritt zulässigen Antrags des Verurteilten zu bewilligen, wenn

1. die zu verbüßende oder noch zu verbüßende Strafzeit zwölf Monate nicht übersteigt oder nach sinngemäßer Anwendung des § 145 Abs. 2 voraussichtlich nicht übersteigen wird,

2. der Rechtsbrecher im Inland

a. über eine geeignete Unterkunft verfügt,

b. einer geeigneten Beschäftigung nachgeht,

c. Einkommen bezieht, mit dem er seinen Lebensunterhalt bestreiten kann,

d. Kranken- und Unfallversicherungsschutz genießt,

3. die schriftliche Einwilligung der mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebenden Personen vorliegt, und

4. nach Prüfung der Wohnverhältnisse, des sozialen Umfelds und allfälliger Risikofaktoren sowie bei Einhaltung der Bedingungen (§ 156b Abs. 2) anzunehmen ist, dass der Rechtsbrecher diese Vollzugsform nicht missbrauchen wird.

(1a) Wurde der Rechtsbrecher wegen einer strafbaren Handlung nach den §§ 201, 202, 205, 206, 207, 207a oder 207b StGB verurteilt, so kommt ein Vollzug in Form des elektronisch überwachten Hausrisses nicht in Betracht, bevor die zeitlichen Voraussetzungen des § 46 Abs. 1 StGB erfüllt sind, im Übrigen und wenn der Täter wegen einer anderen im § 52a Abs. 1 StGB genannten strafbaren Handlung verurteilt wurde, nur dann, wenn aus besonderen Gründen Gewähr dafür geboten ist, dass er den elektronisch überwachten Hausriss nicht missbrauchen werde.

(2) Die Anhaltung im elektronisch überwachten Hausriss ist zu widerrufen, wenn

1. eine für ihre Anordnung notwendige Voraussetzung wegfällt, wobei § 145 Abs. 3 sinngemäß gilt,
2. der Strafgefangene eine Anordnung oder eine ihm auferlegte Bedingung entweder in schwerwiegender Weise oder trotz einer förmlicher Mahnung nicht einhält,
3. der Strafgefangene länger als einen Monat mit der Zahlung des Kostenbeitrags in Verzug ist, wobei eine neuerliche Bewilligung nicht in Betracht kommt, bevor der rückständige Kostenbeitrag entrichtet worden ist,
4. der Strafgefangene erklärt, die Bedingungen nicht mehr einhalten zu können, oder
5. gegen den Strafgefangenen der dringende Verdacht besteht, eine vorsätzliche gerichtlich strafbare Handlung während des elektronisch überwachten Hausarrests oder eine vorsätzliche oder fahrlässige gerichtlich strafbare Handlung, deren Aburteilung nach Abs. 1 Z 4 einer Bewilligung des Strafvollzugs durch elektronisch überwachten Hausarrest entgegenstehen würde, begangen zu haben oder sich dem weiteren Strafvollzug entziehen zu wollen.

Zuständigkeit und Verfahren

§ 156d. (1) Die Entscheidungen über die Anhaltung im elektronisch überwachten Hausarrest und den Widerruf stehen dem Leiter jener Anstalt zu, die im Sprengel des Landesgerichtes liegt, in dem auch die Unterkunft des Strafgefangenen oder Verurteilten gelegen ist, und die über Einrichtungen zur elektronischen Überwachung verfügt (Zielanstalt). Ist die Zielanstalt nicht die Anstalt, in der die Freiheitsstrafe im Zeitpunkt der Antragstellung vollzogen wird oder in der sie anzutreten wäre, so wird sie mit Rechtskraft der die Anhaltung im elektronisch überwachten Hausarrest bewilligenden Entscheidung Strafvollzugsort. § 135 Abs. 2 erster Satz letzter Halbsatz und zweiter Satz sowie Abs. 3 ist sinngemäß anzuwenden.

(2) Zugleich mit der Bewilligung des Vollzugs der Strafe in Form des elektronisch überwachten Hausarrests sind dem Strafgefangenen die Bedingungen seiner Lebensführung außerhalb der Anstalt (§ 156b Abs. 2) sowie der von ihm zu entrichtende Betrag des Kostenersatzes (§ 156b Abs. 3) aufzuerlegen und ihm erforderlichenfalls Betreuung durch eine in der Sozialarbeit erfahrene Person (§ 29c Bewährungshilfegesetz in der Fassung BGBl. I Nr. 64/2010) zu gewähren.

(3) Wurde der Rechtsbrecher wegen einer im § 52a Abs. 1 StGB genannten strafbaren Handlung verurteilt, so ist vor der Entscheidung zur Prüfung der Voraussetzungen des § 156c Abs. 1 Z 4 eine Äußerung der Begutachtungs- und Evaluationsstelle für Gewalt- und Sexualstraftäter einzuhören und einem Opfer einer solchen strafbaren Handlung, das eine Verständigung nach § 149 Abs. 5 beantragt hat, unbeschadet des § 156c Abs. 1 Z 3 Gelegenheit zur Äußerung zu geben. Ein solches Opfer ist von der Bewilligung des Vollzugs der Strafe in Form des elektronisch überwachten Hausarrests zu verständigen. Für die Wahrnehmung dieser Antrags- und Anhörungsrechte hat das Opfer

einer im § 52a Abs. 1 StGB genannten strafbaren Handlung Anspruch auf psychosoziale Prozessbegleitung in sinngemäßer Anwendung des § 66 Abs. 2 StPO.

(4) Kann über den Antrag eines Verurteilten nicht innerhalb der Frist des § 3 Abs. 2 entschieden werden, so ist die Anordnung des Strafvollzuges bis zur rechtskräftigen Entscheidung vorläufig zu hemmen, wenn der Antrag nicht offenbar aussichtslos ist. Wird dem Antrag stattgegeben, hat sich die Aufnahme auf die in den §§ 131 Abs. 1 sowie 132 Abs. 4 und 7 vorgesehenen Maßnahmen zu beschränken."

Gemäß § 5 Abs 1 der Verordnung der Bundesministerin für Justiz über den Vollzug von Strafen und der Untersuchungshaft durch elektronisch überwachten Hausarrest (HausarrestV) vom 31.8.2010, BGBl II Nr. 279/2010, werden die Kosten des elektronisch überwachten Hausarrests mit 22 Euro für jeden angefangenen Kalendertag festgesetzt, an dem Strafzeit durch elektronisch überwachten Hausarrest verbüßt wird.

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass Geld- und Wertersatzstrafen in der Regel der Lebenssphäre des Arbeitnehmers zuzuordnen sind und daher keine Werbungskosten darstellen. Nur bei einem ursächlichen Zusammenhang mit den Einkünften können Geldstrafen, die vom Nachweis eines Verschuldens unabhängig sind (sog. Ungehorsamsdelikte) oder die auf nur geringes Verschulden zurückzuführen sind, abzugsfähig sein (vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 16 allgemein Tz 5.2 "Geld- und Wertersatzstrafen" und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Auch bezüglich Strafprozesskosten (Rechts-, Beratungs- und Gerichtskosten), die mit der Verübung einer strafbaren Handlung oder Unterlassung zusammenhängen, vertritt der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung die Ansicht, dass diese regelmäßig Aufwendungen für die Lebensführung darstellen. Die Auffassung, dass eine Bestrafung und somit auch ein Strafverfahren niemals in die betriebliche Sphäre eines Unternehmens fallen können, sondern immer der privaten Sphäre angehören müssen, wäre aber zu eng. Unter Umständen kann ein so enger Zusammenhang einer strafbaren Handlung oder Unterlassung mit der betrieblichen Sphäre bestehen, dass die aus dieser Handlung oder Unterlassung entspringenden Kosten und Strafen als durch den Betrieb veranlasst und somit als Betriebsausgaben angesehen werden müssen. Der VwGH hat in diesem Zusammenhang in ständiger Rechtsprechung Strafprozesskosten (nur) dann zum Abzug als Betriebsausgaben zugelassen, wenn der Angeklagte von einer ausschließlich aus seiner betrieblichen Tätigkeit heraus erklärbaren Tat deshalb freigesprochen wurde, weil ihm die betreffende Straftat nicht anzulasten, der diesbezügliche Verdacht nach den Urteilsfeststellungen also zu Unrecht erhoben wurde. Ein Freispruch aus anderen Gründen - etwa wegen Verjährung - steht dem Abzug als Betriebsausgaben entgegen (vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, § 20 Tz 5 "Prozesskosten" und die dort wiedergegebene Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes).

Gleiches muss wohl auch für die Kosten des Strafvollzuges gelten. Dabei darf nicht übersehen werden, dass Strafen, die durch eigenes Verschulden ausgelöst worden

sind, in der Regel nicht in den Rahmen einer ordnungsgemäßen Betriebsführung bzw. Tätigkeit fallen und daher nicht abzugsfähig sind, denn es geht nicht an, eine Strafe durch steuerliche Berücksichtigung als Abzugspost zumindest teilweise um ihre Wirkung zu bringen (vgl. Zorn in *Hofstätter/Reichel*, EStG Kommentar, § 20 Tz 5 "Strafen und Wertersätze").

Der Bf. zeigt selbst keinen Zusammenhang zwischen der von ihm verbüßten Freiheitsstrafe und seiner beruflichen Tätigkeit auf, wobei im Hinblick darauf, dass die von ihm begangene Tat mit einer Freiheitsstrafe geahndet wurde, im Sinne der obigen Ausführungen ohnehin nicht davon auszugehen ist, dass die Straftat im Rahmen einer ordnungsgemäßen Betriebsführung begangen worden sein kann. Die genannten Strafvollzugskosten stellen daher Aufwendungen der privaten Lebensführung dar.

Wenn der Bf. argumentiert, ohne Leistung dieser Kosten hätte er keiner nichtselbständigen Tätigkeit nachgehen und daher auch keine Einnahmen erzielen können, so ist dem entgegenzuhalten, dass auch viele andere Aufwendungen der privaten Lebensführung - wie bspw. für Nahrung, Kleidung, Körperpflege, etc. - unerlässlich für die Ausübung einer beruflichen Tätigkeit sind, und zweifellos dem Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 unterliegen.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes nur zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die im gegenständlichen Fall zu klärende Rechtsfragedarin besteht darin, ob Kosten des in Form des elektronisch überwachten Hausarrests durchgeführten Strafvollzuges im Rahmen der vom Bf. ausgeübten nichtselbständigen Tätigkeit als Werbungskosten abgezogen werden können. Da zu dieser Frage explizit keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vorliegt, wird die Revision zugelassen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. Mai 2015