



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird wie mit Berufungsvorentscheidung abgeändert.
Hinsichtlich der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 16. Februar 2008 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) machte im Rahmen der Einkommensteuererklärung für 2007 u.a., soweit für das gegenständliche Verfahren von Bedeutung, folgende Positionen geltend:

Außergewöhnliche Belastungen:

"Fa. S... 16.296,00 €

Anwalt 450,00 €"

Werbungskosten:

Sprachkurs + Flug 1.518,00 €"

Das Finanzamt ersuchte die Bw. um Vorlage einer Aufstellung sowie der Belege betreffend die Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen (Schreiben vom 19.3.2008).

Vorgelegt wurden die unten in den Erwägungsteil eingearbeiteten Unterlagen.

Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung wurden die unter den außergewöhnlichen Belastungen geltend gemachten obigen Positionen ohne nähere Begründung nicht anerkannt.

Die Berufung wendet sich gegen die Nichtberücksichtigung mit der Begründung, die entstandenen Abbruch- und Rechtsanwaltskosten seien keine Kosten einer Sanierung; ein Abriss könne wohl keinesfalls als Sanierung angesehen werden. Anstelle des abgerissenen Gebäudes sei kein anderes errichtet worden und sei eine solche Errichtung zum damaligen wie jetzigen Zeitpunkt nicht geplant gewesen bzw. geplant.

Die Bw. sei zur Abwendung von drohenden Klagen (durch Anrainer) und baubehördlicher Zwangsmaßnahmen gezwungen worden, die außergewöhnliche Belastung des Gebäudeabrisses auf sich zu nehmen.

Durch den Gebäudeabriss sei eine Vermögensminderung entstanden, die nicht abzuwenden gewesen sei.

Mit Telefax vom 1. Dezember 2008 wurde ergänzend vorgebracht, die Abbruchkosten seien unabdingbar gewesen, um weiter drohendes zwangsweises behördliches Vorgehen bzw. eine Gefährdung der Allgemeinheit zu verhindern. Darüber hinaus habe man durch diese Vorgangsweise weitere Kostensteigerungen verhindern können.

Mit Berufungsvorentscheidung wurden die angeführten außergewöhnlichen Belastungen wie mit Erstbescheid nicht anerkannt und darüber hinaus die obgenannte unter den Werbungskosten geltend gemachte Position nicht berücksichtigt:

Bezüglich der außergewöhnlichen Belastungen wurde im Wesentlichen ins Treffen geführt, die Bw. habe sich aus freien Stücken entschlossen, die Gebäude nicht zu sanieren, sondern komplett abbrechen zu lassen.

Bezüglich der Werbungskosten wurde angeführt, das gesamte Tagesprogramm müsse spezifisch für die Berufsgruppe des Steuerpflichtigen angelegt sein. Dies treffe nicht zu, weshalb von den geltend gemachten gesamten Aufwendungen nur die reinen Kosten für den Sprachkurs in Höhe von € 610,00, nicht aber die Aufenthalts- und Flugkosten als Werbungskosten zu berücksichtigen seien.

Im Zuge des zweitinstanzlichen Verfahrens reichte der steuerliche Vertreter der Bw. eine Ergänzung ein und legte weitere Unterlagen vor; ferner sprach die Bw. beim Referenten vor und überreichte weitere Unterlagen.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.

§ 34 Abs. 1 EStG 1988 bestimmt:

Bei der Ermittlung des Einkommens (§ 2 Abs. 2) eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind 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.

Nach Abs. 2 leg.cit. ist die Belastung außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

Gemäß Abs. 3 dieser Gesetzesbestimmung erwächst die Belastung dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann.

Fuchs führt im Kommentar, Die Einkommensteuer, Hofstätter - Reichel, III B, unter Tz 2ff zu § 34 (mwN) aus:

Dem Konzept der außergewöhnlichen Belastung liegt der Gedanke zu Grunde, dass die inländischen Steuerpflichtigen eine Gemeinschaft bilden, die in Ausnahmefällen die Belastung Einzelner mitträgt. Im Wesentlichen sollen durch die Vorschriften der außergewöhnlichen Belastung die einzelnen Steuerpflichtigen betreffenden Sachverhaltskonstellationen berücksichtigt werden, die es rechtfertigen, den durch die Steuerermäßigung eintretenden Steuerausfall auf die Allgemeinheit abzuwälzen.

Ausgaben, die nicht zu einer Vermögensminderung (einem endgültigen Verbrauch, Verschleiß oder sonstigen Wertverzehr), sondern zu einer bloßen Vermögensumschichtung führen, können entsprechend der *Gegenwerttheorie* grundsätzlich nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden. Mit dem im § 34 verwendeten Tatbestandsmerkmal 'Belastung' ist der Gegenwertgedanke auch legislatisch verankert.

Der Begriff des durch eine Ausgabe beschafften Gegenwertes ist nicht so streng zu verstehen, dass eine Art Vermögensbilanz aufzustellen oder genau zu prüfen wäre, ob die getätigten Ausgaben in dem Wert des erworbenen Vermögensgegenstandes ihre volle Deckung finden. Der Gegenwert muss nicht in einem eigenständigen Wirtschaftsgut bestehen; vielmehr führen auch solche Aufwendungen zu einer bloßen *Vermögensumschichtung*, die für ein schon bestehendes Wirtschaftsgut aufgewendet werden und dessen Wert erhöhen.

Neben dem klassischen Fall der Darlehensgewährung hat die Gegenwerttheorie ihre größte Bedeutung dort, wo es um die Anschaffung oder Verbesserung langlebiger Wirtschaftsgüter geht (zB Errichtung eines Eigenheimes - auch wenn die Anordnung aller Räume in einer Ebene durch die Querschnittslähmung der Ehefrau motiviert ist, Bepflanzung eines Grundstücks zwecks Lärmschutz, Errichtung einer Stützmauer wegen Katastrophenvorsorge, Komplettisanierung von Bad und WC).

Die Gegenwerttheorie hindert allerdings den Abzug nicht, wenn für *lebensnotwendige*

Vermögensgegenstände, die durch einen Schadensfall untergegangen sind, Ersatz beschafft werden muss (zB Zerstörung der Wohnungseinrichtung durch Brand) oder andere tatsächliche Umstände zur Wiederbeschaffung zwingen (zB betreffend das Kraftfahrzeug eines Körperbehinderten, der sich ohne dieses Fahrzeug nicht fortbewegen kann).

Die Gegenwerttheorie kommt nicht zum Tragen, wenn *Aufwendungen keinen* am Verkehrswert zu messenden *Gegenwert* schaffen. So wird beispielsweise mit dem Einbau eines Aufzugs in das Wohnhaus eines Schwerstbehinderten (Querschnittgelähmten) kein Gegenwert geschaffen.

Im Lichte dieser Rechtsausführungen stellt sich der Sachverhalt wie folgt dar:

Die Bw. erwarb einen Hälfteanteil der in Rede stehenden Liegenschaft in G. mit einer Gesamtfläche - und zwar Bauflächen - von 1.714 m² von ihrem Vater mit Übergabsvertrag vom 14. Juni 1989; den weiteren Hälfteanteil erhielt mit demselben Übergabsvertrag die Mutter der Bw. Der Übergeber behielt sich das lebenslängliche und unentgeltliche Fruchtgenuss- und Bewirtschaftungsrecht vor und wurde das Fruchtgenussrecht hinsichtlich des von der Bw. übernommenen Hälfteanteiles auch für die Ehegattin des Übergebers und Mutter der Bw. auf deren Lebenszeit und unentgeltlich vereinbart, welches Recht von dieser erst mit dem Ableben des Vaters der Bw. ausgeübt werden konnte (Punkt Zweitens des Notariatsaktes vom 14. Juni 1989). Der Hälfteanteil der Bw. wurde nach dem Tod des Vaters mit einem Fruchtgenussrecht und einem Belastungs- und Veräußerungsverbot zugunsten der Mutter der Bw. belastet und wurden das Recht und das Verbot im Grundbuch eingetragen (Grundbuchsauszug vom 13.7.2009, Grundbuch G., Einlagezahl 6; Abgabenerklärung gemäß § 18 Grunderwerbsteuergesetz 1955 Gre 1 vom 26.6.1989). Die ältesten Gebäudeteile (Gebäude: zweigeschossig, zwei Wohnungen, ein Geschäftslokal) wiesen das Baujahr 1840 auf (Baubeschreibung für das gemischtgenutzte Grundstück vom 30.10.1963).

Die zuvor verpachtet gewesenen Geschäftsflächen des Objektes waren seit dem Jahr 1976 nicht mehr benutzt; die letzte tatsächliche Benützung des Objektes war hinsichtlich der Wohnzwecken dienenden Teile des Hauses jene durch die Halbschwester des Vaters der Bw., die im Jahr 1976 verstorben war. Seit damals stand das Haus gänzlich leer. *Zum Zeitpunkt des Eigentumsüberganges an die Bw. im Jahr 1989 war das gesamte Objekt somit bereits fast 1 1/2 Jahrzehnte leer gestanden.*

Größere *Investitionen*, wie bspw. an der Fassade, Fenster und Türen, oder in den einzelnen Räumen wurden *seit Jahrzehnten nicht mehr vorgenommen*, somit weder im Zeitraum von ein, zwei Jahrzehnten vor als auch im Zeitraum nach dem Eigentumsübergang (Zustand des Hauses und der Räume, wie sich diese auf den vorgelegten Fotos darstellen). Das gesamte seit Jahrzehnten leer gestandene ("verwaiste") Objekt präsentierte sich in den Jahren

2004/2005 (auf Basis der Dokumentation der Fotos) so, dass es in Wahrheit einer Benützung durch Dritte im Wege einer Vermietung und Verpachtung oder für die Bw. bzw. ihrer Mutter seit vielen Jahren nicht (mehr) dienen sollte (vgl. die Beurteilung des Baureferenten gemäß der Aktennotiz der Mutter der Bw. vom 30.10.2006). Lediglich die nach einem Sturmschaden fehlenden Dachziegel wurden ergänzt und die Dachrinne repariert (Schreiben vom 8.12.2004). Nach dem Ableben des Vaters der Bw. - Anfang 2002 - endeten dessen in mehr oder weniger regelmäßigen Abständen erfolgte Kontrollen der Liegenschaft und kümmerte sich nun nur mehr jener Landwirt, der Felder der Bw. und ihrer Mutter gepachtet hatte, insofern um die Liegenschaft, als er die Hofeinfahrt außerhalb des Hofbereiches pflegte (den Einfahrtsbereich von (Baum)Bewuchs freihielt) und betreffend den Gehsteig den Winterdienst versah. Dadurch blieben eine durch widerrechtlich eingedrungene Unbekannte bewirkte Entfernung von Dachziegeln auf der Innenhofseite des Daches und die daraus resultierende Beschädigung des Gebäudes solange unbemerkt, dass das Gebäude innenhofseitig einstürzte (Foto - aufgenommen im Jahr 2004, dem Schreiben vom 21.6.2010 beigelegt).

Im Jahr 2004 wurde der "...gemeinde G... als Baubehörde ... mitgeteilt, dass bei dem in (Rede) stehenden Wohn- und Geschäftshaus in G..., grobe Baugebrechen bestehen, die bei Nichtbehebung auch eine unmittelbare Gefahr in Verzug nach sich ziehen würden.

Da uns nicht bekannt ist, ob Sie diesen Umstand kennen, möchten wir Ihnen mittels diesem Schreiben diese Angelegenheit zur Kenntnis bringen und gleichzeitig um dringende Mitteilung ersuchen, was Sie in dieser Sache zu tun beabsichtigen.

Die Baubehörde muss jedenfalls aufgrund derartiger Kenntnis bei Baugebrechen als Baupolizei einschreiten und die erforderlichen Maßnahmen anordnen.

Es ist daher beabsichtigt, im Zuge von Baukommissionen am 17.12.2004 von Amts wegen diese Baugebrechen mit einem Bausachverständigen zu überprüfen, wenn nicht spätestens bis zu diesem Zeitpunkt ein Antrag zur Instandsetzung bzw. Beseitigung der Baugebrechen bei der ...gemeinde G... eingebracht wird." (Schreiben der ...gemeinde G. an die Bw. und deren Mutter vom 25.11.2004, AS 26).

Im Dezember 2004 wurde der Mutter der Bw. seitens der Gemeinde G. mitgeteilt, dass sie "nunmehr mehr als zwei Monate Zeit (hat), sich von den groben Baugebrechen (hofseitige Außenmauern sind teilweise eingestürzt) selbst zu überzeugen und die dringend notwendige Instandsetzung zu veranlassen. Die Baubehörde muss ja nur dann eine baubehördliche Überprüfung von Amts wegen anberaumen, wenn der Liegenschaftseigentümer seiner gesetzlichen Verpflichtung der Instandhaltung seiner Gebäude nicht von sich selbst aus nachkommt. Wenn Sie als Liegenschaftseigentümerin *bis spätestens 28. Februar 2005* Planunterlagen für die Instandsetzung des Wohn- und Geschäftshaus in G..., der Baubehörde vorlegen, kann von einer baubehördlichen Überprüfung Abstand genommen werden.

Falls der Baubehörde bis 28.2.2005 keine Unterlagen über eine Instandsetzung des Anwesens vorliegen, wird im März 2005 im Zuge der Baukommission (Termin steht noch nicht fest) eine baubehördliche Überprüfung von Amts wegen auf Ihre Kosten anberaunt." (Schreiben der Gemeinde G. vom 14.12.2004, AS 30).

In jener Zeit, in der die hofseitigen Außenmauern bereits teilweise eingestürzt waren (2004), stellte sich die Liegenschaft wie folgt dar: Um die Liegenschaft hatte man sich seit mindestens 1 1/2 Jahrzehnten – also seit (mindestens) 1989 – nicht mehr gekümmert: Im Hof wucherten in Mauernähe zahlreiche, nicht gepflanzte Bäume, die bereits einen Stammdurchmesser von etwa 20 bis 25 cm und eine dementsprechende Höhe von etwa 15 m erreichten. An den nicht eingestürzten Mauerteilen befand sich teilweise keinerlei Verputz mehr (Foto - aufgenommen im Jahr 2004, dem Schreiben vom 21.6.2010 beigelegt).

Im (vor dem 2. Mai 2005 erstellten) "Befund des Ing. ... wird attestiert, dass gegenwärtig keine unmittelbare Gefährdung für die Sicherheit von Personen und Sachen im angrenzenden öffentlichen Gut (...straße) von Ihrem Gebäude ... ausgeht. Dies wird von der ...gemeinde G... als Baubehörde zur Kenntnis genommen und besteht daher auch kein unmittelbarer Handlungsbedarf.

Die Baubehörde trägt Ihnen aber auf, dass wie im Befund ... beschrieben, in regelmäßigen (zumindest jährlichen) Abständen eine Begehung mit Überprüfung durch einen Fachmann stattfinden muss und die Gemeinde davon zu informieren ist bzw. der aktuelle Befund unaufgefordert der Baubehörde vorzulegen ist.

Derzeit kann eine Gefährdung für Personen auch im hofseitigen Bereich ausgeschlossen werden, da durch Aufstellen eines Zaunes und Verschlagung der Hoftore man nicht in den Hofbereich gelangen kann. Davon hat sich Herr ... im Beisein von Herrn ... persönlich überzeugt." (Schreiben der Gemeinde G. vom 2.5.2005, AS 31).

Ende Mai 2005 teilte die N. Versicherung Herrn T. bezugnehmend auf den Haftpflichtschaden vom 28. November 2004 mit, den anhängigen Schadensfall dem Grunde nach anzuerkennen, und kündigte den (offensichtlich noch von Herrn T. abgeschlossenen Versicherungs)Vertrag wie folgt: "Im Hinblick auf den Schadensverlauf sehen wir uns leider genötigt, von dem uns vertragsgemäß zustehenden Kündigungsrecht Gebrauch zu machen. Der Vertrag Pol.Nr. ... endet somit unter Einhaltung einer einmonatigen Kündigungsfrist per 01.07.2005." (Schreiben vom 24.5.2005).

Gemäß dem Schreiben der Gemeinde G. an die Mutter der Bw. vom Oktober 2006 wurde dem mit Schreiben vom 2. Mai 2005 erteilten "Auftrag .. bis zum heutigen Tag nicht nachgekommen, obwohl die Frist bereits 1 halbes Jahr überschritten ist.

Desweiteren wurde am 03.05.2006 durch die Anrainerin Frau ... bei der Gemeinde mündlich

Beschwerde mit folgender Begründung eingebracht:

Vom Dach Ihres Hauses sind Ziegel auf den Grund (der Anrainerin) gefallen.

Die Außenmauern des (in Rede stehenden) Hauses sind total durchnässt - Dachrinne wahrscheinlich durch den Schneedruck heruntergedrückt - dadurch ist die Außenmauer des Hauses (der Anrainerin) durchnässt und alles feucht. Der Verputz bröckelt innen (Schlafzimmer der Anrainerin) und außen ab und der Fußboden ist kaputt. ...

Am 18. Oktober 2006 hat (die Anrainerin) neuerlich der Baubehörde telefonisch mitgeteilt, dass die Dachseite von Ihrem Gebäude zum Grundstück (der Anrainerin) hin eingefallen ist und durch den bevorstehenden Winter wieder Beschädigungen des Anrainergebäudes zu erwarten sind.

Aufgrund dieser neuerlichen Beschwerden (der Anrainerin) und der Annahme, dass die Baugebrechen fortgeschritten sein dürften und Sie dem Auftrag zur Vorlage eines neuerlichen Überprüfungsbefundes nicht nachgekommen sind, ist die Baubehörde veranlasst, von Amts wegen eine Überprüfungsverhandlung zur Feststellung des der ... Bauordnung ... ordnungsgemäßen Zustandes Ihres Objektes ... G... anzuberaumen.

Diese Überprüfungsverhandlung wird voraussichtlich am 9. November 2006 stattfinden."

(Schreiben der Gemeinde G. vom 20.10.2006, AS 32).

Am 25. Mai 2007 wurde "betreffend das Ansuchen vom 7. Mai 2007 um die baubehördliche Bewilligung zum Abbruch der auf der Liegenschaft G. stehenden Gebäude" eine Bauverhandlung durchgeführt:

"Sachverhalt und Gutachten:

Die Baubestände auf den Bauparzellen ... sowie auf dem Grundstück ..., alles KG ..., sollen zur Gänze abgebrochen werden. Beim Bestand auf den Bauparzellen ... handelt es sich um einen zweigeschossigen, straßenseitigen Trakt bzw. um einen eingeschossigen Schuppen nördlich des Hofes. Der straßenseitige Trakt ist an das Anrainergebäude auf der Parzelle ... angebaut. Das Anrainergebäude ... weist im Erdgeschossbereich eine eigene Außenmauer an der Grundgrenze auf. Im Dachgeschoss fehlt eine solche Mauer, sodass die östliche Außenmauer des zum Abbruch vorgesehenen Gebäudes den räumlichen Anschluss des Dachbodens bildet.

...

Bei dem zum Abbruch vorgesehenen Schauraum auf dem Grundstück ... handelt es sich um ein freistehendes Gebäude.

Die zum Abbruch vorgesehenen Gebäude weisen keine Unterkellerungen auf, die Ver- und Entsorgungsleitungen wurden bereits abgeschlossen.

Aus fachlicher Sicht besteht gegen das gegenständliche Bauvorhaben kein Einwand."

(Niederschrift der Gemeinde G., AS 37).

Mit Bescheid vom 25. Mai 2007 wurde der Bw. und ihrer Mutter die baubehördliche Bewilligung für den Abbruch der auf der Liegenschaft G... stehenden Gebäude ... (erteilt) (Bescheid, AS 34).

Im Oktober 2007 wurde der Bw. von einem Bagger- und Bauschuttrecycling-Unternehmen folgende Rechnung gelegt:

Kompletter Abbruch des Objektes in G... inkl. Verladearbeiten ohne Unterschied der verwendeten Materialien. Entsorgung.

Gesamtbetrag € 16.800,00

Zahlung: Zahlbar innerhalb von 14 Tagen ohne Abzug! (Rechnung vom 4.10.2007, AS 12).

Seitens der Bw. wurde auf der Rechnung (handschriftlich ein Skontoabzug) vermerkt:

- 3% - 504,00: 16.296 (Rechnung, AS 12).

Am 17. Oktober 2007 überwies die Bw. von ihrem Konto einen Betrag in Höhe von € 16.296,00 an die S. GmbH (Kontoauszug 193/Blatt 002).

Als außergewöhnliche Belastung wurde unter der Bezeichnung des Baggerunternehmens ein Betrag in Höhe von 16.296,00 € geltend gemacht.

Die Bw. ist an der Wiener Anschrift K.gasse seit dem 30. Oktober 1997 gemeldet (Hauptwohnsitz), und hatte weiters vom 9. Mai 1996 bis 14. April 2006 in S. einen Nebenwohnsitz; im selben Haus in S. hatte und hat die Mutter der Bw. ihren Hauptwohnsitz (Abfragen aus dem Zentralen Melderegister vom 13. Juli 2009).

Von der Bw. und von ihrer Mutter (zu deren Gunsten das Fruchtgenussrecht bestellt war) wurden in all den Jahren ab 1990 keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der in Rede stehenden Liegenschaft erklärt (Abgabeninformationssystem-Abfrage).

Auf Basis der oben im Einzelnen getroffenen Feststellungen (bspw. keine größeren Investitionen seit Jahrzehnten, wuchernde Bäume, teilweise eingestürzte Außenmauern) kann berechtigt darauf geschlossen werden, dass sich im Jahr 1989 auf der in Rede stehenden Liegenschaft völlig abgewohnte und de facto unbrauchbare Gebäude befunden hatten.

Dem Objekt mangelte es an jedweder Ertragskraft und waren daher wirtschaftlich gesehen abbruchreife Gebäude. Der Bw. und ihrer Mutter wurde demgemäß (von deren Vater bzw. Ehegatten) eine Liegenschaft übergeben, welche sich aus Bauflächen im Gesamtausmaß von 1.714 m² und (wirtschaftlich) unbrauchbaren (abbruchreifen) Gebäuden zusammengesetzt hatte. Die Beurteilung des Baureferenten, wonach das Gebäude langsam zerfällt, stimmt mit dem Zustand des Hauses und der Räume, wie sich diese auf den vorgelegten Fotos darstellen, überein; laufende Instandhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten, die bewirkt hätten, dass das

Objekt in einem vermiet- bzw. verpachtbaren Zustand erhalten wurde, sind seit Jahrzehnten nicht mehr getätigt worden.

Werden nun (wirtschaftlich) unbrauchbare (abbruchreife) Gebäude abgerissen und gehen die tatsächlich anfallenden Abbruchkosten über übliche Aufwendungen nicht hinaus (*bspw. keine Kontaminierungen des Erdreiches*, etwa durch Sondermüll) so ergibt sich im Sinne der obigen Rechtsausführungen Folgendes:

Durch den Abriss der unbrauchbaren (abbruchreifen) Gebäude, welcher (lediglich) für einen solchen Vorgang übliche Kosten verursachte, wurde eine Wertsteigerung des durch den Abriss geschaffenen leeren Baugrundstückes bewirkt. Dass ein potentieller Erwerber für ein leeres Baugrundstück einen höheren Kaufpreis zu bezahlen bereit ist als für das gleiche Grundstück, auf dem sich das unbrauchbare (abbruchreife) Gebäude noch befindet, entspricht der allgemeinen Lebenserfahrung. Mit dem Abriss (der insbesondere mangels Kontaminierungen keine Aufwendungen in besonderem Ausmaß verursachte) wurde ein entsprechender Gegenwert des - geräumten - Baugrundstückes geschaffen.

Die Berufung war somit in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Auch unter der (wegen des Schadensbildes) sehr wenig realistischen Annahme, dass mit dem Übergabsvertrag im Jahr 1989 ein wirtschaftlich sinnvoll sanierbarer Gebäudebestand übernommen wurde, wäre für den Standpunkt der Bw. nichts gewonnen:

Nach der ständigen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer, Rechtsprechung, II B, Tz 65) ergibt sich aus § 34 Abs. 3 EStG 1988 mit aller Deutlichkeit, dass freiwillig getätigte Aufwendungen nach § 34 ebenso wenig Berücksichtigung finden können wie Aufwendungen, die vom Steuerpflichtigen vorsätzlich herbeigeführt wurden oder die sonst die Folge eines Verhaltens sind, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat.

Der Grundsatz, wonach Zwangsläufigkeit nicht vorliegt, wenn sich eine Belastung als Folge eines Verhaltens darstellt, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat, obwohl er mit dem Eintritt dieser Folgen rechnen musste, findet dort seine Grenze, wo nach dem Urteil vernünftig denkender Menschen ein unmittelbarer Kausalzusammenhang zwischen Ursache und schließlicher Folge nicht mehr gegeben ist.

Werden - wenn Gebäude gerade noch sanierbar sind - mögliche Instandhaltungs- und Instandsetzungsarbeiten 1 1/2 Jahrzehnte lang unterlassen, sodass sich der Gebäudebestand schließlich in jenem Zustand befand, wie er etwa im oben wiedergegebenen Schreiben der Gemeinde G. vom 14. Dezember 2004 oder auf den vorgelegten Fotos zum Ausdruck kommt, sind der Abbruch bzw. die Abbruchkosten in einem unmittelbaren Kausalzusammenhang

zwischen Ursache und schließlicher Folge die Auswirkung eines Verhaltens, zu dem sich der Steuerpflichtige aus freien Stücken entschlossen hat.

2.

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

Eine berufliche Veranlassung im Sinne des § 16 EStG 1988 ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben

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

Demgegenüber 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, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Nach der Lehre (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Anm. 9 ff und die dort angeführte VwGH-Rechtsprechung) schließt diese Gesetzesstelle die Aufwendungen für die Lebensführung vom Abzug aus, d.h. Aufwendungen, welche nach der dem Steuerrecht eigenen, typisierenden Betrachtungsweise im Allgemeinen und losgelöst vom besonderen Fall der Privatsphäre zugerechnet werden. Aufwendungen, die üblicherweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen sind auch dann nicht abzugsfähig, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, ja selbst dann nicht, wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig. Die wesentliche Aussage des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 ist somit die, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung nicht abzugsfähig sind. Der BFH misst der dem § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 vergleichbaren Bestimmung des § 12 Nr. 1 Satz 2 des EStG daher auch die Bedeutung eines "Aufteilungsverbotes" bei; 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. Dies wäre ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht,

und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (siehe BFH-Beschluss 19.10.1979 Großer Senat, BStBl. 1971 II S 17). Der eben geschilderten Auffassung haben sich der Verwaltungsgerichtshof (vgl. Erkenntnis vom 6. November 1990, Zl. 90/14/0176) und die Verwaltungspraxis angeschlossen (vgl. Margreiter in ÖStZ 1984, S 2 ff, Aufteilungs- und Abzugsverbot im Einkommensteuerrecht). Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, stellen somit grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot).

Über die Abzugsfähigkeit des Aufwandes für die Teilnahme an Studienreisen liegt umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor (vgl. Erkenntnisse vom 28.3.2001, 2000/13/0194; vom 27.11.2000, 96/14/0055 und vom 24.4.1997, 93/15/0069, jeweils mit weiteren Nachweisen). Nach den vom Verwaltungsgerichtshof in dieser Judikatur erarbeiteten Grundsätzen sind Kosten einer Studienreise des Steuerpflichtigen grundsätzlich als Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 anzusehen, es sei denn, dass folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen:

- 1) Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.
- 2) Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.
- 3) Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.
- 4) Andere allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird; jedoch gehört der nur zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand keinesfalls zu den anzuerkennenden Betriebsausgaben (vgl. VwGH vom 10.2.1971, 425/70).

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkünfterzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist, zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkünfterzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine

private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung. Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt (vgl. VwGH vom 27.5.1999, 97/15/0142).

Bezüglich dieses (Berufungs)Punktes wurden folgende Unterlagen vorgelegt:

Bestätigung/Rechnung:

"Reisetermin: 12.05.2007 – 26.05.2007

Leistung: Sprachreise Montpellier

Teilnehmer: [Name der Bw.]

Leistungsträger: Institute Linguistique Adenet

Kurs und Unterkunft: 1 x 565,00 EUR Gesamtpreis 565,00 EUR

Extra Nacht bei Unterkunft. 1 x 40,00 EUR Gesamtpreis 40,00 EUR

Termin: 12.05.2007 bis 20.05.2007

Schule: Institute Linguistique Adenet

Schuladresse: Montpellier

Kurs: Intensivkurs

Unterkunft: Gastfamilie

Zimmertyp/Verpflegung: Einzelzimmer/Halbpension

Leistungsträger: Institute Linguistique Adenet

Kurs und Unterkunft: 1 x 360,00 EUR Gesamtpreis 360,00 EUR

Termin: 20.05.2007 bis 26.05.2007

Schule: Institute Linguistique Adenet

Schuladresse: Montpellier

Kurs: Standardkurs

Unterkunft: Gastfamilie

Zimmertyp/Verpflegung: Einzelzimmer/Halbpension

Gesamtbetrag, zahlbar an SprachreiseTeam 965,00 EUR"

Schreiben der AIR France an die Bw. vom 30. April 2007:

"Wir danken für Ihre Reservierung.

Als Beilage senden wir Ihnen die Flugscheine für Ihre Reise mit AIR France.

Der Gesamtbetrag setzt sich wie folgt zusammen:

Invoice Total amount: 558.16 EUR

Including: Air Fare: 422.00 EUR / Taxes: 136.16 EUR / Service fees: 00.00 EUR

Paid by Credit Card: Visa / Number: 4..."

Mit Vorhalt vom 1. Oktober 2008 ersuchte das Finanzamt betreffend diesen (Berufungs)Punkt um Folgendes:

"Bezüglich der geltend gemachten Aufwendungen für die Sprachreise nach Frankreich werden Sie gebeten, das detaillierte Programm dieser Reise nachzureichen bzw. zu begründen, in welchem beruflichen Zusammenhang diese Reise stand."

Nach Fristverlängerung wurde das Schreiben des Finanzamt (durch den steuerlichen Vertreter der Bw.) wie folgt beantwortet:

"Anbei übermitteln wir Ihnen

- das Programm der Sprachreise
- Bestätigung [des damaligen Arbeitgebers der Bw.] über die berufliche Notwendigkeit der Sprachreise

Betreffend der Sprachreise verweisen wir auf LStR Rz 363, durch den angeführten zeitlichen Aufbau des Kurses ist die ausschließliche berufliche Bedingtheit erkennbar (lehrgangsmäßige Organisation) und sowohl Kurs als auch Reisekosten zu berücksichtigen.

Der Inhalt des vorgelegten Auszuges "French language courses for all levels, all objectives" lautet:

"Our French language courses meet a wide range of general language needs across a broad range of linguistic abilities and are intended to help you achieve of communication goals according to your level of ability. Their great flexibility allows you to learn the French language according to your needs and time (multiple levels, flexible start dates, variable course lengths and intensity).

French language course offer

Full price list of your French language course offer

Standard course

20 French lessons per week

(9,00 am -10,30 am / 10,45 am - 12,15 pm

Starts every Monday for all levels (for absolute beginners fixed dates). Also for Long Term Courses.

Maximum number of students per French course: 10

Broadening of grammar, structure and vocabulary, intensive training in oral and written expression; study of French culture and civilisation.

Price calculation of your French language course

Intensive course

30 French lessons per week

(9,00 am - 10,30 am / 10,45 am - 12,15 pm

+ 3 afternoons from 1,15 pm - 3,50 pm

Starts every Monday for all levels (for absolute beginners fixed dates). Also for Long Term Courses.

Maximum number of students per French course: 10

Broadening of grammar, structure and vocabulary, intensive training in oral and written expression; study of French culture and civilisation.

This French course contains additionally to the Standard course 10 French lessons of special training in oral communication.

Price calculation of your French language course

Das Schreiben des damaligen Arbeitgebers der Bw. vom 3. November 2008 lautet wie folgt:

"Unser Unternehmen hat im Frühjahr 2007 am Vergabeverfahren für ein ... Projekt in Frankreich, ... teilgenommen und den Auftrag am 10. Dezember 2007 erhalten.

Es handelt sich dabei um unseren ersten Auftrag in Frankreich und (die Bw.) war sowohl in der Vergabephase als auch nach Auftragserteilung als Projektleiterin für dieses Projekt verantwortlich.

Der Besuch eines Sprachkurses zum Auffrischen und zur Verbesserung ihrer Französischkenntnisse war daher im Interesse unserer Firma."

Das Finanzamt begründete die Nichtanerkennung der geltend gemachten Aufwendungen für die Flugreise und den Aufenthalt in Montpellier folgendermaßen:

"Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen eines Sprachkurses im Ausland ist dann gegeben, wenn die Planung und Durchführung der Reise entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt und das gesamte Tagesprogramm auch spezifisch für die Berufsgruppe des Steuerpflichtigen angelegt ist.

Da dies in Ihrem Fall nicht zutrifft, konnten von den geltend gemachten gesamten Aufwendungen nur die Kosten für den Sprachkurs, nicht aber die Aufenthalts- bzw. Flugkosten als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Die reinen Kurskosten für die beiden geltend gemachten Kurse in Höhe von € 610,00 wurden als Fortbildungskosten anerkannt."

Mit Telefax vom 10. April 2009 wurde auch zum Punkt Fortbildungskosten Stellung genommen:

"Da es sich um eine lehrgangsmäßige Organisation handelt und die ausschließlich berufliche Bedingtheit durch das Schreiben des Dienstgebers erkennbar ist, ersuchen wir auch um Anerkennung der Flugkosten. Desweiteren wird darauf hingewiesen, dass der Betrag der Werbungskosten um Euro 908,-- von 1.718,88 auf 810,88 reduziert wurde, die laut Begründung nicht anerkannten Flugkosten aber nur 588,16 + 30,-- Spesen ausmachen. Der Flugkostenbeleg wurde dem FA bereits am 6.5.2008 zugesendet. Deshalb sind die Werbungskosten keinesfalls mit Euro 810,88 festzusetzen, sondern beantragen wir eine Festsetzung auf Euro 1.719,04. Falls die Flugkosten wider Erwarten nicht anerkannt werden sollten, würden die Werbungskosten immer noch Euro 1.130,88 ausmachen."

Vormittags fanden sowohl beim Standard course als auch beim Intensive course "lessons" im Ausmaß von 3 Stunden statt und beim Intensive course an drei Nachmittagen im Ausmaß von jeweils 2 Stunden, 35 Minuten. Hiermit wurde die oben unter Punkt 4. angeführte Voraussetzung nicht erfüllt und kommt somit eine Anerkennung der gesamten Aufwendungen der Reise, und zwar der Flugkosten und der Unterkunft, nicht in Betracht.

Wenn in der Eingabe vom 10. April 2009 ins Treffen geführt wird, die Werbungskosten müssten auch im Falle der Nichtanerkennung der Flugkosten immer noch Euro 1.130,88 ausmachen, so darf auf die zutreffende Begründung der Berufungsvorentscheidung hingewiesen werden, wonach nur die reinen Kurskosten - welche die Position Unterkunft nicht mitumfassen - anzuerkennen sind.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 22. September 2010