



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, gegen den Bescheid des Finanzamtes X betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage (Einkommen 2008) und die Höhe der Abgabe (festgesetzte Einkommensteuer 2008) sind der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 23. Februar 2010 zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Am xxx 2008 wurde über das Vermögen der A GmbH, bei der der Berufungswerber bis zu seinem Austritt am xxxx 2008 gem. [§ 25 KO](#) nichtselbständig tätig war, der Konkurs eröffnet. Der Bw hat Ansprüche aus der Beendigung des Dienstverhältnisses im Insolvenzverfahren angemeldet.

Am 4. November 2009 hat der Bw eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 elektronisch (über FinanzOnline) eingereicht, in der er u.a. unter „*Fortbildungs- und abzugsfähige Ausbildungskosten, Umschulung*“ einen Betrag von 2.142,20 € als Werbungskosten geltend gemacht hat. Mit Vorhalt vom 9. November 2008 hat das Finanzamt den Bw ersucht, u.a. die Aus-/Fortbildungskosten belegmäßig nachzuweisen. Der Bw hat u.a. eine Honorarnote der MMag. rer.nat Mag. phil D E vom 22.12.2008 über 2.000,00 € vorgelegt.

Das Finanzamt hat am 7. Dezember 2009 sodann einen Einkommensteuerbescheid für 2008 erlassen, in dem neben den Bezügen der A GmbH und der B GmbH von der IEF Service GmbH (*Anmerkung der Referentin: ab 1. Juli 2008 wurde der Firmenwortlaut von IAF auf IEF-Service GmbH geändert – BGBl. I 2008/8*) dem Finanzamt gemeldete Insolvenzentgelte in Höhe von 17.572,56 € als steuerpflichtige Bezüge bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erfasst wurden. Die Kosten für die Teilnahme an einem Spanisch-Kurs (142,20 €) sowie für ein Fachbuch in Höhe von 41,20 € (gesamt 183,40 €) wurden als Werbungskosten in Abzug gebracht. Die Aufwendungen in Höhe von 2.000,00 € (Honorarnote MMag. E) blieben ohne nähere Begründung unberücksichtigt. Da der Bw 2008 nicht ganzjährig (27.11. - 31.12.2008) Arbeitslosengeld in Höhe von 1.495,90 € bezogen hatte, wurden die für das restliche Jahr bezogenen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Bezüge A GmbH) für Zwecke der Steuerberechnung gem. [§ 3 Abs. 2 erster Satz EStG 1988](#) auf einen Jahresbetrag umgerechnet (Ermittlung Umrechnungszuschlag) und das Einkommen mit dem ermittelten Durchschnittssteuersatz ([§ 33 Abs. 10 EStG 1988](#)) besteuert.

Mit Schreiben vom 10. Dezember 2009 hat der Bw fristgerecht gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 berufen. Er habe von der A GmbH bis xxx 2008 (Konkurseröffnung) Bezüge ausbezahlt erhalten. Vom Insolvenzentgeltfonds habe er vom 19.11. 2008 bis 31.12.2008 Bezüge erhalten. Das Finanzamt erhalte als Anlage das Berechnungsblatt der Arbeiterkammer, Abteilung Insolvenzrecht. Das vom AMS ausbezahlte Arbeitslosengeld sei nur ein Vorschuss auf das IEF-Geld. Als Anlage werde die Benachrichtigung, dass dieses Geld vom IEF direkt an das AMS überwiesen (*Anmerkung der Referentin: gemeint wohl zurückgezahlt*) worden sei, angeschlossen. Eine Hochrechnung wegen des Arbeitslosengeldbezuges sei nicht gerechtfertigt, da er vom Insolvenzentgeltfonds die restlichen fünf Wochen des Jahres 2008 ausbezahlt erhalten habe. Seine Berufung richte sich auch gegen die Nichtberücksichtigung der Kurskosten. Laut seinen Informationen seien seit einiger Zeit nicht nur berufsbezogene Fortbildungen absetzbar, sondern alle Arten von Ausbildungskosten, da jede Weiterbildung ein Mehr an Qualifikation im Arbeitsleben bedeute. Er ersuche daher um eine Neuberechnung.

Mit Schreiben vom 14. Dezember 2009 (Eingang beim FA), in dem der Bw auf ein mit einer Sachbearbeiterin des Finanzamtes geführtes Gespräch Bezug nahm, brachte der Bw ergänzend vor wie folgt:

„1) NCP - Neuro Care Pro - Kurs: Dieser Kurs diente der Weiterbildung zum Verkaufsleiter. Leider fiel er genau in die Zeit zwischen dem Konkurs meines alten Arbeitgebers, der Firma A GmbH in C (Konkurs xxxxx. 2008) und der Neueinstellung als Verkaufsleiter bei der Firma B, sodass ich diesen Kurs selber bezahlen musste. Meinen Kollegen im Verkauf der B wurde dieser Kurs von der Firma B bezahlt. Der Kurs dient zur Festigung der Argumentation und Grundeinstellung gegenüber dem Kunden und soll den Verkaufserfolg steigern. Er ist nicht für den privaten Bereich gedacht.“

2) Fahrtkosten zum Sprachkurs Spanisch in X:

Diese wurden nicht berücksichtigt. Ich lege Ihnen eine Kopie der Aufstellung mit oranger Markierung bei. Laut der Broschüre der Arbeiterkammer gelten Fahrtkosten für berufsbildende Kurse ebenfalls zu den Absetzbeträgen."

Mit Schreiben vom 11. Jänner 2010 wurde der Bw ersucht, die in den Einzelcoaching-Einheiten (NCP) vermittelten Inhalte zu erläutern und durch geeignete Unterlagen nachzuweisen. Es sei diesbezüglich erforderlich, die detaillierten Unterlagen vorzulegen, aus denen die berufliche Veranlassung eindeutig erkennbar sei (z.B. Ausbildungsplan, Aufzeichnungen über Einzelsitzungen, Protokolle, Darstellung des Ablaufes der Sitzungen, Bestätigungen von MMag. E).

Mit Schreiben vom 31. Jänner 2010 teilte der Bw mit, in der Anlage erhalte die Verfasserin des Vorhaltes die allgemeine Information von NCP, was dieses Training bewirke. Fr. MMag. E unterliege als ausgebildete Psychologin der ärztlichen Schweigepflicht und werde keine Aufzeichnungen über Einzelsitzungen, Protokolle usw. zur Vorlage bei der Behörde freigeben. Die ausgestellte Rechnung sei der Nachweis, dass die Sitzungen absolviert worden seien. Weiters erhalte die Verfasserin des Vorhaltes die Kopie eines Artikels aus einer VN-Beilage (Finanzdienstleister) von Herrn Dr. F. Während seines Trainings bei MMag. D E (die Rechnung sei vom 22.12.2008) habe sein damaliger Arbeitgeber, die Firma A GmbH, am xxx 2008 Konkurs angemeldet. Aus diesem Konkurs habe er gemeinsam mit drei anderen Mitarbeitern die Nachfolgefirma B GmbH gegründet. Es wäre ihm dies sicher nicht gelungen, wenn er nicht im NCP-Training gewesen wäre. Die Geschäftsleitung der A GmbH habe ihre Mitarbeiter erst am Tage der Konkurseröffnung informiert. Sie hätten erwartet, dass wie in den anderen Jahren Umstrukturierungsmaßnahmen gemeinsam erörtert und durchgeführt werden würden, statt dessen habe die Geschäftsleitung nichts getan und im November den Konkurs verkündet. Seine Partner und er hätten knapp eine Woche Zeit gehabt, ein Fortführungs-szenario zu erarbeiten und private Geldgeber aufzutreiben. Er denke, genau aus diesen Gründen sei es sicherlich begründet, dass die Kosten für dieses Training bei der Arbeitnehmerveranlagung geltend gemacht werden könnten. Er erwarte gerne eine Neuberechnung auch im Hinblick auf die vom Insolvenzfonds zurückbezahlten Arbeitslosengelder.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Februar 2003 wurde der Berufung teilweise Folge gegeben und der Bescheid dahingehend abgeändert, dass nunmehr die Fahrtkosten iZm. dem Spanischkurs iHv. 714,38 € ebenfalls als Werbungskosten in Abzug gebracht wurden. Der Bescheid wurde überdies dahingehend abgeändert, dass neben den bereits im Einkommensteuerbescheid 2008 als steuerpflichtige Bezüge erfassten Insolvenzentgelten in Höhe von 17.572,56 € zusätzlich von der IEF-Service GmbH dem Finanzamt gemeldete

Insolvenzentgelte in Höhe von 20.262,70 € als steuerpflichtige Bezüge bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erfasst wurden.

In der gesonderten Begründung vom 5. Februar 2008 wurde zum Punkt „*Hochrechnung von Einkünften*“ zunächst der Gesetzestext des [§ 3 Abs. 2 EStG 1988](#) und des [§ 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG 1988](#) zitiert und Sinn und Zweck der Bestimmung des § 3 Abs. 2 EStG (Vermeidung einer über die Steuerfreistellung bestimmter Bezüge hinausgehenden Progressionsmilderung bei den im selben Jahr bezogenen steuerpflichtigen Einkünften - Verweis auf das Erkenntnis des VwGH 20.7.1999, [94/13/0024](#)) erläutert. Nach dem Wortlaut des § 3 Abs. 2 leg. cit. seien dann, wenn der Steuerpflichtige steuerfreie Bezüge u.a. im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit. a leg. cit. nur für einen Teil des Kalenderjahres erhalte, die für das restliche Kalenderjahr zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen (Verweis auf VwGH 26.3.2003, [97/13/0118](#)). Im vorliegenden Fall sei unstrittig, dass der Bw steuerfreie Bezüge (Arbeitslosengeld bzw. Notstandshilfe) im Sinne des § 3 Abs. 1 Z 5 lit. a EStG nur für einen Teil des Kalenderjahres - nämlich für den Zeitraum vom 27.11. - 31.12.2008 - bezogen habe. Damit sei aber der Tatbestand des [§ 3 Abs. 2 EStG 1988](#) (die vom Gesetz geforderte Voraussetzung) erfüllt. Somit habe die im § 3 Abs. 2 leg. cit. angeordnete Rechtsfolge einzutreten, dass die für das restliche Kalenderjahr bezogenen, zum laufenden Tarif zu versteuernden (nichtselbständigen) Einkünfte für die Ermittlung des Steuersatzes auf das ganze Jahr hochzurechnen seien.

Zur Abzugsfähigkeit der Kurskosten NCP (Neuro Care Pro) stellte das Finanzamt eingangs fest, der Bw habe im Jahr 2008 25 Einzelcoaching-Einheiten „*Coaching zur Verkäuferpersönlichkeit*“ in Anspruch genommen und begehre den Abzug von Werbungskosten in Höhe von 2.000,00 €. Aus den vorgelegten Unterlagen sei (durch Unterstreichen seinerseits) ersichtlich, dass das Einzelcoaching für das Stressmanagement, Peak Performance, die körperliche und geistige Leistungsfähigkeit, Verbesserung der allgemeinen und der speziellen Lernfähigkeit und Verbesserung des Selbstwertgefühls eingesetzt worden sei. Weder aus der Honorarnote noch aus den vorgelegten Artikeln gehe eindeutig hervor, inwieweit das in den Einzelsitzungen vermittelte Wissen mit der Tätigkeit als Verkaufsleiter in ursächlichem und engen Zusammenhang stehen solle. Zwar ließen die Unterlagen erkennen, dass das absolvierte Coaching seiner Persönlichkeitsentwicklung dienlich gewesen sei, sie würden aber in keiner Weise erkennen lassen, dass ihm konkrete Kenntnisse im Verkauf (Verkaufsleiter) vermittelt worden seien.

Auch sei davon auszugehen, dass das im Zuge des Coaching erfahrene Persönlichkeitstraining bzw. die dort erlernten Fähigkeiten nicht nur in vielen anderen Bereichen, sondern auch im

Umgang mit Menschen in allen Lebensbereichen nützlich seien. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes seien aber nur jene Aufwendungen, die die berufsspezifische Bedingtheit einwandfrei erkennen lassen würden, als Werbungskosten abzugfähig (VwGH 24.6.2004, [2001/15/0184](#)). Aufwendungen für Weiterbildung in Fertigkeiten, die ganz allgemein für viele Lebens- wie auch Arbeitssituationen Bedeutung hätten, würden nicht zu den Werbungskosten zählen. Aufwendungen die in gleicher Weise mit der Einkunftszielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen würden, dürfe die Behörde nicht schon deshalb als Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar sei. Im gegenständlichen Fall sei eine diesbezügliche Prüfung nicht zuletzt auch aufgrund der fehlenden Mitwirkung erschwert, d.h. die angeforderten Unterlagen seien unter Berufung auf die ärztliche Schweigepflicht nicht vorgelegt worden, wobei eine Entbindung von einer Schweigepflicht durch den „Kunden“ jederzeit möglich sei.

Daraufhin hat der Bw mit Schreiben vom 12. März 2010 fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Begründend wurde ausgeführt, auf Seite 5 des Bescheides werde die IEF Service GmbH mit zwei Positionen aufgelistet:

1.1. bis 31.12.2008 17.572,56 € steuerpflichtige Bezüge (245)

18.2. bis 18.2.2008 20.262,70 € steuerpflichtige Bezüge (245)

Soweit er wisse, würden Einkünfte in dem Jahr versteuert, in dem sie zugeflossen seien. Aus den kopierten Kontoauszügen sei zu ersehen, dass er vom IEF am 22.12.2008 eine Auszahlung von 19.539,00 €, am 23.2.2009 eine Auszahlung von 54.670,00 € und am 4.5.2009 eine Auszahlung von 16.946,50 € erhalten habe.

In diesen Auszahlungen sei eine Abfertigung enthalten und die bevorschussten Arbeitslosengelder seien vom IEF direkt an das AMS rückerstattet worden (siehe Kopie eines Schreibens des IEF vom 5.5.2009). Er stelle nochmals eine Kopie der Berechnung der Ansprüche aus dem Konkurs der Arbeiterkammer X, Abteilung Insolvenzrecht zur Verfügung.

Zum NCP-Kurs (Einzelsitzungen) wurde vorgebracht, er habe im Herbst 2008 begonnen, diesen Kurs zu besuchen, um seine mentale Disposition als Verkaufsleiter zur stärken (Rechnung vom 22.12.2008): Im Verlaufe des Jahres 2008 hätten einzelne Mitarbeiter gespürt, dass die Geschäftsleitung der A GmbH keine konkreten Maßnahmen gesetzt habe, um das Überleben der Firma zu sichern. Trotzdem sei keinem bewusst gewesen, dass das Unternehmen direkt in den Konkurs schlittern werde. Die Geschäftsleitung habe außer der Buchhalterin keinen einzigen Mitarbeiter informiert, dass die Geschäftsgebarung so schlecht sein werde. Am xxx 2008 habe die A GmbH den Konkurs angemeldet. Er wisse heute, dass er

ohne die Sitzungen bei Fr. MMag. E niemals die Stärke gehabt hätte, aus diesem Konkurs ein Nachfolgeunternehmen zusammen mit seinen Partner zu gründen. Er habe im Dezember 1998 mit seiner eigenen Firma Konkurs anmelden müssen. Die B GmbH sei heute bereits 16 Monate alt und das erste Jahr 2009 (allgemeines Krisenjahr) sei positiv abgeschlossen worden. In Kürze werde die Rumpfbilanz 2008 und die Bilanz 2009 vorliegen. Dieser Kurs sei für ihn rein geschäftlich von großer Notwendigkeit gewesen. Er wolle auch Fr. MMag. E nicht bedrängen und sie von ihrer Schweigepflicht entbinden. Sie habe sich bei verschiedenen KollegInnen in anderen Bundesländern erkundigt und keine(r) habe jemals Daten von Sitzungen für öffentliche Stellen freigegeben. Es könne sein, dass diese digitalisiert werden würden und für andere Mitarbeiter im Finanzamt zugänglich wären. Fr. MMag. E sage, dass sie sich auch bei einer Entbindung des Kunden weigern würde, die Daten für öffentliche Stellen freizugeben, da sie nicht wisse, wie der Datenschutz sein werde. Er könnte es nicht verstehen, wenn die Aufwendungen für diesen Kurs nicht anerkannt werden würden, da er diese mentale Stärkung ausschließlich beruflich benötigt habe. Privat lebe er seit Langem in einer funktionierenden, harmonischen Ehe und habe drei Kinder, die sich entweder in Ausbildung befinden bzw. schon im Berufsleben stehen würden. Er habe den NCP-Kurs begonnen als er noch keine Ahnung gehabt habe, dass die A GmbH in Konkurs gehen würde. Er habe seine mentale Disposition stärken wollen, um Kunden gegenüber noch sicherer und selbstbewusster auftreten zu können. Der Kurs habe ihn wirklich in diesem Bereich gestärkt, sonst hätte es kein Nachfolgeunternehmen gegeben und B GmbH hätte nicht das Krisenjahr 2009 überstanden

Er erbitte eine Neuberechnung des Einkommensteuerbescheides 2008 aufgrund des Zuflussprinzips - Aufteilung der IEF-Einkünfte auf die Jahre 2008 und 2009 – ohne die Durchschnittsberechnung aufgrund von AMS-Bezügen (da diese an das AMS rückerstattet worden seien – Verweis auf Schreiben vom 5.5.2009) und Anerkennung seines NCP-Kurses.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Fall ist strittig,

- 1) ob die von der IEF Service GmbH nachgemeldeten steuerpflichtigen Bezüge (20.262,70 €), die erstmals (ohne nähere Begründung) vom Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung erfasst wurden, ebenfalls im Jahr 2008 der Besteuerung zu unterziehen sind;
- 2) ob die Hochrechnung der Bezüge für Zwecke der Steuerberechnung (Ermittlung Umrechnungszuschlag) gem. [§ 3 Abs. 2 EStG 1988](#) und Besteuerung des Einkommens mit dem Durchschnittssteuersatz (§ 33 Abs. 10) zu Recht erfolgt ist;

3) ob die Aufwendungen des Bw für Einzelcoachingsitzungen (Neuro-Care-Pro - NCP) in Höhe von 2.000,00 € als beruflich veranlasste Fortbildungskosten (Werbungskosten) abzugsfähig sind.

Ad 1) steuerlicher Zufluss von Insolvenzentgelten:

Sachverhaltsmäßig ist davon auszugehen, dass der Bw nach Eröffnung des Konkurses über das Vermögen seiner ehemaligen Dienstgeberin (A GmbH) vom xxx 2008 am 26. November 2008 den Austritt aus dem Unternehmen gem. [§ 25 KO](#) erklärt hat und Beendigungsansprüche im Insolvenzverfahren angemeldet hat (vgl. das vom Bw vorgelegte Formular „Aufnahme Insolvenz“). Der Bw hat laut den vorgelegten Kontoauszügen am 23.12.2008 vom IEF (Insolvenz-Entgelt-Fonds) eine Zahlung von 19.539,00 €, am 24.2.2009 im Betrag von 54.670,00 € und am 5.5.2009 einen Betrag von 16.946,50 € ausgezahlt erhalten.

Im Einkommensteuerbescheid 2008 wurden zunächst von der IEF-Service GmbH dem Finanzamt gemeldete steuerpflichtige Bezüge in Höhe von 17.572,56 € erfasst. In der Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wurden überdies von der IEF-Service GmbH nachgemeldete steuerpflichtige Bezüge in Höhe von 20.262,70 € erfasst.

Gemäß [§ 19 Abs. 1 Satz 3 EStG 1988](#) (in der seit 1. Jänner 2006 in Geltung stehenden Fassung AbgÄG 2005, BGBl. I 2005/161) gelten Nachzahlungen im Insolvenzverfahren in jenem Kalenderjahr als zugeflossen, für das der Anspruch besteht (Zuflussfiktion). Die Zurechnung von Nachzahlungen von Insolvenzentgelten zu dem Jahr, für das der Anspruch besteht, gilt für Konkurse, die nach dem 31.12.2005 eröffnet wurden (§ 124b Z 130 idF AbgÄG 2005).

Den erläuternden Bemerkungen (EB) zur Regierungsvorlage (1187 der Beilagen XXII. GP zu Z 9 und 27 (§§ 19 Abs. 1 und 124b Z 130 EStG 1988) zum AbgÄG 2005, mit dem die auf den gegenständlichen Fall anzuwendende Rechtslage geschaffen wurde, ist zu entnehmen, dass Nachzahlungen in dem Jahr zu erfassen sind, in dem die Zahlungsunfähigkeit des Arbeitgebers eingetreten ist. Mit der Neuregelung sollte nach der Intention des Gesetzgebers vermieden werden, dass es auf Grund der Progressionswirkung zu erheblichen (Steuer)Nachzahlungen kommt, wenn Arbeitnehmer im Folgejahr bei einem neuen Arbeitgeber beschäftigt sind und neben den laufenden Bezügen auch die Nachzahlungen aus dem Insolvenzverfahren zu versteuern haben, während im Insolvenzjahr nur geringe oder keine steuerpflichtigen Einkünfte vorliegen.

Der Anspruch auf Beendigungsansprüche, das sind solche, für deren Entstehung die Auflösung des Arbeitsverhältnisses maßgebliche Voraussetzung ist, entsteht mit dem Ende des

Arbeitsverhältnisses (vgl. dazu OGH 30.8.2007, [8 ObS 14/07b](#) mwN). Darunter fallen insbesondere die Abfertigung, Urlaubersatzleistungen sowie der Schadenersatz wegen vorzeitiger Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Die Kündigungsentschädigung ist ein Schadenersatz des Arbeitgebers wegen vorzeitiger Beendigung des Arbeitsverhältnisses. Auch im Falle eines berechtigten Austritts nach [§ 25 Abs. 1 KO](#) kann die Kündigungsentschädigung geltend gemacht werden.

Der Zeitpunkt des Einnahmenzuflusses nach [§ 19 Abs. 1 dritter Satz EStG 1988](#) idgF stellt nicht auf den zu ersetzenen Anspruchsgrund (Kündigungsentschädigung, Urlaubersatzleistung, Abfertigung etc.) und -zeitraum, sondern ausschließlich auf den Zeitpunkt der Anspruchsbegründung ab (vgl. Berufungsentscheidungen des UFS, RV/0448-F/10; RV/0355-I/08, RV/0385-F/10).

Die mit den strittigen Zahlungen des Insolvenz-Entgelt-Fonds abgegoltenen Ansprüche bestanden sohin bereits mit der Beendigung des Dienstverhältnisses am 26. November 2008. Dass die Zahlungen an den Bw zum Teil erst im Jahr 2009 erfolgt sind, ist angesichts der gesetzlich angeordneten Zuflussfiktion für Nachzahlungen im Insolvenzverfahren nicht entscheidungswesentlich. Dem Antrag des Bw, die von der IEF-Service GmbH gemeldeten steuerpflichtigen Bezüge (Insolvenzentgelte) zum Teil (soweit sie ihm erst 2009 gutgeschrieben wurden) erst im Jahr 2009 zu erfassen, kann aus den angeführten Gründen nicht gefolgt werden.

Ad 2) Hochrechnung von Einkünften und Steuerberechnung

(Durchschnittssteuersatz):

Da das Finanzamt die Gründe für die Hochrechnung gem. [§ 3 Abs. 2 EStG 1988](#) in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung ausführlich dargelegt hat, wird auf diese verwiesen. Die Steuerberechnung hat diesfalls - wie sich aus [§ 3 Abs. 2 erster Satz EStG 1988](#) ergibt - gem. [§ 33 Abs. 10 EStG 1988](#) mit dem Durchschnittssteuersatz zu erfolgen.

Als Schutzbestimmung gegen ungewollte Steuermehrbelastungen wurde im letzten Satz des § 3 Abs. 2 normiert, dass die festzusetzende Steuer nicht höher sein darf als jene, die sich bei Besteuerung sämtlicher Bezüge (also auch des Arbeitslosengeldes) nach dem laufenden Tarif ergeben würde. Damit soll sichergestellt werden, dass der Steuerpflichtige nicht schlechter gestellt sein kann als unter der Annahme, dass die Steuerbefreiung nicht zum Tragen käme (vgl. VwGH 20.7.1999, [94/13/0024](#)). Dass eine Steuerberechnung nach dem laufenden Tarif unter Einbeziehung des (an sich steuerfreien) Arbeitslosengeldes als steuerpflichtigen Bezug für ihn günstiger wäre, hat der Bw nicht behauptet. Er geht lediglich davon aus, dass eine

Hochrechnung der Bezüge wegen der Rückzahlung des Arbeitslosengeldes an das AMS nicht gerechtfertigt wäre.

Der Umstand, dass der Bw u.a. das 2008 bezogene Arbeitslosengeld an das AMS rückerstattet hat, führt zu keiner anderen rechtlichen Beurteilung und abweichenden Steuerberechnung, zumal die spätere Rückzahlung (auf Grund der Legalzession des [§ 16 Abs. 2 AIVG](#) – vgl. dazu OGH 12.4.2001, [8 ObS 244/00s](#)) weder die Qualifikation der 2008 bezogenen Leistung als (steuerfreies) Arbeitslosengeld ändert, noch den ursprünglichen Zufluss des Arbeitslosengeldes im Berufungsjahr „rückgängig“ macht (vgl. dazu Doralt, EStG¹⁰, § 19 Tz 11 mwN, Berufungsentscheidungen des UFS RV/0448-F/10, RV/3145-W/07). Die Hochrechnung der Arbeitseinkünfte (nicht des Arbeitslosengeldes) nach § 3 Abs. 2 iVm. [§ 33 Abs. 10 EStG 1988](#) findet ihre Begründung ausschließlich im fallbezogen nicht ganzjährigen Bezug von (steuerfreiem) Arbeitslosengeld und dem Bezug von (laufenden) Arbeitseinkünften für den Zeitraum außerhalb des Zeitraums des Bezuges von Arbeitslosengeld. Das Arbeitslosengeld wurde vom Finanzamt nur für die Steuerberechnung herangezogen und nicht den steuerpflichtigen Einkünften zugerechnet.

Ad 3) Aufwendungen für Einzelsitzung Neuro-Care-Pro (NCP):

Der Bw hat - wie ihm vom Finanzamt bereits in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung dargelegt wurde - keine Unterlagen vorgelegt, aus denen die erforderliche nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung seiner Aufwendungen nachprüfbar gewesen wäre. Den vorgelegten Unterlagen können - worauf der Bw selbst im Schreiben vom 31. Jänner 2011 hinweist - nur allgemeine Informationen zu NCP (den Zielen, der angewandten Methode bzw. angestrebten Wirkungen) entnommen werden. Dass Frau MMag. E ein eigenes „Coaching zur Verkäuferpersönlichkeit“ anbietet, bei dem spezifische Methoden zur Anwendung kommen, die eigene auf einen „Verkaufsleiter“ zugeschnittene berufliche Effekte zeitigen, ist den Unterlagen in keiner Weise zu entnehmen. Laut der Unterlage „Neurofeedback“ der Kursleiterin (Seite 2) handelt es sich beim Neurofeedback um „**ein allgemeines Hirnfunktions- und neuronales Fitnesstraining**“. Der Bw hat nicht einmal eine Bestätigung darüber vorgelegt, welche Inhalte Gegenstand der Einzelsitzungen, die er besucht hat, waren, oder zumindest den Ablauf der von ihm besuchten Sitzungen beschrieben.

Aufwendungen können aber nur dann als Werbungskosten gem. [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) zum Abzug kommen, wenn für die Behörde anhand konkreter, vom Steuerpflichtigen vorgelegter Unterlagen die behauptete berufliche Veranlassung der Ausgaben auch nachprüfbar ist. Das Finanzamt hat Unterlagen, aus denen die berufliche Veranlassung eindeutig erkennbar sein müsse, angefordert und als mögliche, dem Beweis dienliche Unterlagen **beispielhaft** (und nicht abschließend) den Ausbildungsplan, Aufzeichnungen über

Einzelsitzungen, Protokolle, Darstellung des Ablaufes der Sitzungen, Bestätigungen von MMag. E) genannt. Der Bw hat keines der vom Finanzamt angeführten Beweismittel vorgelegt, er hat nicht einmal den Ablauf der von ihm besuchten Einzelsitzungen beschrieben oder eine Bestätigung der MMag. E vorgelegt, in der diese die spezifische Vorgangsweise (den Ablauf) bzw. die Ziele einer Schulung (in Form von Einzelsitzungen) zur „*Verkäuferpersönlichkeit*“ dargelegt und bestätigt hätte.

Unter den gegebenen Umständen (nur allgemein gehaltenes Vorbringen, keine Vorlage von Unterlagen, wie das NCP-Training zur "Verkäuferpersönlichkeit" grundsätzlich abläuft und worin dieses in seinem Fall bestanden hat) sieht die Referentin keine Möglichkeit, die beantragen Kosten (2.000,00 €) als Werbungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen.

Es wäre Aufgabe des Bw gewesen, spätestens im Vorlageantrag sein allgemein gehaltenes Vorbringen zu substantiiieren und durch entsprechende Unterlagen zu untermauern, um der Referentin eine Überprüfung der nur behaupteten beruflichen Veranlassung (*„Coaching zur Verkäuferpersönlichkeit“*) der Aufwendungen zu ermöglichen. Das Finanzamt hat dem Bw nochmals in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung klar vor Augen geführt, dass es seiner bisher mangelhaften Mitwirkung zuzuschreiben sei, dass die Aufwendungen nicht als beruflich veranlasst anerkannt werden könnten, bzw. wurde ihm bereits im Vorhalt vom 11. Jänner 2010 zur Kenntnis gebracht, dass es seine Aufgabe ist, die nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung der Aufwendungen durch entsprechende Unterlagen nachzuweisen. Bloße Beteuerungen, die Aufwendungen seien beruflich veranlasst bzw. notwendig gewesen, ersetzen den erforderlichen Nachweis der beruflichen Veranlassung nicht. Legt der Bw angeforderte Beweismittel - aus welchen Gründen auch immer - der Behörde nicht vor, so ist es seine Aufgabe, den beruflichen Charakter des Aufwands auf andere Weise nachzuweisen bzw. zumindest glaubhaft zu machen.

Da die Einzelsitzungen offensichtlich vor Konkurseröffnung bzw. vor Gründung der B GmbH begonnen und jedenfalls mehrheitlich vor Konkurseröffnung (die Honorarnote ist mit 22.12.2008 datiert) absolviert wurden, kann auch eine Veranlassung durch die Konkurseröffnung bzw. der Gründung der B GmbH nicht hergestellt werden. Der Bw hat selbst darauf hingewiesen, dass er, als er den NCP-Kurs begonnen habe, noch keine Ahnung gehabt habe, dass die ehemalige Dienstgeberin in Konkurs gehen würde. Er hat auch nicht behauptet, dass konkrete (datumsmäßig zu bezeichnende Sitzungen) nach Konkurseröffnung stattgefunden hätten und wie diese abgelaufen seien.

Die Referentin stellt nicht in Abrede, dass Neuro-Care-Pro die in der Unterlage „*Neurofeedback*“ auf Seite 2 und 3 beschriebenen Effekte zeitigen kann. Es handelt sich dabei

aber um allgemein angestrebte Effekte des Neurofeedback, die gleichermaßen im Privatleben von Vorteil sind und auch im privaten Umfeld verwertet werden können. Die vorgelegten Unterlagen (allgemeinen Beschreibungen) geben keinen Hinweis darauf, dass das beim Bw angewandte mentale Fitnesstraining (Neurofeedback) spezifische Fähigkeiten beruflicher Natur (für Verkaufsleiter) vermittelt hätte. Das bloße Unterstreichen von in der Unterlage (auf Seite 3) angeführten Einsatzbereichen (Stressmanagement, Peak Performance, körperliche und geistige Leistungsfähigkeit) ist kein Nachweis für die konkrete berufliche Veranlassung. Um eine klare Trennung von privaten und beruflichen Aufwendungen zu ermöglichen, hätte es aber entsprechender Nachweise für die behauptete ausschließliche berufliche Veranlassung der vom Bw besuchten Einzelsitzungen bedurft. Der Bw hat nicht in Abrede gestellt, dass - wie auch aus der vorgelegten Unterlage „Neurofeedback“ zweifelsfrei hervorgeht, NCP persönlichkeitsbildende Effekte zeitigen soll, was aber dazu führt, dass Aufwendungen, die dafür anfallen, dann, wenn nicht - wie ihm das Finanzamt bereits am 11. Jänner 2010 und damit vor Ergehen der Berufungsvorentscheidung vorgehalten hat - ein entsprechender Nachweis für die behauptete ausschließliche berufliche Veranlassung der besuchten Sitzungen erbracht wird, als privat veranlasst zu beurteilen sind. Im Übrigen wird zur weiteren Begründung der Abweisung der Berufung auch in diesem Punkt ergänzend auf die Begründung zur Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes hingewiesen. Zu den Bedenken des Bw, von ihm bekannt gegebene Daten über Einzelsitzungen könnten anderen Finanzbeamten zugänglich werden, ist darauf hinzuweisen, dass sämtliche Mitarbeiter des Finanzamtes als auch die Mitglieder des Unabhängigen Finanzsenates der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht ([§ 48a BAO](#)) unterliegen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 3. Mai 2011