



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 2. April 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind der Beilage zu entnehmen. Sie bildet einen Bestandteil des Bescheidspruchs.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (kurz: Bw.) machte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2007 eine Rückzahlungsrate „Pilotenausbildungsdarlehen“ von 5.000 € sowie Arbeitsmittel von 205 € für eine optische Zweitbrille als Werbungskosten geltend. Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 (mit Ausfertigungsdatum 2.4.2008) wurden die geltend gemachten Ausbildungskosten (Rückzahlungen für das zinsfreie Darlehen an den Vater) nicht anerkannt, da die Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen nicht als erfüllt angesehen wurden.

In der Berufung gegen diesen Bescheid wurde eingewendet, dass sehr wohl eine steuerlich relevante Vereinbarung gegeben sei. Die abweisende Berufungsvorentscheidung (mit Ausfertigungsdatum 19.1.2009) enthielt die Begründung, dass die geltend gemachten „Rückzahlungsraten“ in dem Kalenderjahr (im vorliegenden Fall: 2004 bzw. 2005) abzusetzen seien, in

dem sie geleistet wurden. In einem wurde der angefochtene Bescheid insoweit abgeändert, als auch der Betrag von 205 € nicht mehr anerkannt wurde. Kosten für Sehbehelfe seien grundsätzlich keine Werbungskosten. Sie seien auch dann nicht absetzbar, wenn sie für die Berufsausbildung notwendig seien.

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz wurde ausgeführt, dass es sich dabei nicht um einen Erstsehbehelf, sondern um einen Ersatzsehbehelf handle, weil der Pilot verpflichtet sei, einen solchen Behelf mit sich zu führen. Gemäß Rz. 234 LStR sei ein Abfließen im Sinne des § 19 EStG nur bei einer tatsächlichen und wirtschaftlichen Vermögensverminderung gegeben. Die Ausbildungskosten seien vom Vater des Steuerpflichtigen vorfinanziert worden. Trotz Vorliegens einer entsprechenden Rückzahlungsvereinbarung könne nicht von einer sofortigen tatsächlichen und wirtschaftlichen Vermögensverminderung beim Steuerpflichtigen gesprochen werden (wie dies bei einer Inanspruchnahme zB von Bankfremdmitteln der Fall sei), weil bei der Vereinbarung zwischen Vater und Sohn von vornherein ein klares Einvernehmen darüber bestanden habe und bestehe, dass im Todesfall jegliche Rückzahlungsverpflichtung erlösche. Somit könne von einer tatsächlichen und wirtschaftlichen Vermögensverminderung beim Steuerpflichtigen nur insoweit ausgegangen werden, als dies den Rückzahlungsraten für die vorfinanzierten Ausbildungskosten entspreche.

In einem Schreiben vom 20.2.2009 an das Finanzamt wurde um die Überprüfung ersucht, ob die im Zusammenhang mit dem Ergänzungsansuchen des Finanzamts übermittelte Zusammenfassung der mündlich getroffenen Darlehensvereinbarung (mit Datum 18.7.2008) zu verbühren sei. Der Bw. sei der Ansicht, dass hier keine Verpflichtung bestehe, da es sich nur um eine Mitteilung in Schriftform an das anfordernde Finanzamt über eine mündlich getroffene Darlehensvereinbarung handle.

Über die Berufung wurde erwogen:

1.) Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 handelt es sich bei den Werbungskosten um die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts – ungeachtet ihrer zivilrechtlichen Gültigkeit – nur als erwiesen angenommen werden und damit steuerliche Anerkennung finden, wenn sie *nach außen* ausreichend zum Ausdruck kommen, einen *eindeutigen*, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den *gleichen Bedingungen* abgeschlossen worden wären. Die genannten Voraussetzungen müssen nebeneinander vorliegen. Sie haben ihre Bedeutung im Rahmen der Beweismwürdigung und kommen

in jenen Fällen zum Tragen, in denen berechtigte Zweifel am wahren wirtschaftlichen Gehalt einer behaupteten vertraglichen Gestaltung bestehen (Jakom/*Lenneis* EStG § 4 Rz 332).

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

2.) Es kann dahin gestellt bleiben, ob die Voraussetzungen für die Anerkennung des behaupteten Darlehensvertrags als erfüllt anzusehen sind: Ist der Vertrag steuerlich nicht anzuerkennen, können daraus auch keine steuerlichen Konsequenzen gezogen werden. Ist der Vertrag – dem Grunde nach – anzuerkennen, steht der Berücksichtigung des geltend gemachten Betrags an Darlehensrückzahlung das Abflussprinzip des § 19 Abs. 2 EStG entgegen. Damit erübrigt sich auch ein Eingehen auf die Frage, ob die geltend gemachten Aufwendungen überhaupt abzugsfähig sind, weil es sich um Ausbildungskosten eines erst danach ausgeübten Berufes handelt (§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG).

a.) Eine Ausgabe (ein Abfluss) iSd § 19 Abs. 2 EStG liegt vor, wenn der geleistete Betrag aus der wirtschaftlichen Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen ausgeschieden ist. Werden Ausgaben aus Fremdmitteln geleistet, so führt bereits der Abfluss der Fremdmittel zu Werbungskosten und nicht erst die Rückzahlung der Fremdmittel. Dasselbe gilt – bei Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG – grundsätzlich auch für Betriebsausgaben sowie für Sonderausgaben. Eine Ausnahme gilt – nach der Rechtsprechung des VwGH, nicht auch jener des BFH – auf Grund des Belastungsprinzips nur für außergewöhnliche Belastungen (§ 34 EStG).

b.) Darüber hinaus ist schon das Vorliegen einer ertragsteuerlich anzuerkennenden Vereinbarung zu verneinen. Nach dem Vorbringen des Bw. wurde zunächst nur eine mündliche Vereinbarung geschlossen. Der Bw. behauptet zwar, dass die Verpflichtung des Bw. zur Rückzahlung nach außen hin in Erscheinung getreten sei (Berufung, Seite 2). Durch die bloße Überweisung der Beträge vom Konto des Vaters auf die Konten der Ausbilder ergibt sich aber noch in keiner Weise, dass es sich dabei um die Verwendung von Darlehensbeträgen handeln sollte (die ratenweise Rückzahlung wiederum ging über den engsten Familienkreis nicht hinaus). Eine schriftliche Vereinbarung wurde erst *nach* dem Auskunftersuchen des Finanzamts vom 24.6.2008 ausgefertigt und vorgelegt. Nach dem Berufungsvorbringen wurde die erste Rate am 18.12.2007 bezahlt. Ginge es hingegen nach der Vereinbarung, wie sie am 24.6.2008 fixiert wurde (§ 4), hätte der Bw. schon im Vorjahr mindestens 4.000 € zurückzahlen müssen. Danach wird das Darlehen für die Dauer von 10 Jahren gewährt. In der Beilage zur Erklärung wurde noch davon ausgegangen, dass der Bw. damit „rechnet“, den Gesamtbetrag bis Ende 2015 tilgen zu können. Zu den Zeitpunkten der Zuzahlung der Darlehensbeträge (in den Jahren 2004 und 2005) habe der Bw. über keinerlei Vermögen verfügt, diverse Banken hätten „ohne Sicherheiten“ keinem Kredit zugestimmt. Wenn die Überlassung der

strittigen Beträge an den Bw. zur Begleichung der Ausbildungskosten daher ohne jegliche Besicherung erfolgen sollte, konnte dies nur aus familiären Gründen bzw. Gründen der persönlichen Nahebeziehung erfolgen. Als nicht fremdüblich erweist sich auch die in § 5 der Vereinbarung vom 18.7.2008 enthaltene Regelung, wonach sich der Bw. verpflichtet, bis zur Abdeckung des Darlehens Verpflichtungen, die die Rückzahlung des Darlehens gefährden könnten, nicht einzugehen und auf Wunsch des Darlehensgebers bei Erwerb von entsprechenden Vermögenswerten eine Sicherstellung auf den jeweils aushaftenden Darlehensrestbetrag zu ermöglichen (ein Bankdarlehen wäre bei einer solchen „Besicherung“ nicht zugezählt worden). Die schriftliche Vereinbarung geht von einer vollständigen Rückzahlung des Darlehensbetrages aus. Soweit im Vorlageantrag erstmals behauptet wird, dass von vornherein ein klares Einvernehmen darüber bestanden habe, dass „im Todesfall“ jegliche Rückzahlungsverpflichtung erlöschen würde, hätte eine solche – nur durch das persönliche Naheverhältnis erklärbare – Vorgangsweise in der Urkunde vom 18.7.2008 noch keinen Ausdruck gefunden.

3.) Die Kosten der Anschaffung einer optischen Zweitbrille konnten als Werbungskosten anerkannt werden. Zwar gehören Aufwendungen für die Kompensation körperlicher Behinderungen oder Mängel (zB Sehschwächen), weil sie stets auch die allgemeine Lebensführung betreffen, zu den gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG nicht abzugsfähigen Kosten der Lebenshaltung, und zwar auch dann, wenn der Behelf ausschließlich bei der Berufstätigkeit verwendet werden und am Arbeitsplatz aufbewahrt werden. Eine Ausnahme wird aber für vertretbar gehalten, wenn die Anschaffung des Behelfs ausschließlich bzw. weitaus überwiegend beruflich veranlasst ist, wie zB bei Schutz- oder Bildschirmbrillen (Jakom/*Lenneis* EStG § 4 Rz 330; vgl. EStR 1509; aA BFH 23.10.1992, VI R 31/92, BStBl II 1993, 193: danach sind Aufwendungen für die Anschaffung einer Brille, die zur Korrektur einer Sehschwäche dient, selbst dann nicht als Werbungskosten abzugsfähig, wenn die Brille ausschließlich wegen der Bildschirmtätigkeit am Arbeitsplatz getragen und dort aufbewahrt wird). Für den vorliegenden Fall gilt es aber zu bedenken, dass es sich nicht um die Erstanschaffung einer Brille handelt, sondern um die Anschaffung eines Ersatzbehelfs, den der Bw. verpflichtend mit sich zu führen hat, wenn er zu einer „operating crew“ gehört. Unter solchen Voraussetzungen konnte die Anschaffung der Brille als in erster Linie durch die berufliche Tätigkeit des Bw. veranlasst angesehen werden.

4.) Der Berufung, in der lediglich der Betrag von 5.000 € (und nicht auch der Sehbehelf) strittig war, war daher als unbegründet abzuweisen. In einem war die in der Berufungsvorentscheidung ausgewiesene Bemessungsgrundlage zu Gunsten des Bw. (in Höhe eines Betrags von 205 € abzuändern. Sie entspricht dann der Bemessungsgrundlage des angefochtenen Bescheides vom 2.4.2008. Auf die Beilage wird verwiesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

1 Beilage (mit Ausweis der Bemessungsgrundlage und der festgesetzten Abgabe)

Innsbruck, am 15. April 2009