



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 4. März 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes vom 23. Februar 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezieht als Pensionist ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Für das Jahr 2010 reichte er eine Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung auf elektronischem Weg ein und machte Werbungskosten und außergewöhnliche Belastungen wegen eigener Behinderung geltend.

Mit Bescheid vom 23. Februar 2011 anerkannte das FA folgende außergewöhnliche Belastungen:

Freibetrag wegen eigener Behinderung iHv. 726,00 € (aus dem Titel der Erwerbsminderung im Ausmaß von 100%) sowie Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastung wegen eigener Behinderung iHv. 2.676,00 € (Diätverpflegung wegen Zuckerkrankheit iHv. 840,00 € [70,00 € mal 12 Monate]; wegen Körperbehinderung, welche

die Benützung eines eigenen Kraftfahrzeuges notwendig macht iHv. 1.836,00 € [153,00 € mal 12 Monate]).

Weiters anerkannte das FA "unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten der Heilbehandlung" iHv. 374,76 als außergewöhnliche Belastung (ohne Selbstbehalt).

Von den als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen anerkannte das FA lediglich Gewerkschaftsbeiträge iHv. 10,00 €. Die Aufwendungen für Arbeitsmittel iHv. 1.054,00 € und für Fachliteratur iHv. 150,00 € seien nach Ansicht des FA nicht als Werbungskosten abzugsfähig, da die Berücksichtigung von Werbungskosten bei ausschließlicher Vorliegen von Pensionsbezügen nicht möglich sei.

Dagegen erhob der Bw. fristgerecht Berufung mit folgender Begründung:

"Ich berufe gegen den Bescheid da die beantragten Werbungskosten aus bei mir liegenden Gründen nicht berücksichtigt wurden. Ich habe versehentlich, da ich die Online Erklärung zum ersten Mal durchführte die Berufsbezeichnung Pensionist nicht geändert, was zur abweislichen Erledigung It. Begründung führte. Tatsächlich beziehe ich Einkünfte aus Bundespension, bin also Pensionist, doch habe ich im Jahr 2009-2010 eine ambulante Hospitzbetreuung aufgebaut und besuche in Krankenhäusern, Spitälern, Hospizen Menschen, alte, schwerkranke, gebrechliche, sterbende Menschen. Dafür habe ich eine Ausbildung absolviert. Des weiteren bin ich in Ausbildung für Telefonseelsorge und andere kostenlose Sozialdienste. Dafür erhalte ich Anerkennung, aber kein Entgelt. Es erwachsen mir Ausgaben, z.B. Fahrten mit dem Auto, Parkgebühren, aber auch kleine Geschenke, Broschüren, Texte etc., die ich aus eigenem finanziere, welche mir nicht ersetzt werden. Die Tätigkeit ist ehrenamtlich, doch beabsichtige ich, dies aufbauend für eine spätere Tätigkeit im Rahmen einer Organisation, die ich mit weiteren ehrenamtlichen Mitarbeitern selbst gründe oder einer solchen (im Rahmen einer beruflichen Erwerbstätigkeit gegen Entschädigung der Unkosten) beitrete. Die Arbeit versteht sich weniger als Sozialarbeit, sondern viel mehr als christliche, seelsorgliche Arbeit, für die ich auch Kurse und Seminare besuche und aus eigenem finanziere (zB. Bildungshaus XY u.a.). Ich bin also nicht nur Pensionist, sondern auch in der Seelsorge tätig. Die beantragten Werbungskosten ersetzen nur zu einem kleinen Bruchteil die von mir aus eigenem bestrittenen (und von niemandem ersetzten) Ausgaben.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 11. März 2011 wies das FA die Berufung als unbegründet ab mit folgender Begründung:

"Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs 1 EStG beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden. Erfolgt die Ausübung einer Tätigkeit unentgeltlich, stellt diese Betätigung keine Einkunftsquelle dar, sodass die dadurch bedingten Aufwendungen keine einkommensteuerrechtliche Berücksichtigung finden können. Werbungskosten können zwar grundsätzlich bereits vor der Erzielung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit anfallen, dazu müssen aber Umstände vorliegen, die über die bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen.

Die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung muss klar erwiesen sein.

Laut Ihren Angaben beabsichtigen Sie, eine Tätigkeit im Rahmen einer Organisation gegen Entschädigung der Unkosten auszuüben. Daraus ergibt sich, dass - insbesondere unter

Berücksichtigung der "ausbildungsbedingten Anlaufverluste" - mit der Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Ausgaben nicht zu rechnen ist, weshalb die beantragten Ausgaben nicht als vorweggenommene Werbungskosten berücksichtigt werden können."

Am 16. März 2011 brachte der Bw. beim FA einen wie folgt begründeten Vorlageantrag ein:

"Die nicht unterfertigte und auf keinen Sachbearbeiter hinweisende BVE 2011 ist ihrer Rechtsansicht falsch; sie nimmt auch einen teilweise falschen Sachverhalt an. Ich bin über meine zunächst völlig ehrenamtlichen Tätigkeit hinaus auch darauf bedacht, zu einem späteren Zeitpunkt, nach Absolvierung zahlreicher (selbst zu bezahlender Aus- und Weiterbildung) die Tätigkeit Schwerstkranken- und Sterbebegleitung auch als in dem von Ihnen verstandenen Sinne Beruf auszuüben. Es ist keine Tätigkeit, kein Job im herkömmlichen Sinn, sondern auch eine Berufung, anderer Qualität als dieses Schreiben und sollte einen unverzichtbaren und wertvollen Beitrag an die soziale Gemeinschaft, die Gesellschaft darstellen. Daraus werden mir jährlich ähnliche, bzw. wiederkehrend annähernd gleichgelagerte, wie Sie sehen konnten, sehr geringfügige Werbungskosten unter EUR 1.000,00 anfallen. Dass Sie diese anerkennen und bei der Ermittlung der Einkommensteuer berücksichtigen ist für mich von prinzipiellem Interesse und besagt § 16 EStG ausdrücklich, dass auch derartige Leistungen steuerlich abzugsfähig sind. Die Komplexität der Vorschriften, wie sie die österr. Finanzverwaltung in nicht zu überbietend bürokratischer Weise handhabt, spiegelt auch die Groteske der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht wider, welche de facto in den ständig überlasteten Info-Centers schlechterdings unmöglich ist. Es ist eine Zumutung für den Staatsbürger, sich in einer derart ungeschützten Atmosphäre Auskünfte einzuholen, und es ist eine Zumutung für die dort Dienst machenden Beamten, weil es infolge eines multikulturell riechenden Publikums dort ständig stinkt. Ich lade Sie ein, sich im Dschungel der ministerialbürokratischen Richtlinien einzulesen, eine Chuzpe an sich, und eine meinem Antrag konforme Entscheidung mit Aussetzung der Einhebung BAO ehebaldigst zu entscheiden. Eine abschlägige Entscheidung würde ich zu Ihrer Info - keinesfalls akzeptieren."

Mit Vorlagebericht vom 31. März 2011, beim UFS eingelangt am 5. April 2011, legte das FA die Berufung dem UFS zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Sachverhalt

Der gegenständlichen Berufungsentscheidung wird folgender entscheidungswesentlicher Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Der Bw. bezog seit dem Jahr 1996 und auch im Berufszeitraum ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Pensionist. Auch den Daten des Abgabensinformationssystems der Finanzverwaltung sind keine weiteren Einkünfte des Bw. zu entnehmen. Wegen Minderung der Erwerbsfähigkeit im Ausmaß von 100% wurde ihm der Freibetrag wegen eigener Behinderung iHv. 726,00 €, weiters die Pauschbeträge nach der Verordnung über außergewöhnliche Belastung wegen eigener Behinderung (Diätverpflegung und Behinderten-Kfz) iHv. insgesamt 2.676,00 €, sowie "unregelmäßige Ausgaben für Hilfsmittel sowie Kosten

der Heilbehandlung" iHv. 374,76 als außergewöhnliche Belastung (ohne Selbstbehalt) zuerkannt.

Mit Berufungsschreiben vom 4. März 2010 brachte der Bw. erstmals vor, die geltend gemachten Werbungskosten stünden nicht mit seinen Pensionsbezügen in Zusammenhang. Er habe im Jahr 2009-2010 eine ambulante Hospizbetreuung aufgebaut und besuche in Krankenhäusern, Spitälern, Hospizen Menschen, alte, schwerkranke, gebrechliche, sterbende Menschen. Dafür habe er eine Ausbildung absolviert. Weiters befände er sich in Ausbildung für Telefonseelsorge und andere kostenlose Sozialdienste. Dafür erhalte er Anerkennung, aber kein Entgelt. Dabei entstehende Ausgaben, z.B. Fahrten mit dem Auto, Parkgebühren, aber auch kleine Geschenke, Broschüren, Texte etc., finanziere er aus Eigenem, ohne Ersatz. Die Tätigkeit sei ehrenamtlich, doch beabsichtige er, dies aufbauend für eine spätere Tätigkeit im Rahmen einer Organisation, die er mit weiteren ehrenamtlichen Mitarbeitern selbst gründe oder einer solchen (im Rahmen einer beruflichen Erwerbstätigkeit gegen Entschädigung der Unkosten) beitrete. Die Arbeit verstehe sich weniger als Sozialarbeit, sondern viel mehr als christliche, seelsorgliche Arbeit, für die er auch Kurse und Seminare besuche und aus Eigenem finanziere (z.B. Bildungshaus XY u.a.). Er sei also nicht nur Pensionist, sondern auch in der Seelsorge tätig.

Das FA erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung, im Wesentlichen mit der Begründung, die unentgeltlich ausgeübte Betätigung des Bw. stelle keine Einkunftsquelle dar. Werbungskosten könnten nur dann vor der Erzielung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit anfallen, wenn Umstände vorliegen, die über die bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen und die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung klar erwiesen ist. Die Ausübung einer Tätigkeit gegen Entschädigung der Unkosten lasse die Erzielung eines Gesamtüberschusses der Einnahmen über die Ausgaben nicht erwarten, weshalb die beantragten Ausgaben auch nicht als vorweggenommene Werbungskosten berücksichtigt werden könnten.

Mit beim UFS am 5. April 2010 eingelangtem Vorlageantrag rügte der Bw. zunächst, dass die Berufungsvorentscheidung nicht unterfertigt sei und der Sachbearbeiter nicht aufscheine. Außerdem gehe sie von einer falschen Rechtsansicht aus und nehme auch einen teilweise falschen Sachverhalt an. Er sei über seine zunächst völlig ehrenamtlichen Tätigkeit hinaus auch darauf bedacht, zu einem späteren Zeitpunkt, nach Absolvierung zahlreicher (selbst zu bezahlender Aus- und Weiterbildung) die Tätigkeit der Schwerstkranken- und Sterbebegleitung auch als entgeltliche, eine Einkunftsquelle darstellende Tätigkeit auszuüben. Wörtlich führte der Bw. weiters aus:

"Es ist keine Tätigkeit, kein Job im herkömmlichen Sinn, sondern auch eine Berufung, anderer Qualität als dieses Schreiben und sollte einen unverzichtbaren und wertvollen Beitrag an die soziale Gemeinschaft, die Gesellschaft darstellen. Daraus werden mir jährlich ähnliche, bzw. wiederkehrend annähernd gleichgelagerte, wie Sie sehen konnten, sehr geringfügige Werbungskosten unter EUR 1.000,00 anfallen. Dass Sie diese anerkennen und bei der Ermittlung der Einkommensteuer berücksichtigen ist für mich von prinzipiellem Interesse und besagt § 16 EStG ausdrücklich, dass auch derartige Leistungen steuerlich abzugsfähig sind."

Mit Vorlageantrag vom 16. März 2010 ging der Bw. nicht auf die Frage des FA ein, ob Umstände vorliegen, die über eine bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen. Er ließ auch die Feststellung des FA unberücksichtigt, dass eine ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung klar erwiesen sein muss. Er gab diesbezüglich lediglich an, er nehme darauf bedacht, *"zu einem späteren Zeitpunkt, nach Absolvierung zahlreicher (selbst zu bezahlender Aus- und Weiterbildung) die Tätigkeit Schwerstkranken- und Sterbebegleitung auch als in dem von Ihnen verstandenen Sinne Beruf auszuüben"*.

Gleichzeitig räumte er jedoch ein, *"es ist keine Tätigkeit, kein Job im herkömmlichen Sinn, sondern auch eine Berufung, anderer Qualität als dieses Schreiben und sollte einen unverzichtbaren und wertvollen Beitrag an die soziale Gemeinschaft, die Gesellschaft darstellen."*

Offen lässt der Bw. auch, ob er die geplante "spätere Tätigkeit" im Rahmen einer Organisation, die er selbst mit weiteren ehrenamtlichen Mitarbeiter gründen wolle, oder als Mitarbeiter bei einer Organisation im Rahmen einer beruflichen Erwerbstätigkeit gegen Entschädigung der Unkosten, ausüben werde.

Auf Grund dieser Sachlage steht fest, dass die strittigen Werbungskosten nicht mit den Pensionsbezügen des Bw. in Zusammenhang stehen, und er über diese Pensionsbezüge hinaus keine weiteren Einnahmen erzielt hat. Der festgestellte Sachverhalt bietet auch eine sichere Grundlage für die Annahme, dass der Bw. auch aus der - erst zu einem späteren Zeitpunkt geplanten – Tätigkeit der Schwerstkranken- und Sterbebegleitung weder Einnahmen, noch Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten erzielen wird. Der Bw. war jedenfalls nicht in der Lage, Gegenteiliges überzeugend darzulegen. Auch für den vom Bw. in Aussicht gestellten Fall des Beitritts zu einer Organisation, geht der Bw. selbst von der Ausübung "einer beruflichen Erwerbstätigkeit gegen Entschädigung der Unkosten" aus.

Es wird daher als erwiesen angenommen, dass eine ernsthafte Absicht der Erzielung von Einkünften aus den vom Bw. bekannt gegebenen Betätigungsbereichen der Schwerstkranken- und Sterbebegleitung usw. nicht gegeben ist.

Diese Einschätzung wird auch durch die Tatsache gestützt, dass der Bw. selbst eine Erwerbsminderung im Ausmaß von 100% angegeben hat und zusätzlich erhebliche gesundheitliche Beeinträchtigungen bestehen (siehe die oben dargestellten Freibeträge für Diätverpflegung und Benützung eines Behindertenkraftfahrzeuges).

Dass der Bw. daher in der Lage wäre, Einnahmen aus einer beruflichen oder unternehmerischen Tätigkeit zu erzielen, erscheint unter diesem Aspekt aus faktischen Gründen ausgeschlossen.

B) Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG BGBl. Nr. 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Betriebsausgaben sind die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind ([§ 4 Abs. 4 EStG 1988](#)).

Der Bw. hatte Gelegenheit, zu den in der Berufungsvorentscheidung getroffenen Feststellungen zu der von ihm bekannt gegebenen Absicht, später im Rahmen einer Organisation in der Seelsorge tätig zu werden, Stellung zu nehmen. Konkret wies das FA darauf hin, dass Umstände vorliegen müssten, die über die bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen. Außerdem müsse die ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung klar erwiesen sein.

Dem entgegnete der Bw. lediglich, er sei darauf bedacht, zu einem späteren Zeitpunkt, (nach entsprechender Aus- und Weiterbildung) die Tätigkeit der Schwerstkranken- und Sterbebegleitung auch als entgeltliche, eine Einkunftsquelle darstellende Tätigkeit auszuüben. Konkrete Angaben hinsichtlich einer allfällig geplanten Einnahmenerzielung, insbesondere auf welcher rechtlichen Grundlage, ab welchem Zeitpunkt und in welcher Höhe Einnahmen erzielt werden sollten, ließ der Bw. allerdings vermissen.

Hierzu ist auf die ständige Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zu verweisen, wonach die in der Begründung einer Berufungsvorentscheidung getroffene Feststellung des Finanzamtes wie ein Vorhalt wirkt. Auch wenn durch einen Vorlageantrag die Wirkung der Berufungsvorentscheidung beseitigt wird, obliegt es dem Abgabepflichtigen, die vom Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidung getroffene Feststellung zu widerlegen (VwGH 9.2.1982, 81/14/0096, 29.11.1984, 83/15/0133, 29.6.2005, 2000/14/0194).

Wie oben bereits dargelegt, wird auf Grund des festgestellten Sachverhalts, insbesondere der Angaben des Bw. im Vorlageantrag, als erwiesen angenommen, dass eine ernsthafte Absicht zur Erzielung von Einkünften nicht gegeben ist.

Die Steuerbarkeit von Einkünften setzt nicht nur die Erfüllung der Tatbestandsmerkmale der in § 2 Abs. 3 EStG 1988 aufgezählten Einkunftsarten voraus, sondern auch die Absicht, eine insgesamt ertragbringende Tätigkeit zu entfalten. Fehlt es an einer derartigen Absicht, ist das Ergebnis der Betätigung - mag es auch die Tatbestandsmerkmale einer Einkunftsart des EStG 1988 erfüllen - steuerlich nicht beachtlich, sondern als Liebhaberei dem Bereich der privaten Lebensführung ([§ 20 EStG 1988](#)) zuzurechnen (Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 1988, 11. GL, LiebhabereiV 1993, Anh I/2, Anm. 1).

Fallen Aufwendungen vor Einnahmenerzielung an, ist die Rechtsfrage nach Anerkennung der Aufwendungen als vorweggenommene Betriebsausgaben oder Werbungskosten von der Liebhabereifrage zu unterscheiden und dieser insofern vorgelagert, als sich bei Verneinung der Betriebsausgaben- bzw. Werbungkosteneigenschaft die Liebhabereifrage nicht mehr stellt. In einem derartigen Fall kann somit auch kein Anlaufzeitraum iSd § 2 Abs. 2 vorliegen (Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 1988, 11. GL, LiebhabereiV 1993, Anh I/2, Anm. 3).

Vorweggenommene Aufwendungen stellen keine Betriebsausgaben dar, wenn ersichtlich ist, dass die Ziele nicht auf einen Betrieb als Einkunftsquelle gerichtet waren (Wiesner/Grabner/Wanke, EStG 1988, § 4, Anm. 57).

Diese Betrachtung gilt in gleicher Weise auch für Werbungskosten.

Aufwendungen vor Beginn der betrieblichen (werbenden) Tätigkeit können Betriebsausgaben sein, wenn die Eröffnung eines Gewinnbetriebes beabsichtigt ist (Doralt, EStG¹¹, § 4 Tz 235 und die dort zitierte Judikatur des VwGH und Literatur).

Der Bw. hat trotz entsprechender Feststellungen in der Berufungsvorentscheidung keine Umstände dargelegt, welche auf eine ernsthafte Absicht zur Einkünfteerzielung aus seinem sozialen Engagement schließen ließen.

Da die Tätigkeit der Schwerstkranken- und Sterbebegleitung bzw. der Telefonseelsorge und anderer kostenloser Sozialdienste des Bw. daher offenkundig keine Einkunftsquelle darstellt, kommt der Abzug von hierauf entfallenden Aufwendungen weder als Betriebsausgaben (bei betrieblichen Einkünften) noch als Werbungskosten (bei außerbetrieblichen Einkünften) in Betracht. Diese Aufwendungen dienen weder einem (zukünftigen) Betrieb des Bw. noch der Erwerbung, Erhaltung oder Sicherung von (zukünftigen) Einnahmen.

Zur Anmerkung, die Berufungsvorentscheidung vom 11. März 2011 sei nicht unterfertigt und weise den Namen des Sachbearbeiters nicht aus, ist fest zu halten, dass nach [§ 96 der Bundesabgabenordnung \(BAO\)](#), BGBl. Nr. 194/1961, zuletzt geändert durch BGBl.

Nr. 312/1987, Ausfertigungen, die mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt werden, weder einer Unterschrift noch einer Beglaubigung bedürfen und, wenn sie weder eine Unterschrift noch eine Beglaubigung aufweisen, als durch den Leiter der auf der Ausfertigung bezeichneten Abgabenbehörde genehmigt gelten.

Da die Berufungsvorentscheidung vom 11. März 2011 mittels automationsunterstützter Datenverarbeitung erstellt wurde, und somit eine Ausfertigung iSd. § 96 BAO darstellt, bestehen keine Zweifel an deren Bescheidqualität.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 30. September 2011