



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 25. November 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land, vom 8. November 2010 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) wurde unter Ansatz von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (aus zwei Dienstverhältnissen) sowie Einkünften aus selbständiger Arbeit, resultierend aus einer Vortragstätigkeit für das Institut und dem Verein XY mit Bescheid vom 8. November 2010 zur Einkommensteuer 2009 veranlagt. Die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen erfolgte wegen Nichtabgabe der Steuerklärung gemäß [§ 184 BAO](#) im Schätzungsweg.

Dagegen erhob der Bw fristgerecht Berufung mit folgender Begründung:

Seine selbständige Tätigkeit als Vortragender erfolge auf Basis eines freien Dienstverhältnisses beim Verein XY und eines Werkvertrages beim Institut. Die Einkünfte seien im Bescheid mit € 5.916,36 ausgewiesen. Der Bw ersuche, von diesen Einkünften pauschale Betriebsausgaben von € 354,98, geleistete Sozialversicherungsbeiträge im freien

Dienstverhältnis von € 244,18, sowie Kilometergelder in Höhe von € 181,44 in Abzug zu bringen, sodass sich nach Abzug von Ausgaben von € 780,60 Einkünfte von 5.135,76 errechnen.

Er habe einen PC um 519,00 gekauft, nach Abzug von 40 % für Privatnutzung seien Werbungskosten von 311,40 € und für den Besuch eines Lehrganges für Mediation am WIFI im Wege der beruflichen Fortbildung ein Betrag von € 4.950,- an Werbungskosten anzusetzen.

An Sonderausgaben beantrage er die steuerliche Berücksichtigung von Darlehensrückzahlungen in Höhe von € 2.920,- zur Schaffung von Wohnraum und Kirchenbeiträge von € 100,-.

Die außergewöhnlichen Belastungen für zahnärztliche Leistungen seien mit € 1.568,- anzusetzen.

Der Bw wurde daraufhin mit Vorhalt des Finanzamtes vom 16. Dezember 2010 aufgefordert, alle in der Berufung angeführten Positionen durch Unterlagen zu belegen. Reisekosten seien an Hand eines Fahrtenbuches nachzuweisen. Insbesondere wurde der Bw aufgefordert, den Zusammenhang zwischen der aktuellen beruflichen Tätigkeit und der beruflichen Fortbildung darzustellen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 25. Jänner 2011 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und ausgeführt, der Bw sei dem Ersuchen vom 16. Dezember 2010 um Ergänzung seiner Berufung und Vorlage sämtlicher Unterlagen zur Berücksichtigung der Werbungskosten, Sonderausgaben und außergewöhnlicher Belastung nicht nachgekommen. In der dagegen eingebrachten *Berufung* vom 18. Februar 2011 erklärte der Bw, die im Rahmen der Mediationsausbildung erworbenen Kenntnisse und Fähigkeiten in seiner derzeitigen beruflichen Tätigkeit als Ausbilder von Lehrlingen und Jugendlichen in Lehrgängen gemäß § 30 b BAG (überbetriebliche Lehrausbildung) optimal einzusetzen. Fast täglich sei es erforderlich, Konflikte und Probleme mit den in Ausbildung befindlichen Jugendlichen, welche oftmals aus schwierigen sozialen und familiären Verhältnissen kämen, zu lösen. Eine Bestätigung vom Arbeitgeber (Technisches Ausbildungszentrum XY Ort) könne bei Bedarf zugesendet werden.

Beigelegt wurden diesem Rechtsmittel eine Rechnung über den Ankauf eines Rechners/PC in Höhe von € 519,-, eine Bestätigung des Darlehensgebers Allgemeine Bausparkasse reg. Gen.m.b.H. über Annuitätenzahlungen (Eigenheim) von € 476,00 monatlich, zwei Honorarnoten über zahnärztliche Leistungen in Höhe von € 1.568,- und eine Zahlungsaufforderung des WIFI Salzburg über den Betrag von € 4.950,- für den Lehrgang Mediation vom 22.11.2007 bis 27.6.2009 samt Zahlungsbestätigung vom 5. Mai 2009, jeweils in Ablichtung.

Die Berufung wurde dem UFS mit Vorlagebericht vom 16. März 2011 zur Entscheidung übermittelt.

Mit Vorhalt vom 17. April 2012 forderte der UFS den Bw zur Beantwortung folgender Fragen und Beibringung angeführter Unterlagen auf:

- *Vorlage des Dienst- und Werkvertrages,*
- *detaillierte Darstellung Ihrer Berufsausbildung,*
- *Beschreibung Ihrer beruflichen Tätigkeit durch den Arbeitgeber und Bestätigung der beruflichen Notwendigkeit einer Mediationsausbildung.*
- *Vorlage der Teilnehmerliste betreffend Basis- und Zusatzmodule zur Mediationsausbildung (lag hier ein homogener Teilnehmerkreis vor?)*
- *Bekanntgabe der Inhalte der besuchten Lehrgänge.*
- *War diese Ausbildung seitens des Arbeitgebers verpflichtend?*
- *Hätte die Nichtabsolvierung berufliche Konsequenzen gehabt, wenn ja, welche?*
- *Bekanntgabe von Dienstfreistellungen und Kostenersatz durch den Arbeitgeber.*
- *Vorlage des WIFI Mediations-Diploms und eventueller sonstiger Zeugnisse und*
- *Besuchsbestätigungen.*
- *Bekanntgabe der beruflichen Notwendigkeit eines PCs?*

Eine Beantwortung dieses Vorhaltes erfolgte bis zum heutigen Tag nicht.

Über die Berufung wurde erwogen:

A) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:

Gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.

Laut [§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988](#) sind Werbungskosten auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder damit verwandten Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Gemäß [§ 16 Abs. 3 EStG 1988](#) ist für Werbungskosten, die bei den nichtselbständigen Einkünften erwachsen, ohne besonderen Nachweis ein Pauschbetrag von € 132,00 jährlich abzusetzen. Sind die tatsächlichen Werbungskosten höher als das Werbungskostenpauschale, werden die tatsächlichen Werbungskosten bei entsprechendem Nachweis berücksichtigt (VwGH 17.12.1996, [92/14/0176](#)).

Gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2 a EStG 1988](#) dürfen bei den einzelnen Einkünften 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, nicht abgezogen werden.

Gemäß [§ 138 BAO](#) hat der Abgabepflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung seiner Offenlegungspflicht die Richtigkeit seiner Anbringen zu beweisen. Kann ein Beweis nicht zugemutet werden, ist zumindest eine Glaubhaftmachung erforderlich.

Der Abgabepflichtige, der Werbungskosten oder Betriebsausgaben berücksichtigt haben will, hat das Vorliegen dieser Aufwendungen daher entsprechend nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Aus der Sicht des UFS ist aus der Bestimmung des [§ 16 Abs. 3 EStG 1988](#) abzuleiten, dass die Geltendmachung den Pauschbetrag übersteigender Werbungskosten den Nachweis oder – wenn dies nicht zumutbar erscheint- zumindest eine Glaubhaftmachung erfordert. Nicht nur die Geltendmachung von Betriebsausgaben bedarf des Nachweises, sondern auch die Geltendmachung von Ausgaben bei einem nichtselbständig Tätigen. Somit ist beim Bw ein derartiger Nachweis sowohl für die beantragten Werbungskosten (PC, Mediationskurs) als auch Betriebsausgaben (Kilometergelder) unabdingbar.

Da der Bw, obwohl vom UFS ausdrücklich dazu aufgefordert, keinerlei Fragen zur beruflichen bzw. betrieblichen Notwendigkeit der geltend gemachten Ausgaben für PC und Mediationskurs beantwortete, die angeforderten Unterlagen betreffend Lerninhalte, Besuchsbestätigung, Diplomzeugnis für den WIFI-Kurs nicht übermittelte und darüber hinaus den Vorhalt insgesamt zur Gänze unbeantwortet ließ, war eine Überprüfung des Werbungskostencharakters der Ausgaben nicht möglich. Insbesondere wurde nicht einmal der tatsächlich erfolgte Besuch des Mediationskurses durch Besuchsbestätigungen oder Zeugnisse nachgewiesen noch wurden konkrete Inhalte der dortigen Wissensvermittlung und deren Wert für das berufliche Fortkommen dargelegt.

Lassen sich die Aufwendungen, die auf die berufliche Sphäre entfallen, nicht einwandfrei von den Aufwendungen für die private Lebensführung trennen, dann gehört der Gesamtbetrag derartiger Aufwendungen zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben.

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen, dass bei Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, die Behörde diese nicht schon deshalb als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkennen darf, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf ihre Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen Veranlassung im Gegensatz zur privaten Veranlassung (VwGH vom 28.5.2008, [2006/15/0237](#)).

Allein die Vorlage einer Zahlungsbestätigung für den Mediationskurs ist nicht ausreichend um diesen Kosten steuerliche Anerkennung zukommen zu lassen und zwar insbesondere dann,

wenn infolge Nichtvorlage der angeforderten Dienst- und Werkverträge und der Tätigkeitsbeschreibung durch den (die) Arbeitgeber nähere Angaben über den Inhalt der besuchten Seminare sowie über den Inhalt der beruflichen Tätigkeit und konkrete Anwendungsmöglichkeiten im Beruf fehlen.

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Computers sind insoweit Werbungskosten, als eine berufliche Verwendung eindeutig feststeht. Bei Computern, die in der Wohnung von Steuerpflichtigen aufgestellt sind, sowie bei Laptops, ist die berufliche Notwendigkeit als Abgrenzung zur privaten Veranlassung und das Ausmaß der beruflichen Nutzung nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Da der Bw der schriftlichen Aufforderung des UFS, die berufliche Notwendigkeit eines häuslichen Computers bekanntzugeben, nicht nachgekommen ist, konnte dem diesbezüglichen Berufungsbegehren nicht Folge gegeben werden.

Im gegenständlichen Fall konnten daher den Pauschbetrag des § 16 EStG 1988 übersteigende Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit keine Anerkennung finden.

b) Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit:

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

Gemäß [§ 17 Abs. 1 EStG 1988](#) können bei Einkünften aus einer Tätigkeit im Sinne des § 22 oder § 23 leg. cit. die Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 mit einem Durchschnittssatz ermittelt werden. Der Durchschnittssatz beträgt bei freiberuflichen oder gewerblichen Einkünften aus einer kaufmännischen oder technischen Beratung, einer Tätigkeit im Sinne des § 22 Z 2 sowie aus einer schriftstellerischen, vortragenden, wissenschaftlichen, unterrichtenden oder erzieherischen Tätigkeit 6 %, (jedoch höchstens € 13.200,--) der Umsätze iSd [§ 125 Abs. 1 BAO](#). Daneben dürfen nur folgende

Betriebsausgaben abgesetzt werden: Ausgaben für den Eingang an Waren, Rohstoffen, Halberzeugnissen Hilfsstoffen und Zutaten, die nach ihrer Art und ihrem betrieblichen Zweck in ein Wareneingangsbuch einzutragen sind sowie Ausgaben für Löhne (einschließlich Lohnnebenkosten) und für Fremdlöhne, soweit diese unmittelbar in Leistungen eingehen, die den Betriebsgegenstand des Unternehmens bilden, weiters Beträge im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1 (Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Kranken-, Unfall- Pensions-, Arbeitslosenversicherung, Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen etc.).

Unter Berücksichtigung der beantragten pauschalen Betriebsausgaben errechnen sich die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit daher wie folgt:

Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit lt. Veranlagung	5.916,00
---	----------

abzüglich 6 % pauschale Betriebsausgaben	354,76
abzüglich gesetzliche Sozialversicherungsbeiträge	244,18
Einkünfte aus selbständiger Arbeit lt. Berufungsentscheidung	5.317,08

c) Sonderausgaben:

Nach [§ 18 Abs. 1 Z 3 lit a –d EStG 1988](#) sind Ausgaben zur Schaffung von Wohnraum und Wohnraumsanierung bzw. Rückzahlung von Darlehen hierfür bis zu einem einheitlichen Höchstbetrag von € 2.920,-- jährlich als Sonderausgaben abzuziehen. Sind diese Ausgaben gleich hoch oder höher als der maßgebliche Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrages als Sonderausgaben abzusetzen. Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36.400,-€, vermindert sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bei einem Gesamtbetrag der Einkünfte von € 60.000,- ein absetzbarer Betrag in Höhe des Pauschbetrages von € 60,- ergibt.

Die anzuerkennenden- eingeschliffenen -Sonderausgaben betragen demgemäß € 159,29.

d) Außergewöhnliche Belastungen:

Hinsichtlich der geltend gemachten Zahnarztrechnungen in Höhe von € 1.568,- ist auszuführen, dass gemäß § 34 Abs.1 EStG 1988 eine außergewöhnliche Belastung die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen muss (Jakom, EStG, Kommentar 2010, § 34, Tz 51). Dies ist dann der Fall, wenn die Belastung den vom Einkommen des Steuerpflichtigen zu berechnenden Selbstbehalt übersteigt. Der Selbstbehalt beträgt bei einem Einkommen von höchstens 7.300 € 6 %, mehr als 7.300 € bis 14.600 € 8 %, mehr als 14.600 € bis 36.400 € 10 % und **mehr als 36.400 € 12 %**.

Der Selbstbehalt vermindert sich um je einen Prozentpunkt, wenn dem Steuerpflichtigen der Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbetrag zusteht, für jedes Kind im Sinn des § 106 EStG 1988. Sind im Einkommen sonstige Bezüge im Sinne des § 67 enthalten, dann sind als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für Zwecke der Berechnung des Selbstbehaltes die zum laufenden Tarif zu versteuernden Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, erhöht um die sonstigen Bezüge gemäß § 67 Abs.1 und 2, anzusetzen (§ 34 Abs. 5 EStG 1988).

Da der angeführte Rechnungsbetrag für zahnärztliche Behandlung von insgesamt € 1.568,- den Selbstbehalt im Sinne des § 34 Abs. 4 EStG nicht übersteigt, kann es zu keiner steuerlichen Auswirkung der erklärten Belastungen kommen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden und der Berufung teilweise Folge zu geben.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 1. August 2012