

GZ. RV/3365-W/07

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2006 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist Kriminalbeamtin. Im Zuge der Einkommensteuerveranlagung (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2006 machte sie ua. Krankheitskosten (Arztkosten) in Höhe von 5.043,09 € als außergewöhnliche Belastung und Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, in Höhe von 1.743,70 € geltend (S 24/2006 Arbeitnehmerveranlagungsakt, im Folgenden kurz: ANV-Akt); in letzterem Betrag waren ua. Garagierungskosten in Zusammenhang mit der Außendiensttätigkeit der Bw. als Kriminalbeamtin von 72,00 € und Kosten, die im Rahmen ihrer Ausbildung zur Schwimmlehrerin angefallen waren, von 760,40 € enthalten.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 1. Juni 2007 forderte das Finanzamt die Bw. ua. auf, sämtliche Belege samt Aufstellung bezüglich der beantragten Werbungskosten und außergewöhnlichen Belastungen nachzureichen.

Daraufhin übermittelte die Bw. die Belege (S 2 ff/2006 ANV-Akt) und eine diesbezügliche Aufstellung (S 24/2006 ANV-Akt); zwei der Belege betreffend ärztliche Honorarnoten vom 27. März 2006 und 31. März 2006 (lautend auf den Betrag von 631,60 € bzw. 33,00 €) waren auf den Namen des Lebensgefährten der Bw., A, ausgestellt (S 6 f./2006 ANV-Akt), zwei weitere ärztliche Honorarnoten (lautend auf den Betrag von 75,00 € bzw. 300,00 €) waren im Jahr 2005 ausgestellt und bezahlt worden (S 8 f./2006 ANV-Akt).

Mit Telefax vom 13. Juli 2007 nahm die Bw. zu den im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2006 geltend gemachten Werbungskosten betreffend ihre Ausbildung zur Schwimmlehrerin Stellung:

Die Schwimmlehrerausbildung sei seinerzeit in Graz und Linz angeboten worden; die Bw. habe sich für Graz entschieden, da die Schulungen am Wochenende stattgefunden hätten. Diese Ausbildung sei freiwillig erfolgt, sei aber für ihre berufliche Ausbildung wichtig. Sie sei als Kriminalbeamtin in der B-Direktion tätig. Es werde in der Jobbörse (des Bundeskanzleramtes) oftmals ein Job als Sportlehrer angeboten; die Fähigkeiten dazu müsse sie sich selbst aneignen. Da sie sehr an einer sportlichen Tätigkeit interessiert sei und diese Posten auch höher dotiert seien, habe sie diese Ausbildung absolviert. Von ihrer Dienststelle würden auch Schwimmeinheiten ein Mal wöchentlich in der Dienstzeit genehmigt. Der Kurs selbst sei kostenlos gewesen, als Werbungskosten seien lediglich die Fahrtkosten und die Kosten der Nächtigungen geltend gemacht worden.

Im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2006 vom 30. Juli 2007 wich das Finanzamt vom Begehrten der Bw. insofern ab, als es den in den beantragten Werbungskosten enthaltenen Mitgliedsbeitrag für die Wasserrettung nicht anerkannte, da dieser keinen Beitrag zu einem Berufsverband darstelle; weiters wurden die ärztlichen Honorarnoten, die nicht auf den Namen der Bw. lauteten bzw. die nicht im Jahr 2006 bezahlt wurden (siehe oben), nicht als außergewöhnliche Belastung anerkannt.

Am 10. August 2007 erhob die Bw. Berufung gegen den oa. Einkommensteuerbescheid. Begründend führte sie aus, es sei bei den außergewöhnlichen Belastungen eine Rechnung, die auf den Namen ihres Lebenspartners, A, laute, nicht anerkannt worden (es handelt sich dabei um die oa. ärztliche Honorarnote vom 27. März 2006 über einen Betrag von 631,60 €, S 6/2006 ANV-Akt). Aus dem beigelegten Kontoauszug (dieser befindet sich auf S 29/2006 ANV-Akt) sei aber genau ersichtlich, dass diese Zahlung in Höhe von 631,60 € von ihrem Konto am 28. März 2006 an den rechnungsausstellenden Arzt abgebucht worden sei. Der Lebenspartner der Bw. habe eine Krankenversicherung und sie hätten gedacht, diese Versicherung decke den Betrag ab, deshalb laute die Rechnung nicht auf den Namen der Bw. Die Versicherung habe die Zahlung leider abgelehnt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. September 2007 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab und änderte den angefochtenen Bescheid zu Ungunsten der Bw. ab, indem es die geltend gemachten Garagierungskosten von 72,00 € und die im Rahmen der Ausbildung der Bw. zur Schwimmlehrerin angefallenen Ausgaben von 760,40 € nicht mehr zum Werbungskostenabzug zuließ.

Begründend führte das Finanzamt aus, die Kosten für die Behandlung des Lebensgefährten der Bw. stellten bei diesem Krankheitskosten dar. Die Übernahme dieser Behandlungskosten könne nur im Rahmen einer gesetzlichen Unterhaltpflicht gegeben sein; da gegenüber dem Lebensgefährten keine gesetzliche Unterhaltsverpflichtung der Bw. bestehe, könnten seine Behandlungskosten bei der Bw. steuerlich nicht abgesetzt werden.

Hinsichtlich der im Rahmen der Ausbildung der Bw. zur Schwimmlehrerin angefallenen Ausgaben argumentierte die Abgabenbehörde I. Instanz, Werbungskosten seien bereits dann anzunehmen, wenn Aufwendungen durch die berufliche Tätigkeit veranlasst seien. Soweit aber Aufwendungen an den Bereich der privaten Lebensführung angrenzen, müsse die Abgrenzung zwischen beruflicher und privater Veranlassung durch die Notwendigkeit erfolgen. Andererseits sollten aber Aufwendungen, die der durchschnittliche Bürger als Lebensführungs kosten nicht steuermindernd absetzen könne, auch nicht von jenen Steuerpflichtigen abge-

setzt werden können, die zufälligerweise eine berufliche Tätigkeit entfalteten, wo diese Aufwendungen beruflich veranlasst wären.

Ausbildungskosten seien Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung ermöglichen. Die Abzugsfähigkeit von Ausbildungskosten sei nur dann gegeben, wenn ein Zusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit vorliege. Maßgebend sei die konkrete Einkunftsquelle, nicht ein früher erlerner Beruf oder ein abstraktes Berufsbild oder eine früher ausgeübte Tätigkeit. Aus- und Fortbildungsmaßnahmen unterschieden sich von der Umschulung dadurch, dass sie nicht "umfassend" sein müssten, somit auch einzelne berufsspezifische Bildungselemente als Werbungskosten abzugsfähig seien. Von einem Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit sei dann auszugehen, wenn durch die Bildungsmaßnahme erworbene Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen der ausgeübten (verwandten) Tätigkeit verwertet werden könnten.

Laut Aktenlage sei die Bw. Kriminalbeamtin in der B-Direktion. Die Ausbildung zur Schwimmlehrerin stehe somit nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit ihrer beruflichen Tätigkeit. Auch die Tatsache, dass ein Mal wöchentlich in der Dienstzeit der Bw. Schwimmeinheiten oder andere Übungen zur körperlichen Ertüchtigung genehmigt würden, ändere nichts an der Tatsache, dass die Ausbildung zur Schwimmlehrerin nicht im Zusammenhang mit dem Beruf der Bw. stehe, da das vorrangige Ziel einer ausgebildeten Schwimmlehrerin das Unterrichten und Trainieren von Personen, die schwimmen erlernen bzw. verbessern wollten, sei. Die Kosten für die Lehrwarteausbildung für Schwimmen seien daher nicht anzuerkennen.

Weiters seien Garagierungskosten ebenfalls nicht anzuerkennen, da diese mit dem Kilometergeld abgegolten seien.

Mit Schreiben vom 24. September 2007 beantragte die Bw. die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde II. Instanz:

Anbei sende sie die Bestätigung für die Rechnung (ärztliche Honorarnote), welche durch das Finanzamt nicht anerkannt worden sei (diese befindet sich auf S 41/2006 ANV-Akt; dazu unten); die medizinische Behandlung sei für sie und ihren Lebenspartner, A, erfolgt. Die Belastung sei, wie schon in der Berufung vorgebracht, zur Gänze an sie gegangen; eine Kopie des Bankbeleges liege bei (dieser befindet sich auf S 42/2006 ANV-Akt).

Weiters ersuche die Bw. um Anerkennung der Kosten für die Ausbildung zur Schwimmlehrerin; es handle sich lediglich um die Fahrt- und Nächtigungskosten. Diese Ausbildung sei notwendig, um in ihrem Beruf als Kriminalbeamtin in der B-Direktion weiterzukommen. Es

werde in der Jobbörse (des Bundeskanzleramtes) oftmals ein Job als Sportlehrer angeboten. Die Fähigkeiten dazu müsse sich die Bw. selbst aneignen. Da sie sehr an einer sportlichen Tätigkeit interessiert sei und diese Posten auch höher dotiert seien, habe sie diese Ausbildung absolviert. Von ihrer Dienststelle würden auch Schwimmeinheiten ein Mal wöchentlich in der Dienstzeit genehmigt.

Die Garagierungskosten für die Außendiensttage seien grundlos gestrichen worden; in den Einkommensteuerrichtlinien seien die Garagierungskosten nicht ausdrücklich auszuschließen.

Auf S 41/2006 ANV-Akt befindet sich, wie bereits oben angeführt, die von der Bw. im Zuge ihres Vorlageantrages übermittelte Bestätigung des Rechnungsausstellers für die vom Finanzamt nicht anerkannte ärztliche Honorarnote vom 27. März 2006 über einen Betrag von 631,60 €. Diese Bestätigung vom 2. Oktober 2007 enthält auszugsweise folgenden Wortlaut:

"Wir bestätigen hiermit, dass mit der Rechnung Nr. 2006/0584 vom 27. März 2006 über 631,60 €, ausgestellt auf A, eine ICSI-Behandlung an der Bw. und ihrem Partner A durchgeführt wurde."

Am 27. November 2007 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde II. Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen:

§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 180/2004, lautet:

"(1) Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den Erwerb oder Wertminderungen von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Hinsichtlich der durchlaufenden Posten ist § 4 Abs. 3 anzuwenden. Werbungskosten sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Werbungskosten sind auch:

10. Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im

Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen."

§ 34 Abs. 1 bis 3 EStG 1988 idF BGBI. Nr. 818/1993 lautet:

"(1) 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.

(2) Die Belastung ist außergewöhnlich, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst.

(3) Die Belastung erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann."

2. Rechtliche Würdigung:

2.1 Außergewöhnliche Belastung betreffend die ärztliche Honorarnote vom 27. März 2006:

Unstrittig ist, dass diese Honorarnote über einen Rechnungsbetrag von 631,60 € auf den Namen des Lebenspartners der Bw., A, ausgestellt wurde und dass die Bezahlung dieses Betrages vom Konto der Bw. aus erfolgt ist. Wenn die Bw. argumentiert, der Betrag sei bei ihr (zur Gänze) als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig, weil "die Belastung, wie schon in der Berufung vorgebracht, zur Gänze an mich ging", so ist ihr entgegenzuhalten, dass grundsätzlich nur eigene Krankheitskosten unter § 34 EStG 1988 subsumiert werden können (vgl. *Doralt*, EStG⁴, § 34 Tz 38); die Übernahme fremder Krankheitskosten könnte nur bei Bestehen einer gesetzlichen Unterhaltsverpflichtung – die aber im gegenständlichen Fall nicht vorliegt - zu einer außergewöhnlichen Belastung beim Leistenden führen (vgl. § 34 Abs. 7 Z 4 EStG 1988). Eine *gänzliche* Abzugsfähigkeit des von der Bw. bezahlten Betrages von 631,60 € bei ihr kommt somit nicht in Betracht.

Die Tatsache, dass die streitgegenständliche Honorarnote auf den Namen des Lebenspartners der Bw. ausgestellt wurde, würde die Abzugsfähigkeit bei der Bw. zwar schon an sich ausschließen; allerdings hat sie durch die Vorlage der Bestätigung des Rechnungsausstellers vom 2. Oktober 2007 (siehe oben im Sachverhaltseil der Berufungsentscheidung) hinreichend glaubhaft gemacht, dass die geltend gemachten Behandlungskosten tatsächlich auf sie *und* ihren Lebenspartner entfielen, weshalb die Hälfte des Betrages von 631,60 € (somit 315,80 €) bei der Bw. als außergewöhnliche Belastung anzuerkennen ist (dass auf sie anteilmäßig ein höherer Betrag entfiele, hat die Bw. nicht einmal behauptet (vgl. *Doralt*, EStG⁴, § 34 Tz 7, wonach der Nachweis oder die Glaubhaftmachung einer außergewöhnlichen Belastung in erster Linie der Partei obliegt)).

2.2 Werbungskosten betreffend Garagierung im Außendienst:

Die Bw. hat in Zusammenhang mit ihrer Außendiensttätigkeit (24 Außendienstage) als Kriminalbeamtin Garagierungskosten von 72,00 € geltend gemacht. Aus den von der Bw. diesbezüglich vorgelegten Unterlagen (S 16 f., S 24/2006 ANV-Akt) geht hervor, dass sie für die im Rahmen ihrer Außendiensttätigkeit zurückgelegten Fahrten das amtliche Kilometergeld in Anspruch genommen hat, welches vom Finanzamt auch als Werbungskosten anerkannt wurde. Bei Geltendmachung des amtlichen Kilometergeldes sind aber – neben zahlreichen anderen Aufwendungen – auch Aufwendungen für (Park-)Gebühren (und somit auch Kosten (Gebühren) für das Parken in einer Garage) abgegolten (vgl. *Doralt*, EStG⁹, § 16 Tz 220, Stichwort "Fahrtkosten"; anzumerken ist, dass Garagierungskosten am Arbeitsplatz (und ebenso am Wohnort) grundsätzlich keine Werbungskosten darstellen (*Doralt*, § 16 Tz 220, Stichwort "Garagierungskosten am Arbeitsplatz", mit Judikaturnachweis)). Das Finanzamt hat daher zu Recht den Abzug der angefallenen Garagierungskosten als Werbungskosten nicht anerkannt.

2.3 Werbungskosten hinsichtlich Ausbildung zur Schwimmlehrerin:

An diesbezüglichen Aufwendungen hat die Bw. Fahrt- und Nächtigungskosten von insgesamt 760,40 € geltend gemacht. Während das Finanzamt in seiner Berufungsvereentscheidung vom 5. September 2007 die Auffassung vertritt, diese Aufwendungen grenzen an den Bereich der privaten Lebensführung und die Ausbildung zur Schwimmlehrerin stehe nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit der Bw., argumentiert diese in ihrem Telefax vom 13. Juli 2007 und im Vorlageantrag vom 24. September 2007, diese Ausbildung sei not-

wendig, um in ihrem Beruf als Kriminalbeamtin weiterzukommen; es werde in der Jobbörse (des Bundeskanzleramtes) oftmals ein Job als Sportlehrer angeboten, und diese Posten seien auch höher dotiert; der Kurs selbst (absolviert an der C-Akademie (D-Anstalt), siehe Belege S 18 ff/2006 ANV-Akt) sei kostenlos gewesen, weshalb lediglich die angefallenen Fahrt- und Nächtigungskosten geltend gemacht würden.

Mit diesen Ausführungen hat die Bw. glaubhaft vorgebracht, dass die streitgegenständlichen Aufwendungen Ausbildungsmaßnahmen betreffen, die mit dem ausgeübten oder einem damit verwandten Beruf in Zusammenhang stehen und dass die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen dieser Tätigkeiten verwertet werden können (vgl. *Doralt*, EStG⁹, § 16 Tz 203/4/1): Dass das Vorbringen der Bw., mit der gegenständlichen Ausbildung eine Tätigkeit als Bundessportlehrerin (im Rahmen des Polizeidienstes) anzustreben, die finanziell attraktiver als ihre bisherige Tätigkeit im Polizeidienst sei und eine Aufstiegsmöglichkeit darstelle, unrichtig oder unglaubwürdig sei, hat das Finanzamt nicht einmal behauptet.

Die im Zusammenhang mit der Ausbildung zur Schwimmlehrerin geltend gemachten Fahrt- und Nächtigungskosten stellen daher Werbungskosten dar.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, 11. Dezember 2007