

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf, Adr, gegen die Bescheide des Finanzamtes Salzburg-Land vom 11.09.2014 und 18.02.2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2011 und 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## Entscheidungsgründe

### 1) Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist in den Streitjahren als Lehrerin an der Hauptschule Hauptschule tätig. Darüber hinaus ist sie Rechtspraktikantin von 1.12.2011 bis 31.01.2012 am Bezirksgericht BG und in der Folge von 1.02.2012 bis 25.04.2012 und 5.09. bis 10.09.2012 beim Landesgericht LG.

Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für die Jahre 2011 und 2012 machte die Bf die Berücksichtigung umfangreicher Aufwendungen als Werbungskosten bzw. Sonderausgaben geltend, die sich im Detail wie folgt darstellen:

### A) Einkommensteuer 2011:

#### 1) Sonderausgaben

|                                                  |           |
|--------------------------------------------------|-----------|
| Aufwendungen für<br>Personenversicherungen       | 3.419,88  |
| Aufwendungen für<br>Wohnraumschaffung/-sanierung | 13.704,00 |
| gesamt                                           | 17.123,88 |

## 2) Werbungskosten (Lehrerin/ Praktikantin)

|                  |          |
|------------------|----------|
| Pendlerpauschale | 3.066,00 |
|------------------|----------|

|                         |          |
|-------------------------|----------|
| Arbeitsmittel           | 638,67   |
| Fachliteratur           | 368,70   |
| Reisekosten             | 464,90   |
| sonstige Werbungskosten | 5.268,38 |
| gesamt                  | 6.740,65 |

## 3) Außergewöhnliche Belastung

|                  |        |
|------------------|--------|
| Krankheitskosten | 440,00 |
|------------------|--------|

Mit Ergänzungsschreiben vom 24. Juni 2014 forderte das Finanzamt die Bf auf, die geltend gemachten Kosten für Arbeitsmittel, Fachliteratur, Reisekosten sowie die sonstigen Werbungskosten zu belegen. Es wurde *"um detaillierte, nach Sparten getrennte Aufstellung mit nummerierten Belegen gebeten, da ansonsten mangels Nachvollziehbarkeit die Ausgaben nicht anerkannt werden können"*.

In Beantwortung dieses Schreibens teilte die Bf mit handschriftlicher Eingabe vom 31.07.2014 - unter Verweis auf eine **Beilage bestehend aus einem Konvolut von 64 Seiten Kopien** - das Folgende mit:

*Ich ersuche um Anerkennung von Ausgaben in den von mir unterrichteten Bereichen Bewegung und Sport, Technisches und Textiles Werken, Ernährung und Haushalt, Kreativer Tanz und Theater, sowie von pauschalen Kosten für Diensttelefonate und Internetgebühren. Ich unterrichte als geprüfte Lehrerein in den oben angeführten Unterrichtsfächern. Von Jänner bis Juli 2011 habe ich mein Studium an der Uni fortgesetzt um einen höheren Dienst im Schulwesen zu erlangen. Zudem habe ich nach Abschluss meines Studiums im Juli 2011 beim BG BG ein Praktikum im Dezember absolviert.*

### a) Ausbildung an der Uni

|                                                                     |          |
|---------------------------------------------------------------------|----------|
| Studienbeitrag Sommer - und Wintersemester<br>2 x 380,--            | 760,00   |
| Fahrtkosten Wohnort-LG und retour<br>tgl. 40 km a`0,40 € (140 Tage) | 2.240,00 |

|                                             |               |
|---------------------------------------------|---------------|
| <i>Lehrmaterial, Bücher, Kopien, Drucke</i> | <i>298,34</i> |
|---------------------------------------------|---------------|

*b) Praktikum*

|                                                                            |               |
|----------------------------------------------------------------------------|---------------|
| <i>Fahrtkosten Wohnort-BG und retour<br/>tgl. 40 km a`0,40 € (20 Tage)</i> | <i>320,00</i> |
| <i>Arbeitsmaterial, Kursbesuch, Reisegebühren</i>                          | <i>138,92</i> |

*c) Allgemeines*

|                                                              |                  |
|--------------------------------------------------------------|------------------|
| <i>Internet/ Telefonpauschale</i>                            | <i>600,00</i>    |
| <i>Material für Werken</i>                                   | <i>463,57</i>    |
| <i>Material für Ernährung und Haushalt</i>                   | <i>468,90</i>    |
| <i>Fortbildungen, 25 Tage, Reisekosten, NÄ, FG</i>           | <i>940,00</i>    |
| <i>Verfahrenskosten, Disziplinarverfahren</i>                | <i>1.406,70</i>  |
| <i>Sportkurse, Material, Bekleidung</i>                      | <i>538,97</i>    |
| <i>Schulveranstaltung, Fortbildung, Tanz, Theater, Sport</i> | <i>1.853,80</i>  |
| <i>Werbungskosten gesamt</i>                                 | <i>10.029,20</i> |

*Für meine zusätzliche universitäre Ausbildung, das Praktikum, das Dienstrechtsverfahren sowie Fort- und Weiterbildung beziehe ich keine Reisekosten oder sonstige Rückerstattung von meinem Dienstgeber. Ich besuche sehr viele Fort- und Weiterbildungsveranstaltungen im sportlichen, kreativen, Tanz- und Theaterbereich. Ich besuche daher immer wieder Kurse, Lehrgänge, Veranstaltungen in Sportarten wie Tennis, Bouldern, Golf, Entspannungstechniken, Wassersport und Wintersport für Sportwochen, Kreativwochen, Workshops und Vorführungen aus dem künstlerisch kreativen Bereich. Das Verfahren vor dem Dienstgeber befindet sich mittlerweile im 2. Rechtsgang. Das Urteil wurde vorübergehend ausgesetzt und aufgehoben. Im Verwaltungsverfahren werden die Verfahrenskosten auch bei gewonnenem Verfahren vom Dienstgeber nicht ersetzt. Ich hatte im Jahre **2010** drei ganztägige Verhandlungen und unzählige Reisekosten sowie Tagesgebühren zur Vorbereitung für die Verhandlung mit der Personalvertretung und mit der notwendigen Rechtsvertretung. Ich ersuche nochmals um Anerkennung der Beiträge als Werbungskosten im vollen Umfang.*

Dem Schreiben beigelegt hat die Bf eine Vielzahl von Kopien von Rechnungen u.a. folgender Geschäfte, mit denen Einkäufe des täglichen Lebens abgerechnet wurden:

- Diskonter1 (Rechnungsbeträge € 16,04, € 17,80, € 25,02, € 24,73, € 40,43)
- Diskonter2 (Rechnungsbeträge € 17,85, € 21,85, € 20,55, € 20,22 € 19,54)
- Diskonter3 (Rechnungsbeträge € 14,17, € 24,58)
- Diskonter4, € 34,29
- Geschäft1, Alles vom Feinsten (Kennenlernpaket) € 12,65
- Geschäft2, Inkassoabteilung, Mahngebühren € 29,94,
- Geschäft3 Schnäppchenkauf € 6,79
- Geschäft4 € 6,00
- Geschäft5, Alicante € 12,70
- Geschäft6 (Passbild) € 6,00
- Textil1 (Blouson, Tasche, Schulterwärmer, Pulli, Kleid, Fausthandschuhe, Strickmütze) € 213,65
- Schuhe1 € 14,90
- Textil2 € 10,45
- Textil3 Textilhandel GmbH, MAESTRO Abrechnung € 196,20
- Sport1, € 14,99
- Textil4, € 10,00
- Textil5, € 29,11
- Textil6, Eisenstadt, € 60,00
- Schuh2, € 19,95
- Textil7 (Bikini, Kinderhose, Damenhosen), € 16,70 und € 9,57
- Belege der Österreichischen Post AG über die Beträge von € 1,90, 2,10, 1,80, 1,90, 3,99 für Einschreiben, Postfax, Kopierpapier, Einrichtung von Urlaubsfächern (7.4. bis 13.4. 2011 und 12.7. bis 2.7.2011, 29.7. bis 11.8.2011), Beträge € 11,80 und € 13,80 und € 13,80
- Schulbedarf1 über € 51,70 und € 66,95 Schulbedarf2 Schulbedarf über € 26,68, und Zahlungserinnerung € 4,68; jeweils gerichtet an die Hauptschule Hauptschule, z.Hd. Frau BF
- Wohnen1 (2 Leintücher) € 86,13
- Elektro Elektro (Ersatzakku für Thinkpad) € 139,00
- Restaurant1, Restaurant, Mastercard Abrechnung über € 208,30
- Vorgelegt wurden seitenweise Kopien von Kontoauszügen hinsichtlich unterschiedlichster Zahlungen, ua. auch Überweisung einer Verwaltungsabgabe an das OLG OLG von € 16,80, eines Kostenvorschusses für Gutachten Dr. RA € 400,00 u.a.
- Kostennote für Berufung im Disziplinarverfahren vom 24.09.2012 über € 931,14
- Reisegebührenrechnung ohne Nennung des Kalenderjahres (Tagesgebühren und Fahrtkosten über Dienstreisen ) für 18.11. AA, Milchprodukte; 7.2. , 9.2. Betriebsbesichtigung Bäckerei BB; Fortbildung1; Fortbildungsblock2
- Rechnung des Nächtigung über € 173,00 für 3 Nächtigungen, 3 x Frühstück, 2x Mittagessen, 2x Abendessen

- Rechnungen über Abo KinderLG € 62,00
- Ticket € 190,00
- Theater € 47,00
- ermäßigte Tageskarte Verkehrsverbund € 38,00, ÖBB € 10,00
- Sport, € 249,00 und Printcenter € 60,40
- Golfclub LG, Mitgliedsbeitrag € 704,00
- Pilates Pilates am Vormittag € 63,00;
- Konzert Ticketcenter, Udo Jürgens Tour, 2 Stück für € 174,00
- Theater, Wahlabo € 202,00
- Tageszeitung 53,64;
- Lieferschein über diverse Rechtsliteratur, zu dem die Abrechnung fehlt, adressiert an Name, sowie die Rechnungen der Firma Großmarkt (Rechnungsbeträge € 55,91 und € 94,39), die auf den Kunden namens Kunden ausgestellt sind.
- A1 Telefonrechnungen für die Abrechnungszeiträume 01-12 des Jahres 2011

Mit Bescheid vom 11. September 2014 wurde die Bf zur Einkommensteuer 2011 veranlagt, wobei mangels Nachvollziehbarkeit der vorgelegten Unterlagen (keine detaillierte Aufstellung mit nummerierten Belegen) Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte in Höhe von € 1.013,60 Anerkennung fanden. In diesen sind laut Begründung insbesondere eine geschätzte Pauschale von € 10 pro Monat für Internet und Telefon, d.s. € 120,00 pro Jahr, enthalten. Zudem wurde das große Pendlerpauschale für 20 bis 40 km, d.s. € 1.476,00 gewährt. Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt in Höhe von 2.678,72 nicht übersteigen.

Dagegen wurde fristgerecht Beschwerde vom 11.10.2014 erhoben und begründend ausgeführt:

*Das Finanzamt hat die von mir nachgewiesenen Kosten und Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen nicht berücksichtigt. Die vom Dienstgeber nicht automatisch berücksichtigten Kosten betragen für das Jahr 2011 € 10.020,20.*

*Die Fahrten vom Bezirksgericht BG sowie zur Stätte meiner universitären Ausbildung sind zusätzliche Aufwendungen und daher mit dem vom Finanzamt zugewiesenen Betrag für das Pendlerpauschale nicht abgegolten. Aus den vorgelegten Unterlagen ist ersichtlich, dass es sich um Aufwendungen für Arbeit, Ausbildung sowie Fort- und Weiterbildung handelt.*

*Die Bekleidung stellt typische Berufsbekleidung dar und beantrage ich daher diese als Werbungskosten zu berücksichtigen. Da ich Aufwendungen für viele kreative Fächer habe (Ernährung und Haushalt, Sport, Bewegung, Technisches und Textiles Werken sowie Tanz, Theater und Kreativität), ist das Spektrum sehr groß und breit gefächert. Der Dienstgeber verweist allerdings auf den Jahresausgleich beim Finanzamt und übernimmt daher nur einen sehr geringen Bruchteil der Gesamtausgaben.*

**"Aus den vorgelegten Unterlagen ist nichts der privaten Lebensführung zuzuordnen. "**

*Ich habe nach der Aufforderung durch das Finanzamt jeweils am 8.8.2014 und am 31.07.2014 eine fristgemäße Eingabe gemacht und gesamt 64 Seiten Kopien als Belege für alle Aufwendungen in Höhe von € 10.020,20 übermittelt. Auf meine Eingabe vom 8.8.2014 habe ich bislang keine Antwort des Finanzamtes erhalten.*

*Ich habe zudem die Anerkennung für meine Ausgaben im Bereich Sonderausgaben im Gesamtbetrag von € 17.123,88 beantragt und wurden hiervon lediglich € 730,00 als ein Viertel der Aufwendungen für Personenversicherung, Wohnraumschaffung und Sanierung anerkannt. Ich beantrage die Aufwendungen für Darlehensrückzahlungen zur Wohnraumschaffung in voller Höhe zu berücksichtigen.*

Mit einem weiteren Ersuchen um Ergänzung vom 29.01.2015 an die Bf stellte das Finanzamt im Schriftwege darauf hin klar, dass nur typische Berufsbekleidung (Uniform, Arztkittel, Kostüme von Schauspielern..) als Werbungskosten berücksichtigt werden können. *"Bekleidung, die üblicherweise auch außerhalb der beruflichen Tätigkeit getragen werden kann, führt nicht zu Werbungskosten. Dies gilt auch dann, wenn die Bekleidung tatsächlich nur während der Arbeitszeit getragen wird. Nicht absetzbar sind des Weiteren Golfclub-Gebühren, Theater- und Konzertbesuche, Blumen, Tageszeitungen.*

*Angemerkt wird, dass betreffend Werk- und Kochmaterialien grundsätzlich Werk- und Kochbeiträge von den Schülern eingehoben werden und somit der gesamte Aufwand abgedeckt ist. Sollten trotzdem Werk- und Kochaufwand anfallen, der nicht vergütet wird, wird gebeten, eine Bestätigung der Schulleitung vorzulegen, aus welcher die Höhe und der Grund der Nichtabgeltung hervorgeht. Unter Berücksichtigung dieser Angaben werden Sie nochmals gebeten, die Belege nach den einzelnen Aufwandsposten (Arbeitsmittel, Reisekosten, Fachliteratur etc..) zu sortieren, zu nummerieren und jeweils eine Summenbildung vorzunehmen (Excelliste)."*

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 1.04.2015 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen, da trotz Aufforderung die angeforderten benötigten Unterlagen nicht beigebracht wurden.

Dagegen wurde fristgerecht der Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht gestellt.

Das Finanzamt hat die Beschwerde mit Vorlagebericht vom 25.11.2015 an das Bundesfinanzgericht übermittelt.

## **B) Einkommensteuer 2012**

Beantragt in der Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung wurden:

1) Sonderausgaben

|                                                  |           |
|--------------------------------------------------|-----------|
| Aufwendungen für<br>Personenversicherungen       | 3.419,88  |
| Aufwendungen für<br>Wohnraumschaffung/-sanierung | 41.704,00 |
| gesamt                                           | 45.123,88 |

## 2) Werbungskosten (Lehrerin)

|                  |          |
|------------------|----------|
| Pendlerpauschale | 3.066,00 |
|------------------|----------|

|                         |          |
|-------------------------|----------|
| Arbeitsmittel           | 868,73   |
| sonstige Werbungskosten | 3.874,80 |
| gesamt                  | 4.743,53 |

## 3) Außergewöhnliche Belastung

|                  |          |
|------------------|----------|
| Krankheitskosten | 1.370,00 |
|------------------|----------|

Mit Ergänzungsschreiben vom 9.01.2014 forderte das Finanzamt die Bf auf, die geltend gemachten Kosten für Arbeitsmittel und die sonstigen Werbungskosten zu belegen. Es werde um detaillierte, nach Sparten getrennte Aufstellung (Nummerierung der Belege und Zuordnung) gebeten. Weiters wurde ersucht, das beantragte Pendlerpauschale in Höhe von € 3.066,00 zu erörtern, da nach dem vorgelegten Formular L 34 Wohnort/Schule nur ein Pendlerpauschale von € 1.476,- zustehen. Ansonsten könnten die Ausgaben mangels Nachvollziehbarkeit nicht anerkannt werden.

In Beantwortung dieses Schreibens teilte die Bf mit handschriftlicher Eingabe vom 10.02.2014 - unter Verweis auf eine **Beilage bestehend aus einem Konvolut von 47 Seiten Kopien** - das Folgende mit:

*Ich ersuche um Anerkennung der Beträge aus dem Sportbereich, Werkbereich, Erziehung & Haushalt sowie pauschalisierte Dienstgespräche/ Telefonate und Internetgebühren. Ich unterrichte als geprüfter Sportlehrer, sowie auch den Bereich Ernährung & Haushalt, Technisches und Textiles Werken. Zudem habe ich nach Abschluss meines Studiums ein Praktikum beim Landesgericht LG absolviert, um einen höheren Dienst im Schulwesen anstreben zu können.*

### a) Praktikum am Landesgericht LG

|                                                                                                                                                  |          |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| Fahrtkosten Wohnort-LG u. retour<br>tgl. 40 km x 0,40 €, Jänner 20 d,<br>Februar 20 d, März 25 d, April 20<br>d, Mai 25 d, Juni 20 d, Juli 20 d: | 2.400,00 |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|

|                           |        |
|---------------------------|--------|
| 150 Tage x 0,40 € x 40 km |        |
| Bücher und Lehrmaterial   | 868,73 |

*b) Allgemeines*

|                                     |          |
|-------------------------------------|----------|
| Spende                              | 112,40   |
| Telefongebühr Pauschale             | 460,00   |
| Internet Pauschale                  | 280,00   |
| Material für Werken                 | 498,60   |
| Material für Ernährung und Haushalt | 420,60   |
| Fortbildungen                       | 865,00   |
| Sportkurse                          | 704,00   |
| Unterrichtsmaterialien              | 534,20   |
| gesamt                              | 3.874,88 |

*Ich habe dem Pendlerpauschale die Fahrtkosten für das Praktikum von € 2.400,00 zugerechnet, daher der erhöhte Betrag von € 3.066,00.*

In der Beilage finden sich eine Vielzahl von Rechnungskopien, u.a. lautend auf folgende Geschäfte:

- Schulbedarf1 (Rechnungsbeträge € 22,76, € 156,21, € 218,79, € 64,85), adressiert an die Hauptschule Hauptschule, z.Hd. Frau BF;
- Städtische Betriebe Eisarena, € 56,30
- Verkehrsverbund, 13 Personen € 54,60
- Boote Bootsfirma, Angebot für Schiffsführerpatent € 330,00 und € 82,40 und € 25,00. (Zahlungsnachweis fehlt)
- Pilates, Pilates am Vormittag , € 63,00
- GolfClub, Mitgliedsbeitrag € 704,00
- Zeitungsinserat, Inserat € 8,00
- Zeitung, Tages-Abo, 3.11.12-31.01.13, € 61,00
- Elektromarkt € 169,00
- KIK € 12,87, € 9,48, € 9,68, € 15,00
- Geschäft7 (Firmenname unleserlich) € 50,90
- Bücher € 15,98
- Schuhe1 € 29,85, € 3,95
- Txl1, € 43,90
- Textil8 Alicante, € 12,50
- A Apotheke € 10,30
- Theater, € 88,20

- Bücher, Weihnachts- CDs, € 15,98
- Kartenverkauf , 2 x Eugen Onegin, € 126,40
- Theater, Kreditkartenabrechnung über € 88,00
- Gärtnerei-Pflanzen € 29,00
- Textil9 Fashion € 29,50
- Textil10 € 13,00
- Blumen 1 € 39,00
- 10 € 199, 80
- Textil11 GmbH, € 26,00
- bauGeschäft € 0,69
- Restaurant2 € 115,00
- Schuhe3 € 119,90
- Kosmetik € 22,34
- Heizöl, Lieferschein adressiert an XYK für 500 Liter Heizöl,
- Textil12 Altea, € 25,00
- Wohnen2, Eisenstadt, € 4,28
- Textil13, Alicante, € 42,00
- Bazar Bazar, Moraira, € 63,70
- Textil11, Eisenstadt, € 98,75
- Kostümverleih € 15,00
- Öst. Post AG, Postfax, € 1,80 und € 1,86
- parken, Parkschein € 2,00
- Sportinstitut € 369,00
- Elektro GmbH Ges.mbH € 19,90
- Textil14 Eisenstadt € 109,73
- Großmarkt, Rechnung v. 18.02.2012 adressiert an AbcGmbH, € 147,61
- 12 Monatsrechnungen von A1
- UniBibliothek Mahngebühren € 8,00 und € 4,00
- Zusammenstellung von Reisegebühren (Fahrkosten und Tagesgelder für Veranstaltungen an der Fortbildung3), gerichtet an die Hauptschule Hauptschule.

Mit Bescheid vom 18.02.2014 wurde die Bf zur Einkommensteuer 2012 veranlagt, wobei das große Pendlerpauschale für 20 bis 40 km in Höhe von € 1.476,00 Berücksichtigung fand. Damit seien auch die Fahrten zum Landesgericht LG abgegolten.

Wie das Finanzamt in seiner Begründung weiter ausführt, "wurde um eine detaillierte, nach Sparten getrennte Aufstellung samt nummerierten Belegen gebeten. Aus den vorgelegten Unterlagen ist nicht ersichtlich, welchen Ausgabengruppen diese zuzurechnen sind. Die beantragten Aufwendungen für Arbeitskleidung (Wäsche und Schuhe) konnten nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden, weil es sich dabei nicht um typische Berufskleidung handelt. Die Ausgaben für Kartenverkauf, GolfClub, Pilates-Kurs, diverse Hygieneartikel, Heizöl, Zeitung, Küstenpatent.... sind der privaten Lebensführung zuzurechnen und somit nicht absetzbar. Anerkannt wurde ein pauschaler Betrag von

*insgesamt € 120,00 für Internet und Telefon. Da dieser Betrag den Pauschbetrag von € 132,00 nicht übersteigt, werden € 132,00 berücksichtigt. Die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen ist, konnten nicht berücksichtigt werden, da sie den Selbstbehalt von € 3.231,00 nicht übersteigen.*

Mit handschriftlicher Eingabe vom 26.03.2014 wurde dagegen Beschwerde mit folgender Begründung erhoben:

*"Das Finanzamt hat die von mir nachgewiesenen Kosten und Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen nicht berücksichtigt. Die vom Dienstgeber nicht automatisch berücksichtigten Kosten betragen € 3.874,80 an Werbungskosten. Die Fahrten zum Landesgericht LG sind zusätzliche Aufwendungen und daher nicht mit dem geringen Betrag von € 1.476,00 jährlich abgegolten. Aus den vorgelegten Unterlagen ist ersichtlich, dass es sich um Aufwendungen für Arbeit, Ausbildung sowie Fort- und Weiterbildung handelt. Die Bekleidung stellt typische Berufsbekleidung dar, und beantrage ich daher diese als Werbungskosten zu berücksichtigen. Da ich Aufwendungen für viele kreative Fächer habe (Ernährung und Haushalt, Sport und Bewegung, Technisches und Textiles Werken sowie Theater, Tanz und Kreativität), ist das Spektrum sehr groß und weit gefächert. Der Dienstgeber allerdings verweist auf den Jahresausgleich beim Finanzamt.*

***" Aus den vorgelegten Rechnungen ist nichts der privaten Lebensführung zuzuordnen und beantrage ich daher die Absetzbarkeit der angeführten Beträge."***

Mit Ergänzungsersuchen des Finanzamtes vom 23.07.2014 wurde die Bf darauf hingewiesen, dass der *Bekleidungsaufwand nur dann als Werbungskosten berücksichtigt werden kann, wenn es sich um typische Berufsbekleidung oder um bloße Arbeitsschutzkleidung handelt (Uniformen, Arbeitsmäntel udgl.). Jedenfalls nicht absetzbar sind Pilates-Kurse, Schiffsführerpatent, Golfclub-Mitgliedschaft, Tageszeitungen, Theaterbesuche, Blumen, Kosmetikartikel, Heizöl, Reisekosten, die mit Reiserechnung abgerechnet wurden. Im allgemeinen werden von den Schülern Werkbeiträge für Werkmaterial eingesammelt. Sie werden ersucht, unter Berücksichtigung dieser Punkte eine Aufstellung der Werbungskosten (z.B. Unterrichtsmaterial unter Abzug der eingesammelten Werkbeiträge) mit den entsprechenden zuordenbaren Belegen unter genauer Bezeichnung der Gegenstände einzureichen (Kassenbelege mit Abkürzungen sind nicht ausreichend). Des weiteren werden Sie ersucht, bekannt zu geben, wie oft Sie in den einzelnen Monaten die beiden Arbeitsstellen aufgesucht haben.*

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 11.12.2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen, *"da die benötigten Unterlagen nicht beigebracht wurden. Die Aufwendungen konnten in freier Beweiswürdigung nur in Höhe der nachgewiesenen bzw. glaubhaft gemachten Aufwendungen berücksichtigt werden".*

Die Bf hat fristgerecht am 12.01.2015 einen Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht eingebracht und ausgeführt:

*Das Finanzamt hat die von mir nachgewiesenen Kosten und Aufwendungen für Sonderausgaben und Werbungskosten nicht in voller Höhe berücksichtigt. Die Summe der*

*Versicherungsprämien beträgt € 3.419,88, die Summe aller Beiträge sowie Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen die zur Schaffung und Errichtung von Wohnraum geleistet wurden beträgt € 41.700,00. Die vom Dienstgeber nicht automatisch berücksichtigten Kosten betragen € 7.143,53. Die Fahrten zum Bezirksgericht BG bzw. dem Landesgericht LG sowie zur Stätte der universitären Ausbildung sind zusätzliche Aufwendungen und daher mit dem zugewiesenen Betrag für das Pendlerpauschale nicht abgegolten.*

*Aus den vorgelegten Unterlagen ist ersichtlich, dass es sich um Aufwendungen für Arbeit, Ausbildung sowie Fort- und Weiterbildung handelt. Die Bekleidung stellt typische Berufsbekleidung dar.*

**Aus den vorgelegten Rechnungen ist nichts der privaten Lebensführung zuzuordnen** und beantrage ich daher die Absetzbarkeit der angeführten Beträge in der Höhe von € 3.066,00 sowie € 868,73 und € 3.874,80.

Das Finanzamt legte die Beschwerde mit Bericht vom 24.08.2015 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

**Das Bundesfinanzgericht hat der Bf am 12.01.2016 folgendes Schreiben übermittelt:**

*Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.*

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

*Sie wurden vom Finanzamt bereits mit Schreiben vom 23.07.2014, 29.01. und 18.08.2015 zur detaillierten Nachweisführung hinsichtlich des Vorliegens von Werbungskosten aufgefordert. Diese Ersuchen um Ergänzung des Finanzamtes wurden von Ihnen bisher nicht beantwortet. Diese werden daher in der Beilage nochmals mit der Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht zur detaillierten Beantwortung übermittelt. Diese Aufforderung zur Nachweisführung betrifft ausnahmslos jeden einzelnen geltend gemachten Aufwandsposten.*

*Sie werden insbesondere nochmals konkret aufgefordert, für sämtliche Jahre eine **detaillierte Aufstellung der einzelnen Werbungskosten** nachzureichen. Die einzelnen Aufwandsposten sind nach Unterrichtsgegenstand zu sortieren und in Arbeitsmittel, Reisekosten, Fachliteratur etc., aufzuteilen. **Die einzelnen Gegenstände sind unter Angabe des Verwendungszweckes exakt zu bezeichnen (z.B. Pullover, Verwendungszweck, Betrag, Rechnung vom...), zu nummerieren und ist jeweils eine Summenbildung vorzunehmen. Allen Aufwandsposten sind jeweils die Zahlungsbelege zuzuordnen, die erhaltenen Kostenersätze (Arbeitgeber, Eltern) sind in Abzug zu bringen.***

**Eine Bestätigung des Arbeitgebers über die Notwendigkeit der erworbenen Gegenstände für die Abhaltung des Schulunterrichtes sowie über die Höhe der Ihnen zugekommenen Kostenersätze (Werkbeiträge der Schüler bzw.**

**Kostenbeiträge durch den Arbeitgeber uä.) ist beizubringen.** Dies gilt ebenso für die berufliche Notwendigkeit der geltend gemachten Telefon- und Internetkosten, zumal diese seitens des Finanzamtes bereits anteilmäßig anerkannt wurden, ebenso wie für die Reisekosten, für die offensichtlich eine Reiserechnung an den Arbeitgeber gelegt wurde.

Sie werden in diesem Zusammenhang aufgefordert, binnen Monatsfrist zusätzlich folgende weitere Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen beizubringen:

- Sachverhaltsausführungen zum Disziplinarverfahren sowie Unterlagen, Schriftsätze usw. zum Beweis.
- Nachweisführung, dass das Studium der Rechtswissenschaft zeitnah zu einer beruflichen Verwendung geführt hat.
- Bekanntgabe der Fächer, die von Ihnen unterrichtet wurden, für jedes einzelne Jahr.
- Laut Aktenlage waren Sie vom 1.12.2011 bis 31.01.2012 beim BG BG und vom 1.02. bis 25.4.2012 und vom 5.09. bis 10.09.2012 beim LG LG als Rechtspraktikantin beschäftigt. Waren Sie an diesen Tagen auch an der Hauptschule in Schule als Lehrerin tätig oder ausschließlich als Rechtspraktikantin?
- Darstellung der Kosten für Fortbildung für alle beschwerdegegenständlichen Jahre. Es wurden von Ihnen Reiserechnungen, adressiert an den Arbeitgeber, vorgelegt. In welcher Höhe wurde Kostenersatz vom Arbeitgeber geleistet?
- Bestätigungen über den Besuch der Fortbildungsveranstaltungen, Bekanntgabe eines Kostenersatzes und Bestätigung durch den Arbeitgeber für sämtliche Jahre sind beizubringen.
- Abschließend darf darauf hingewiesen werden, dass eine nach Unterrichtsgegenstand getrennte Aufstellung der einzelnen Aufwendungen mit nummerierten Belegen zur Nachvollziehbarkeit Ihres Beschwerdebegehrens zwingend erforderlich ist, genauso wie die Bestätigung Ihrer Ausführungen durch den Arbeitgeber zum Nachweis der beruflichen Notwendigkeit.

Als Termin für die Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens wird der 19. Februar 2016 vorgemerkt.

Mit Eingabe vom 18.02.2016 beantragte die Bf eine Fristerstreckung um drei Monate zur Beantwortung dieses Vorhaltes.

Bis dato ist eine Beantwortung nicht erfolgt.

**Über die Beschwerden wurde erwogen:**

## **2) Sachverhalt**

Außer Streit steht, dass die Bf in den Streitjahren als Lehrerin tätig ist und in den Fächern Ernährung und Haushalt, Sport und Bewegung, Technischem und Textilem Werken, sowie Tanz, Theater und Kreativität unterrichtet. Daneben hat sie nach eigenen Angaben im Juli 2011 das Studium der Rechtswissenschaften abgeschlossen. Nach Aktenlage hat sie von 1.12.2011 bis 31.1.2012 beim Bezirksgericht BG und von 1.2.2012 bis 24.4.2012 beim Landesgericht LG das Rechtspraktikum absolviert und ist nach wie vor als Lehrerin an einer Neuen Mittelschule tätig.

Die Bf beantragte mittels Erklärungen zur Arbeitnehmerveranlagung 2011 und 2012 die Berücksichtigung folgender Aufwendungen:

### ***Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung 2011:***

#### **1) Werbungskosten**

- a) Kosten der Ausbildung an der Universität (Studienbeiträge, Fahrtkosten, Lernmaterial, Bücher, Kopien, Drucke, Parkgebühren, Mahngebühren usw.) von € 3.298,34;
- b) Aufwendungen im Zusammenhang mit der Absolvierung des Gerichtspraktikums (Fahrtkosten, Arbeitsmaterial, Kursbesuch, Reisegebühren) von € 458,92;
- c) Kosten für Telefon und Internet (€ 600,00), Unterrichtsmaterial (€ 932,47), Disziplinarverfahren (€ 1.406,70) sowie Fortbildungskosten und sonstige Kosten (€ 3.332,77);

#### **2) Sonderausgaben**

Aufwendungen für Wohnraumschaffung/-sanierung und Personenversicherungen von € 17.123,88 in ungekürzter Höhe.

### ***Antrag auf Arbeitnehmerveranlagung 2012:***

#### **1) Werbungskosten:**

- a) Aufwendungen im Zusammenhang mit der Absolvierung des Gerichtspraktikums, Fahrtkosten in Form von KM-Geldern und Pendlerpauschale von insgesamt € 3.066,00 und Aufwendungen für Bücher und Lernmaterial iHv € 868,73;
- c) sonstige Werbungskosten für Spenden, Telefon, Internet, Arbeitsmaterial, Bekleidung, Sportkurse und Unterrichtsmaterialien (€ 3.874,80).

#### **2) Sonderausgaben:**

- a) Rückzahlungen von Darlehen und Zinsen zur Schaffung und Errichtung von Wohnraum in der Höhe € 41.700,--;
- b) Versicherungsprämien (Personenversicherungen) iHv € 3.419,88.

Von diesen geltend gemachten Aufwendungen fanden im Zuge der Einkommensteuerveranlagung für die Jahre 2011 und 2012 folgende Beträge jährlich steuerliche Anerkennung:

1. Pendlerpauschale in Höhe von € 1.476,00,
2. Kostenanteil für Telefon und Internet von € 10,00 pro Monat, d.s. € 120,00 jährlich,
3. Topfsonderausgaben mit dem Maximalbetrag von € 730,00 jährlich,
4. Aufwendungen für außergewöhnliche Belastung in Höhe von EUR 400,00 unter Abzug eines „Selbstbehaltes“ von EUR 400,00 (damit EUR 0,00) für 2011 und in Höhe von EUR 1.370,00 unter Abzug eines „Selbstbehaltes“ von EUR 1.370,00 (damit EUR 0,00) für 2012.
5. Darüber hinaus fanden **für 2011** noch weitere Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, im Ausmaß von € 893,00, ohne weitere Begründung, Anerkennung.

Laut Begründung der Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012 waren die Werbungskosten in dem dargestellten Ausmaß zu gewähren, nachdem die wiederholten Aufforderungen des Finanzamtes vom 9.1.2014, 23.7.2014 und 29.01.2015, die geltend gemachten Aufwendungen zu belegen und eine detaillierte, nach Sparten getrennte Aufstellung (mit Nummerierung und Zuordnung der Belege) einzureichen, bzw. eine Aufstellung der Werbungskosten (abzüglich der Kostenvergütungen wie ZB Werk- und Kochbeiträge der Schüler) mit den entsprechenden zuordenbaren Belegen unter genauer Bezeichnung der angeschafften Gegenstände nachzureichen, nicht Folge geleistet wurde.

Die Bf vermeint replizierend in ihren Beschwerden, dass aus den vorgelegten Rechnungen ***"nichts der privaten Lebensführung" zuzurechnen wäre*** . Auch wären die geltend gemachten Sonderausgaben in voller Höhe anzuerkennen.

### **3) Beweiswürdigung, Rechtsgrundlagen, rechtliche Würdigung**

#### **A) Sonderausgaben**

Zu den Ausgaben, die gemäß § 18 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen sind, zählen gemäß Z. 2 bestimmte Beiträge und Versicherungsprämien sowie gemäß Z. 3 Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung, unter den dort näher geregelten Voraussetzungen.

In Ergänzung des Abs. 1 wird in § 18 Abs. 3 Z. 2 bestimmt:

Für Ausgaben iSd Abs. 1 Z. 2 bis 4 mit Ausnahme der Beiträge für eine freiwillige Weiterversicherung, einschließlich des Nachkaufs von Versicherungszeiten in der gesetzlichen Pensionsversicherung und vergleichbarer Beiträge an Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen besteht ein **einheitlicher Höchstbetrag von € 2.920,00 jährlich**.

Sind diese Ausgaben insgesamt

- niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein **Viertel der Ausgaben**, mindestens aber der Pauschbetrag nach Abs. 2, als Sonderausgaben abzusetzen,
- **gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrages als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).**

Beträgt der Gesamtbetrag der Einkünfte mehr als 36.400 Euro, so vermindert sich das Sonderausgabenviertel (der Pauschbetrag nach Abs. 2) gleichmäßig in einem solchen Ausmaß, dass sich bis einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 50.900 Euro kein absetzbarer Betrag mehr ergibt.

Die Abzugsfähigkeit der sogenannten *Topfsonderausgaben* gemäß § 18 Abs. 1 Z 2 bis 4 EStG 1988 (Beiträge und Versicherungsprämien, Ausgaben für Wohnraumschaffung und Wohnraumsanierung sowie für Genussscheine und junge Aktien) ist nach § 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 mehrfach begrenzt.

Zum Einen besteht für diese Ausgaben ein gemeinsamer Höchstbetrag von **€ 2.920,00** jährlich, zum Anderen ist **lediglich ein Viertel der tatsächlich angefallenen Ausgaben, maximal aber ein Viertel des Höchstbetrages in Ansatz zu bringen**. Zudem kommt bei zwischen € 36.400,00 und € 60.000,00 liegenden Einkünften die Einschleifregelung nach § 18 Abs. 3 Z 2 letzter Satz EStG 1988 zur Anwendung, durch die bewirkt wird, dass sich das Sonderausgabenviertel gleichmäßig in einem solchen Ausmaß vermindert, dass ab einem Gesamtbetrag der Einkünfte von € 60.000,00 nur mehr ein absetzbarer Betrag in Höhe des Pauschbetrages nach Abs. 2 in Höhe von € 60,00 verbleibt.

Sachverhaltsbezogen wird davon ausgegangen, dass die von der Bf geltend gemachten Ausgaben für freiwillige Personenversicherungen und für Wohnraumschaffung dem Grunde nach Sonderausgaben darstellen, und dass der Bf die Aufwendungen erwachsen sind, zumal die vorlegende Behörde Gegenteiliges nicht behauptet hat. Diese betrugen im Jahr 2011 zusammen € 17.123,68 und im Jahr 2012 in Summe € 45.123,88.

Ausgehend von einem Viertel des Höchstbetrages von € 2.920,00 ergeben sich unter Außerachtlassung der Einschleifregelung nach § 18 Abs. 3 Z 2 letzter Satz EStG 1988 daher in den Streitjahren steuerlich wirksame *Topfsonderausgaben* in Höhe von jährlich € 730,00.

## **B) Werbungskosten**

### *Pendlerpauschale*

Gem. § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 in der im Streitzeitraum gültigen Fassung sind Ausgaben des Steuerpflichtigen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag (§ 33 Abs. 5) abgegolten. Beträgt sie mehr als 20 km, legt sie der Arbeitnehmer im Lohnzahlungszeitraum überwiegend zurück und ist die Benützung eines Massenbeförderungsmittels unmöglich bzw. unzumutbar, dann werden bei einer einfachen

Fahrtstrecke von 20 km bis 40 km EUR 1.476,00 jährlich zusätzlich als Pauschbeträge berücksichtigt.

Das Finanzamt ist in den bekämpften Bescheiden davon ausgegangen, dass die Benützung eines Massenbeförderungsmittels für die Bf unzumutbar ist, und zwar offensichtlich auch für deren Tätigkeit als Rechtspraktikantin.

Die damit zusammenhängenden Aufwendungen sind damit aber jedenfalls gem. § 16 Abs 1 Z.6 EStG mit dem bereits gewährten Pendlerpauschale und dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Die Fahrten vom Wohnsitz in Wohnort zum Bezirksgericht BG bzw. Landesgericht LG während des Gerichtspraktikums stellen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dar. Eine steuerliche Berücksichtigung zusätzlicher Kilometergelder hierfür kommt nicht in Betracht, da der Nachweis, dass das Rechtspraktikum auch an Tagen absolviert wurde, an denen die Bf als Lehrerin Unterricht an der Schule in Schule erteilte, trotz schriftlicher Anfrage nicht erbracht wurde.

### *Sonstige Werbungskosten*

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung und Erhaltung der Einnahmen. Ein wichtiges Indiz für die berufliche Veranlassung von Werbungskosten ist die Notwendigkeit (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0178). In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkünfterzielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen.

Der Begriff der "Arbeitsmittel" ist nicht eng auszulegen: Es sind darunter alle Hilfsmittel zu verstehen, die zur Erbringung der vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeit erforderlich sind und nicht vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden. Aufwendungen für die Beschaffung von Arbeitsmitteln sind jedoch nur dann als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn die Arbeit ohne diese Hilfsmittel nicht ausgeübt werden kann, wenn also die betreffenden Aufwendungen für die Sicherung und Erhaltung der Einnahmen des Steuerpflichtigen unvermeidlich sind (VwGH 14.11.90, 89/13/0042, VwGH 28.5.97, 94/13/0203).

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2a EStG dürfen darüber hinaus Aufwendungen und 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, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Die Bestimmung hat den Charakter eines Aufteilungsverbotes. Aufwendungen für Wirtschaftsgüter, die ihrer Natur nach in der Regel der Befriedigung privater Bedürfnisse

dienen, sind auch in Fällen betrieblicher/beruflicher Mitveranlassung zur Gänze nicht abzugsfähig (vgl. *Krafft in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 20, Rz 9).

Generell ist festzuhalten, dass Abgabepflichtige, die Werbungskosten berücksichtigt haben wollen, das Vorliegen dieser Aufwendungen entsprechend nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen haben. Es wäre daher an der Bf gelegen, aussagekräftige Belege vorzulegen, die der Abgabenbehörde eine Abgrenzung zu den Kosten der privaten Lebensführung ermöglichen. Die Bf vertritt in ihren Beschwerdevorbringen jedoch ganz allgemein lediglich die Auffassung, dass "*aus den vorgelegten Rechnungen nichts der privaten Lebensführung zuzuordnen ist*".

Gegenständlich vorgelegt wurden einerseits Rechnungen ohne Rechnungsadressaten bzw. lautend auf den Namen XY (Großmarkt-Rechnungen), andererseits seitenweise Bankauszüge ohne konkrete Erläuterung dazu, darüber hinaus Lieferscheine für Bücher und Heizöl, ausgestellt auf fremden Namen (XY) ohne dazugehörige Rechnung, Bankomat- und Kreditkartenabrechnungen, aus denen nicht ersehen werden konnte, über welche Leistung inhaltlich abgerechnet wurde. Reisgebührenabrechnungen und Hotelrechnungen ohne Besuchsbestätigung betreffend Fortbildungsveranstaltungen und ohne die erforderliche Darstellung, dass der Arbeitgeber diese Aufwendungen **nicht erstattet hätte**. All dies wurde in unübersichtlicher Form und zum Teil unleserlich kopiert, übermittelt. Laut Eingabe der Bf vom 16.02.2016 befindet diese sich nicht im Besitz von Originalbelegen.

Um der Abgabenbehörde eine Zuordnung der Ausgaben zum beruflichen Bereich zu ermöglichen, wäre es in Anbetracht der Fülle der wahllos zusammenkopierten Belege an der Bf gelegen, eine sachverhaltserhellende Beantwortung der mehrfach ergangenen Ergänzungsersuchen zu übermitteln. Insbesondere wäre die angeforderte Zusammenführung jedes einzelnen Gegenstandes mit dem dazugehörigen Zahlungsbeleg unter Bekanntgabe des Unterrichtsgegenstandes zwingend erforderlich gewesen.

Bestätigungen des Arbeitgebers über die Notwendigkeit oder Zweckmäßigkeit von Anschaffungen bzw. Fortbildungen für die berufliche Tätigkeit sowie die Höhe der Kostenübernahme durch den Arbeitgeber bzw. des Ersatzes durch Werk- und Kochbeiträge wurden mehrfach erfolglos angefordert. Folglich konnten die von der Bf geltend gemachten Beträge für "*Materialien für Werken, für Ernährung und Haushalt, Arbeitsmittel, Unterrichtsmaterialien etc.*", weder dem Grunde noch der Höhe nach nachvollzogen werden. Trotz mehrmaliger schriftlicher Aufforderung wurde die (nahezu) ausschließliche berufliche Veranlassung der beantragten Aufwendungen bisher nicht nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht.

Darüber hinaus ist nach allgemeiner Lebenserfahrung **nicht** davon auszugehen, dass für den Schulunterricht angeschaffte Materialien und Arbeitsmittel, Fahrtkosten und Eintrittskarten für Schüler generell vom Lehrkörper zu finanzieren sind. Die Bf hat es jedenfalls unterlassen offenzulegen, in welchem Ausmaß eine Kostendeckung für über Werkbeiträge der Schüler **nicht gegeben** gewesen wäre.

Generell haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht gem. § 167 Abs. 2 BAO haben unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach der ständigen Rechtsprechung genügt es dabei, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. *Ritz*, BAO<sup>4</sup>, § 167 Tz 8 mit vielen weiteren Nachweisen).

Das Bundesfinanzgericht hat – wie auch das Finanzamt - die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (§ 115 BAO).

Die BF wurde vom BFG mit detailliertem Ergänzungsersuchen vom 12.01.2016 zur Sachverhaltsdarstellung und Nachweisführung in allen Berufungspunkten aufgefordert. Die Bf ist diesem Begehren bis zum heutigen Tag nicht nachgekommen.

*Ritz* (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 115 Tz 13) weist zu Recht darauf hin, dass den Bf. dann eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen (vgl. VwGH 28.5.2002, 97/14/0053; 9.9.2004, 99/15/0250; 13.9.2006, 2002/13/0091; 25.6.2007, 2004/17/0105), die nur er aufklären kann, oder wenn seine Behauptungen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen (VwGH 22.1.1992, 90/13/0200; 7.6.2001, 95/15/0049; 30.9.2004, 2004/16/0061). Dies trifft auch dann zu, wenn typische Aufwendungen der privaten Lebensführung steuerlich verwertet werden sollen. Im Hinblick auf seine eigene Nähe zum Beweisthema hat hier der Beschwerdeführer von sich aus nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, dass sie – entgegen allgemeinen Lebenserfahrung – die betriebliche oder berufliche Sphäre betreffen (vgl. etwa VwGH 22.2.07, 2006/14/0020).

Dazu ist festzuhalten, dass die Bf hat 64 Seiten Kopien für das Jahr 2011 und 47 Seiten Kopien für das Jahr 2012 von Rechnungen vorgelegt hat, die Grundlage der Beschwerde bilden. Hierbei handelt es sich beispielsweise um Rechnungen über umfangreiche Lebensmitteleinkäufe, über Einkäufe von Wirtschaftsgütern des täglichen Lebens wie Kosmetik, Bekleidung usw. Es handelt sich um Abrechnungen von Mitgliedsbeiträgen im Golfclub, im Universitätssportinstitut, an der Volkshochschule (Pilates am Vormittag), Kosten zur Erlangung des Küstenpatents, usw.. Teilweise handelt es sich um Kreditkarten- bzw. Bankomatkartenabrechnungen, aus denen nicht ersichtlich ist, welcher Gegenstand erworben wurde. Andererseits werden Ausgaben geltend gemacht, denen ein Zahlungsbeleg nicht zugeordnet wurde (z.B Küstenpatent, Lieferschein Fachliteratur Studium usw). Teilweise handelt es sich um Rechnungen über Einkäufe von Wirtschaftsgütern, für die prima facie ein beruflicher Zusammenhang

überhaupt nicht hergestellt werden kann (z.B. Katzenmenü, Unterwäsche.. ). Angeführt seien hier nur die mannigfachen Lebensmitteleinkäufe beispielsweise bei Großmarkt, Diskonter2, Diskonter3, Diskonter1 und usw., wobei nicht unerwähnt bleiben soll, dass überdies 2 Rechnungen der Fa. Großmarkt genauso so wie je ein Lieferschein betreffend eine Heizöllieferung und Fachliteratur, zu denen überdies die Rechnungen fehlen, auf den Kunden Kunden ausgestellt sind. Auch der Werbungskostencharakter vielfacher Einkäufe von Textilien jeglicher Art, von Leintüchern, Schuhen, Sportbekleidung, Kleidern, Pullovern, Hosen, bis hin zur Damen- und Herrenunterwäsche, von Lippenstift, Zahnpasta, Strickkleid, Pumps usw, erworben in Geschäften wie Textil5, Txtil1, Schuhe1, Unterwäsche, Kosmetik, Wohnen2 und vielen mehr, erhellt sich dem BFG nicht und wurde trotz wiederholter Aufforderung bisher nicht erläutert.

Daher können die strittigen Aufwendungen beispielsweise für Kosmetik, Heizöl, Lebensmittel (siehe Rechnungen z.B. der Firmen Diskonter1, Diskonter2, Diskonter3, Diskonter4, Großmarkt), für Einkäufe von Gegenständen des täglichen Bedarfs, für Medikamente, Einrichtungsgegenstände, für Bekleidung (Rechnungen z.B. der Firmen Textil5, Textil7, Unterwäsche, Textil4, Textil6, Schuhe1), die üblicherweise auch außerhalb der beruflichen Tätigkeit getragen wird und keine typische Berufskleidung darstellt, keine Berücksichtigung als Werbungskosten finden. Auch Sportbekleidung stellt keine Berufsbekleidung (§ 16 Abs. 7 EStG) dar, da sie für die Freizeitgestaltung verwendet werden kann (Jakom/*Baldauf* EStG<sup>8</sup>2015, § 20, Rz 90).

Dekorationsartikel (Weihnachtsschmuck usw.) sowie Pflanzen sind Raumschmuck, welcher nach herrschender Meinung nicht abzugsfähig ist ( *Kofler in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, § 20 Rz 163). Diese von der Bf. angeschafften Artikel sind typischerweise dem privaten Lebensbereich zuzuordnen.

Einrichtung von Urlaubsfächern bei der Post (überdies ohne Nachweis der Person, für die eingerichtet wurde), Kosten für Porto, Fax und dergleichen zählen zu den typischen Kosten der privaten Lebensführung.

Aufwendungen für Theater- und Konzertbesuche (z.B. Udo Jürgens Tour, Wahlabo Theater, Rechnungen der Kartenverkauf, Ticket u.ä.), für Tageszeitungen, für sportliche Betätigung (Golfclub-Mitgliedsbeitrag, Kosten zur Erlangung des Schiffpatents, Pilates-Unterricht, Jahresgebühr für das Sportinstitut), sind selbst dann, wenn einzelne dieser Ausgaben für den Unterricht und damit für die berufliche Tätigkeit der Bf. förderlich sein sollten, dennoch typischerweise der privaten Lebensführung zuzurechnen. Da nicht auf die konkrete tatsächliche Nutzung (vgl. VwGH 19.7.2000, 94/13/0145), sondern auf die typischerweise zu vermutende Nutzung als allein erheblich abzustellen ist, können diese Aufwendungen nicht als Werbungskosten in Abzug auf die Steuerschuld geltend gemacht werden.

Ein Weiteres Eingehen auf das Vorliegen von Werbungskosten im Zusammenhang mit einem Disziplinarverfahren erübrigt sich, zumal eine seitens des BFG angeforderte

Sachverhaltsdarstellung samt diesbezüglicher Unterlagen nicht beigebracht wurde, sodass das Vorliegen von Werbungskosten bereits dem Grunde nach nicht erwiesen ist.

Grundsätzliche Voraussetzung für die Anerkennung von **Fortbildungskosten** (Tages-, Nächtigungsgebühren, Fahrtkosten) ist zweifelsohne u.a. stets, dass die Bf die Fortbildungsveranstaltungen einerseits besucht hat und andererseits die Kosten **nicht** durch den Arbeitgeber getragen wurden. Da die Bf im Schriftwege aufgefordert worden war, zu entkräften, dass die entstandenen Aufwendungen bereits auf Grund der vorliegenden **Reisegebührenabrechnungen** über den Dienstgeber verrechnet wurden, und überdies konkrete Besuchsbestätigungen und/oder Zahlungsnachweise der Bf nicht vorliegen, hat das Finanzamt zu Recht die steuerliche Anerkennung versagt.

Was das Studium der Rechtswissenschaft im Jahr 2011 anbelangt, so hat die Bf in ihrer Eingabe vom 31.07.2014 betreffend das Jahr 2011 lediglich angeführt, das Studium absolviert zu haben *"um einen höheren Dienst im Schulwesen zu erlangen"*.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind 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 Ausbildung eines anderen Berufes abzielen, Werbungskosten.

Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient. Abzugsfähige Aufwendungen aus umfassenden Umschulungsmaßnahmen, wie insbesondere Universitätsstudien sie darstellen, sind allerdings nur dann als vorweggenommene Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie auf die Ausübung eines anderen Berufes abzielen. (Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 16, Anm133 ff).

Ob und inwieweit Aufwendungen für ein "ordentliches Universitätsstudium" unter dem Titel "Aus- und Fortbildungsmaßnahmen" *als Werbungskosten* steuerlich abzugsfähig sind, gilt es anhand der Gesamtumstände des "Einzelfalles" zu überprüfen.

Die Bf hat aber - wohl zu Recht - nicht einmal behauptet, dass zwischen dem betriebenen Studium der Rechtswissenschaften und ihrer ausgeübten beruflichen Tätigkeit als Hauptschullehrerin für Ernährung und Haushalt, Sport und Bewegung, Technisches und Textiles Werken, sowie Tanz, Theater und Kreativität ein objektiver Veranlassungszusammenhang bestünde und eine Weiterbildung in Form des absolvierten Studiums einen konkreten Nutzen für ihren ausgeübten Lehrberuf darstelle (vgl. VwGH 26.06.2014, 2011/15/0068).

Was die Frage nach einer umfassenden Umschulungsmaßnahme angeht, so ist festzuhalten, dass die Bf den erforderlichen Nachweis, dass das Studium der Rechtswissenschaft zeitnah zu einer beruflichen Verwendung geführt hat, nicht geführt hat und den Vorhalt des BFG auch zu diesem Punkt nicht beantwortete. Nach

Aktenlage geht die Bf weiterhin unverändert ihrer unterrichtenden Tätigkeit ohne Verwendungsänderung an einer Neuen Mittelschule nach.

Die Entscheidung des Finanzamtes, die Kosten des Studiums insgesamt nicht als Werbungskosten anzuerkennen, ist daher rechters.

Kosten für Internet /Telefonie: Aufwendungen oder Ausgaben iZm Wirtschaftsgütern, die nicht typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen, sind bei gemischter beruflicher und privater Nutzung in einen abzugsfähigen und einen nichtabzugsfähigen Teil aufzuspalten. Mangels diesbezüglicher Nachweise und Konkretisierungen über Zweck und Ausmaß der beruflichen Nutzung und dem Umstand, dass aus dem Akteninhalt eine berufliche Verwendung dem Grunde nach überhaupt nicht zu erkennen ist, erscheint die seitens des Finanzamtes pauschal in beiden Jahren im Schätzungsweg vorgenommene Anerkennung von € 10,- pro Monat, d.s. 120,00 € per anno als berufliche Ausgaben für Internet und Telefonie, obwohl Aussagen der Bf zu diesem Punkt zur Gänze fehlen, als durchaus angemessen.

Für 2011 hat das Finanzamt sogar ohne nähere Begründung im Schätzungsweg Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, von insgesamt € 1.013,60 anerkannt.

Insgesamt bestand für das Bundesfinanzgericht keine Veranlassung, zu Gunsten der Bf von den bekämpften Bescheiden abzuweichen.

#### **4) Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Im vorliegenden Fall waren hauptsächlich Fragen der Beweiswürdigung zu lösen. Soweit Rechtsfragen strittig waren, sind diese durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt.

Der Entscheidung kommt insgesamt eine über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung nicht zu.

Salzburg-Aigen, am 10. Juni 2016