

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Steuerer in der Beschwerdesache XY gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 11. Juni 2014 betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der festgesetzten Abgabe wird auf die Beschwerdevorentscheidung vom 25. September 2014 verwiesen.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Beschwerdeführerin hat im Streitjahr neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aus ihrer Tätigkeit als Lehrerin für behinderte Kinder resultierende Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielt.
2. Im Einkommensteuerbescheid 2012 vom 27. November 2013 hat das Finanzamt ua. Aufwendungen für Arbeitsmittel (1.412,22 €) und Fachliteratur (498,55 €) sowie Reisekosten (3.587,22 €) erklärungsgemäß als Werbungskosten berücksichtigt.
3. Im Zuge einer Nachbescheidkontrolle hat das Finanzamt die Beschwerdeführerin mit Vorhalt vom 24. März 2014 ersucht, Aufstellungen der als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen für Arbeitsmittel sowie der Aus- und Fortbildungskosten samt den entsprechenden Belegen und eine Bestätigung des Arbeitgebers betreffend allfällige Kostenersatzes vorzulegen und zu erläutern, in welchem ursächlichen Zusammenhang die Fortbildungskosten mit der beruflichen Tätigkeit stünden.
4. Mit Bescheid vom 11. Juni 2014 hat das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 27. November 2013 gemäß § 299 BAO aufgehoben und im gleichzeitig ergangenen neuen Einkommensteuerbescheid die geltend gemachten Werbungskosten mit der Begründung, die benötigten Unterlagen seien trotz Aufforderung nicht beigebracht worden, außer Ansatz gelassen.

5. Dagegen hat die Beschwerdeführerin unter Hinweis darauf, dass die Belege bereits vor der Veranlagung vorgelegt worden seien, Beschwerde erhoben und unter Anschluss einer Auflistung der beantragten Werbungskosten samt den entsprechenden Belegen wiederum die Berücksichtigung der gesamten Werbungskosten beantragt.

6. Mit Vorhalt vom 13. August 2014 wurde die Beschwerdeführerin ersucht, zwecks Beurteilung der Reisekosten mitzuteilen, wo sie die Tätigkeit als Lehrerin ausübe und den Stundenplan sowie einen Nachweis über die Ausbildung an der PH vorzulegen. Bezüglich Arbeitsmittel und Fachliteratur wurde insoweit um entsprechende Ergänzung ersucht, als aus zwei im Einzelnen angeführten Rechnungen nicht hervorgehe, welche Bücher, Videos und Spiele gekauft worden seien und in einer Rechnung die Artikelnummer nicht lesbar sei. Hinsichtlich Scanner, USB-Stick und Druckerzubehör wurde um Mitteilung ersucht, ob diese Gegenstände auch privat genutzt würden.

7. Mit ausführlich begründeter Beschwerdeentscheidung (auf die gesonderte Begründung wird an dieser Stelle verwiesen) hat das Finanzamt der Beschwerde insoweit teilweise Folge gegeben, als die Aufwendungen für Arbeitsmittel mit 774,33 € und die Aufwendungen für Fachliteratur mit 368,41 € berücksichtigt wurden, wobei unter Hinweis auch auf die nicht erfolgte Beantwortung des Vorhaltes vom 13. August 2014 im Einzelnen dargelegt wurde, welche Rechnungen bzw. welche Bücher, CD's und Videos aus welchen Gründen keine Anerkennung gefunden haben. Die Aufwendungen für einen Scanner, einen USB-Stick und Druckerzubehör wurden mit 60% berücksichtigt. Die geltend gemachten Aus- und Fortbildungskosten sind zur Gänze außer Ansatz geblieben.

8. Am 3. November 2014 hat die Beschwerdeführerin einen nicht weiter begründeten Vorlageantrag gemäß § 264 BAO gestellt.

II. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin hat hinsichtlich der geltend gemachten Werbungskosten folgende Auflistung sowie die bezughabenden Rechnungen und Belege vorgelegt:

05.04.2012	A, Arbeitsmittel	46,36 €
13.01.2012	B, Arbeitsmittel	435,00 €
16.04.2012	C, Büromaterial	38,70 €
05.11.2012	D, Arbeitsmittel	10,38 €
05.11.2012	E, Arbeitsmittel	53,92 €
04.05.2012	F, Arbeitsmittel	11,90 €
24.04.2012	G, Arbeitsmittel	62,70 €
15.02.1012	A, Arbeitsmittel	36,10 €
04.09.2012	E, Arbeitsmittel	14,90 €
28.08.2012	F, Arbeitsmittel	33,70 €
06.03.2012	H, Arbeitsmittel	62,81 €
11.10.2012	H, Arbeitsmittel	6,99 €

16.07.2012	H, Arbeitsmittel	20,55 €
20.01.2012	I	59,90 €
12.11.2012	F, Arbeitsmittel	3,90 €
04.05.2012	J Verein	150,00 €
06.10.2012	K, Arbeitsmittel	24,99 €
08.10.2012	L, Arbeitsmittel	246,70 €
26.04.2012	Bastelkaufhaus	13,85 €
16.04.2012	M.at	78,87 €
		1.412,22 €

04.05.2012	N, Fachliteratur	13,40 €
24.07.2012	N, Fachliteratur	54,87 €
21.12.2012	O	55,09 €
14.09.2012	O	25,12 €
22.10.2012	O	350,07 €
		498,55 €

Fahrtkosten PH, Studium **3.587,22 €**
jeweils Mi, Fr, Sa
1 Fahrtstrecke = 36,50 km
39 Wochen

III. Rechtsgrundlagen und rechtliche Würdigung

§ 16 Abs. 1 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"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:

...

7. Ausgaben für Arbeitsmittel (zB Werkzeug und Berufskleidung). Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Z 8 anzuwenden.

...

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. ..."

§ 20 Abs. 1 EStG 1988 lautet auszugsweise:

"Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. Die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge.

2. a) 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.

..."

Als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß § 138 BAO nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen. Ist nach den Umständen des Einzelfalles der Beweis nicht zumutbar, genügt die Glaubhaftmachung; sie hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (vgl. VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164, und VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125, mwN).

Aufwendungen oder Ausgaben, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Abgabenbehörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen oder Ausgaben durch die Einkunftserzielung oder durch die Lebensführung veranlasst worden sind, dürfen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht schon deshalb als Werbungskosten berücksichtigt werden, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. Legen Aufwendungen oder Ausgaben ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen; die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vgl. VwGH 24.2.2011, 2007/15/0042).

Vor diesem Hintergrund sind die von der Beschwerdeführerin als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen wie folgt zu beurteilen:

a) Arbeitsmittel

In der Beschwerdeentscheidung hat das Finanzamt Ausgaben für Bekleidung und einen Rucksack (435,00 €), diverse Skiausrüstungsgegenstände bzw. Sportbekleidung (53,92 €) und eine Laptoptasche (59,90 €) unter Hinweis auf die Eignung zur privaten Verwendung und das Aufteilungsverbot nicht anerkannt. Die Aufwendungen für Computerzubehör wurden mit 60% berücksichtigt. Außer Ansatz blieben weiters

Ausgaben für Bücher, Spiele und Videos (28,38 €), weil aus der Rechnung nicht hervorgehe, worum es sich dabei im Einzelnen gehandelt habe und dies auch auf Vorhalt nicht bekannt gegeben worden sei.

Aufwendungen für Arbeitskleidung sind nur dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn es sich um typische Berufs- oder Arbeitsschutzkleidung handelt (vgl. Althuber in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, 61. Lfg., § 20 Tz 6, Stichwort "Arbeitskleidung") und die sohin im Wesentlichen nur für die berufliche Verwendung geeignet ist, nicht aber für die Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung (vgl. VwGH 30.10.2001, 2000/14/0173). Normale bürgerliche Kleidung wird demgegenüber selbst dann nicht zur steuerlich berücksichtigungsfähigen Arbeitskleidung, wenn sie tatsächlich nur bei der Berufsausübung getragen wird (vgl. VwGH 23.4.2002, 98/14/0219, betreffend Turnschuhe und Trainingsanzug eines Turnlehrers). Entscheidend ist, ob sich die beruflich verwendete Bekleidung ihrer objektiven Beschaffenheit nach von solcher Bekleidung unterscheiden lässt, wie sie üblicherweise im Rahmen der privaten Lebensführung Verwendung findet (vgl. VwGH 23.4.2002, 98/14/0219).

Ebenso entspricht es der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, dass Aufwendungen für die Freizeitgestaltung, wie zB für Sportgeräte, die sowohl beruflich als auch privat genutzt werden können, unter das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 fallen und ein diesem Grundsatz allenfalls entgegenstehender Nachweis, dass ein Sportgerät (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt wird, vom Abgabepflichtigen zu erbringen ist, weil derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten geltend macht, von sich aus nachzuweisen hat, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche Sphäre betreffen (vgl. VwGH 19.3.2008, 2008/15/0074, mwN).

Dass sich die hier in Rede stehenden Kleidungsstücke ihrer objektiven Beschaffenheit nach von solcher Bekleidung unterscheiden ließen, wie sie üblicherweise auch im Rahmen der privaten Lebensführung Verwendung findet, ist nicht erkennbar und wurde auch von der Beschwerdeführerin nicht behauptet. Ebenso wurde, ungeachtet auch des Vorhaltes des Finanzamtes und der Ausführungen in der Beschwerdeentscheidung, der nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Vorhaltswirkung zukommt (vgl. VwGH 31.5.2011, 2008/15/0288, und VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125, mwN), eine (nahezu) ausschließliche berufliche Veranlassung bezüglich der angeführten Ausrüstungsgegenstände nicht aufgezeigt. Unbeantwortet blieb auch der Vorhalt des Finanzamtes bezüglich der Art der laut Rechnung vom 5. April 2012 erworbenen Bücher, Spiele und Videos.

Eine Berücksichtigung der in Rede stehenden Aufwendungen als Werbungskosten kam somit nicht in Betracht.

Bezüglich der Eignung eines Computers als Arbeitsmittel hat der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach darauf hingewiesen, dass die Erforderlichkeit des Einsatzes eines

Computers als Arbeitsmittel dann zu bejahen ist, wenn der Einsatz eines solchen Gerätes nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für eine bestimmte Tätigkeit unzweifelhaft sinnvoll ist (vgl. VwGH 24.2.2011, 2007/15/0042, mwN). Aufwendungen im Zusammenhang mit solchen Wirtschaftsgütern, die nicht typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen, sind bei gemischter beruflicher und privater Nutzung in einen abzugsfähigen und einen nichtabzugsfähigen Teil aufzuspalten. Der auf die beruflich veranlasste Verwendung entfallende Anteil ist dabei gegebenenfalls im Schätzungswege zu ermitteln.

Soweit das Finanzamt in der Beschwerdeentscheidung die Erforderlichkeit der Verwendung eines Computers bzw. des Zubehörs bejaht und den Anteil der beruflichen Verwendung entsprechend der allgemeinen Verwaltungspraxis mit 60% geschätzt hat, kann sich die Beschwerdeführerin jedenfalls nicht als beschwert erachten, zumal sie eine darüber hinausgehende berufliche Verwendung nicht behauptet, geschweige denn nachgewiesen hat.

b) Fachliteratur

Aufwendungen für Fachliteratur sind dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie im Zusammenhang mit der beruflichen Sphäre stehen. Wesentlich ist, dass die Aufwendungen eindeutig und ausschließlich in Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften stehen, sohin ihrer Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lassen (vgl. VwGH 29.1.2004, 2000/15/0009, mwN).

Das Finanzamt hat bereits im Vorhalt vom 13. August 2014 darauf hingewiesen, dass aus der Rechnung der N Buchhandlung vom 24. Juli 2012 nicht hervorgehe, welche Artikel konkret erworben worden seien und in der Rechnung vom 4. Mai 2012 die Artikelbezeichnung nicht lesbar sei. Nachdem der Vorhalt unbeantwortet geblieben ist, hat das Finanzamt die diesbezüglichen Aufwendungen in der Beschwerdeentscheidung ebenso wie die Ausgaben für im Einzelnen angeführte Werke bzw. CD's und DVD's nicht als Werbungskosten berücksichtigt.

Den Ausführungen in Beschwerdeentscheidung ist die Beschwerdeführerin auch im Vorlageantrag nicht entgegengetreten und kommt eine Berücksichtigung dieser Aufwendungen mangels einer aufgezeigten beruflichen Veranlassung sohin nicht in Betracht.

c) Aus-/Fortbildungskosten

Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich, wenn der Abgabepflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Auch für Ausbildungsmaßnahmen ist ein Veranlassungszusammenhang zur konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit für die Anerkennung als Werbungskosten erforderlich. Ein Zusammenhang der Ausbildungsmaßnahme mit der

konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit ist dann gegeben, wenn die erworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen dieser Tätigkeiten verwertet werden können (vgl. VwGH 25.5.2016, 2013/15/0185, und VwGH 26.6.2014, 2011/15/0068, mwN).

Der Begriff der "Umschulung" setzt voraus, dass der Steuerpflichtige eine Tätigkeit ausübt oder ausgeübt hat. Als Umschulungsmaßnahme begünstigt sind nur umfassende Bildungsmaßnahmen, die den Einstieg in einen anderen Beruf ermöglichen, wobei das Gesetz verlangt, dass die Umschulungsmaßnahme auf die tatsächliche Ausübung eines anderen Berufs "abzielt" (vgl. VwGH 23.5.2013, 2011/15/0159, mwN).

Als Werbungskosten abzugsfähig sind neben den unmittelbaren Kosten der Bildungsmaßnahmen (zB Kursgebühren, Kosten für Kursunterlagen, Skripten und Fachliteratur udgl.) ua. auch die Fahrtkosten zur Ausbildungs-, Fortbildungs- oder Umschulungsstätte, sofern diese nicht bereits durch den Verkehrsabsetzbetrag und ein allenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten sind; abzugsfähig sind daher nur Aufwendungen, die nicht im Zuge von Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anfallen [vgl. Schubert in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG (Stand: 1.7.2016, rdb.at), § 16 Rz 135].

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Fahrtaufwendungen sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich stets in der tatsächlichen Höhe als Werbungskosten oder Betriebsausgaben zu berücksichtigen (vgl. VwGH 28.2.2008, 2005/15/0074). Kann die tatsächliche Höhe nicht ermittelt werden, müssen die Aufwendungen im Schätzungswege ermittelt werden, wobei auch die Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld eine geeignete Methode darstellt, die in vielen Fällen zu einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ergebnis führt (vgl. VwGH 28.10.2010, 2007/15/0040, und VwGH 27.8.2008, 2008/15/0196, mwN).

Fahrtkosten (tatsächliche Aufwendungen, Kilometergelder) sind durch Aufzeichnungen oder sonstige Unterlagen nachzuweisen, die die Kontrolle sowohl des beruflichen Zwecks als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 13. Lfg., § 16 Tz 220, Stichwort "Fahrtkosten"; VwGH 21.10.1993, 92/15/0001). Ein solcher Nachweis kann durch ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch oder auch durch andere Belege und Unterlagen, aus denen die relevanten Umstände hervorgehen, erfolgen (vgl. auch VwGH 24.6.2010, 2007/15/0238, und VwGH 24.2.2005, 2003/15/0073).

Mit Vorhalt vom 13. August 2014 hat das Finanzamt die Beschwerdeführerin ersucht, zwecks Beurteilung der Fahrtkosten mitzuteilen, wo sie die Tätigkeit als Lehrerin ausübe und den Stundenplan sowie einen Nachweis über die Ausbildung an der PH vorzulegen. Die Beschwerdeführerin hat weder den Vorhalt beantwortet noch ist sie den Ausführungen in der Beschwerdevorentscheidung entgegengetreten. Mangels entsprechender Unterlagen und Angaben zum von der Beschwerdeführerin betriebenen "Studium" an der PH kann nicht beurteilt werden, ob eine Bildungsmaßnahme im oben dargelegten

Sinn vorliegt oder nicht. Auch hinsichtlich der geltend gemachten Fahrtkosten liegen, abgesehen von der angestellten Berechnung, keine wie immer gearteten Nachweise über die gefahrenen Kilometer oder Angaben über das verwendete Fahrzeug vor. Nachdem die geltend gemachten Aufwendungen somit weder dem Grunde noch der Höhe nach belegt oder zumindest in nachvollziehbarer Weise glaubhaft gemacht wurden, hat das Finanzamt die Berücksichtigung als Werbungskosten zurecht verneint.

Gesamthaft gesehen war der Beschwerde daher im Umfang der Beschwerdevorentscheidung Folge zu geben. Im Übrigen war die Beschwerde als ungegründet abzuweisen.

IV. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die 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.

Die im Beschwerdefall strittige Frage, ob die in Rede stehenden Aufwendungen für Arbeitsmittel und Fachliteratur sowie die Fahrtkosten als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, wurde auf Grundlage der im Erkenntnis angeführten höchstgerichtlichen Rechtsprechung sowie von nicht über den Einzelfall hinaus bedeutsamen Sachverhaltsfeststellungen beurteilt. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung im Sinne des Artikel 133 Abs. 4 B-VG wird durch das vorliegende Erkenntnis somit nicht berührt, eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 20. April 2017