

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 19. April 2019 gegen den Bescheid des ***FA*** (nunmehr ***FA*** vom 18. März 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2013 sowie über die Beschwerde vom 28.02.2020 gegen den Bescheid des ***FA*** (nunmehr ***FA*** vom 31.01.2020 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2014, ***StNr 1***, zu Recht erkannt:

I. Den Beschwerden wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit Erklärungen zu den Arbeitnehmerinnenveranlagungen für das Jahr 2013 und 2014 beantragte die Beschwerdeführerin (in Folge kurz Bf) die Berücksichtigung von Sonderausgaben (Versicherungsprämien, Wohnraumschaffung) und Werbungskosten (Pendlerpauschale und Pendlereuro). Hinsichtlich Kirchenbeitrag, Arbeitsmittel, Fachliteratur, Reisekosten und Fortbildungskosten war handschriftlich vermerkt, dass diese nachgereicht werden. Die Erklärung zur Arbeitnehmerinnenveranlagung für das Jahr 2013 wurde am 28.12.2018, jene für das Jahr 2014 am 31.12.2019 eingebracht.

In weiterer Folge erließ das Finanzamt die nunmehr angefochtenen Bescheide ohne die Berücksichtigung der bis zur Bescheiderstellung nicht nachgereichten Unterlagen und Beträgen.

Gegen die Einkommensteuerbescheide 2013 und 2014 wurde fristgerecht das Rechtsmittel der Beschwerde eingebracht und darin ausgeführt, dass die vergessenen Posten noch nicht berücksichtigt worden seien. Eine Auflistung der Werbungskosten werde im Postfach des Finanzamtes hinterlegt.

Das Finanzamt ersuchte die Bf sodann mit Vorhalt vom 30.09.2019 betreffend Einkommensteuer 2013 bekanntzugeben, in welchen Fächern die Bf als Lehrerin tätig sei sowie um Übermittlung weiterer Unterlagen hinsichtlich einer Dienstreise nach Italien.

Mit Eingabe vom 5.11.2019 brachte die Bf im Wesentlichen vor, dass der Abgabebehörde bereits seit 2008 eine Tätigkeitsbeschreibung des beruflichen Kernfeldes der Bf vorliege. Sie sei aber von 2011 – 2016 neben einer halben Lehrverpflichtung an der ***Schule 1*** an der ***Schule 2*** tätig gewesen. Am ***Institut*** sei ihr Zuständigkeitsbereich die Begleitung und Beratung von Schulen in enger Vernetzung mit Schulleitungen gewesen. Die Ausbildung zur systemischen Beraterin sei daher durch lösungsorientiertes Coaching weiter vertieft worden. Das letzten Modul dieser Ausbildung sei die Abschluss-Studienreise nach Italien gewesen.

Mit weiterem Vorhalt vom 13.5.2020 wurde die Bf aufgefordert betreffend Einkommensteuer 2013 und 2014 Unterlagen und Nachweise hinsichtlich Sonderausgaben und Werbungskosten vorzulegen.

Die Bf legte am 12.8.2020 sowie am 21.8.2020 Reiseabrechnungen und diverse Unterlagen der Abgabenbehörde vor. Unterlagen betreffend Wohnraumschaffung und Personenversicherungen wurden nicht vorgelegt.

Mit Beschwerdeverentscheidungen vom 6.11.2020 und 27.11.2020 wurde nunmehr lediglich das Pendlerpauschale und der Pendlereuro als abzugsfähige Werbungskosten anerkannt. Im Wesentlichen wurde begründend ausgeführt, dass die Bf ihrer Nachweispflicht nicht nachgekommen sei und die Kosten für die Reisen ohnehin vom Arbeitgeber ersetzt worden seien.

Schließlich wurde von der Bf am 9.12.2020 und am 29.12.2020 rechtzeitig der Antrag auf Entscheidung der Beschwerden durch das Bundesfinanzgericht gestellt. Anspruchs begründend brachte die Bf ergänzend vor, dass alle Dienstreisen erforderlich und genehmigt gewesen seien. In den Arbeitnehmerinnenveranlagungen seien nur jene Reisen angegeben worden, an welchen der Bf Kosten entstanden seien. Im Übrigen entfalle bei genehmigten Dienstreisen auch das Führen eines Fahrtenbuches. Auch sei keine private Mitveranlassung am letzten

Modul der Coaching- Ausbildung gegeben. Die berufliche Tätigkeit und auch ihre Studiennummer an der Universität sei der Abgabenbehörde seit Jahren bekannt. Die Höhe der abzugsfähigen Internetgebühren sei von der Bf geschätzt worden, jedoch sei ein Internetzugang für die Ausübung ihrer beruflichen Tätigkeit unabdingbar. Auch sei der von ihr bezahlte Kirchenbeitrag und auch die Spenden an Amnesty International mittels Überweisungsauftrag nachgewiesen worden. Die Beträge zur Wohnraumschaffung und Personenversicherungen zahle die Bf bereits seit Jahren. Die Abgabenbehörde könne diese Angaben aus den Erklärungen zu den Arbeitnehmerveranlagungen der Vorjahre entnehmen.

Der Vorlageantrag wurde dem Bundesfinanzgericht am 15.04.2021 zur Entscheidung vorgelegt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die am ***Datum*** geborene Beschwerdeführerin ist wohnhaft in ***Adresse1*** (ZMR) und im verfahrensgegenständlichen Zeitraum neben einer halben Lehrverpflichtung als Lehrerin an der ***Schule 1*** auch als Schulentwicklungsbegleiterin an der ***Schule 2*** tätig. An der Wohnadresse der Bf ist auch die erwachsene Tochter der Bf polizeilich gemeldet (ZMR).

Von ihrem Dienstgeber erhielt die Bf im Veranlagungsjahr 2013 € 4.585,87 und im Veranlagungsjahr € 4.586,59 an steuerfreien Bezügen nach § 26 EStG ausbezahlt (Lohnzettel).

Im Veranlagungsjahr 2013 nahm die Bf an folgenden Veranstaltungen teil und beantragte in diesem Zusammenhang die Berücksichtigung von Differenzwerbungskosten:

[...]

Zu den Veranstaltungen „Coachingtechniken für Schul- und Unterrichtsentwicklung“, „Neue Mittelschule - Leistungsbeurteilung - ein "brennendes" Thema“ und „NMS-Impulse: Kinder-Eltern-LehrerInnengespräche“ reiste die Bf mit ihrem Privatfahrzeug. Die Bf fuhr mit dem Fahrzeug beruflich bedingt 492 km; an Vergütung für diese Reisebewegungen erhielt sie € 99,10 vom Dienstgeber (Ersatz öffentliches Verkehrsmittel). Für die Fahrten zu den weiteren Veranstaltungen hat die Bf ein öffentliches Verkehrsmittel verwendet. Jedenfalls hat der Dienstgeber der Bf – bis auf die Studienreise nach Italien und zur Veranstaltung Differenz und Diversität – stets den maximal zulässigen Verpflegungsmehraufwand und die Kosten für die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels vergütet (Reiseabrechnungen). Der Bf entstand deshalb kein Mehraufwand.

Die Studienreise "Lösungsorientiertes Wahrnehmen im transkulturellen Dialog" fand vom 7.7.2013 – 12.07.2013 in Italien statt. Die Bf machte dabei Kosten für die Fahrt von ***Ort***

zum Flughafen ***Ort2*** mit dem PKW, für den Flug nach Neapel sowie die Bahnfahrt von Neapel nach Potenza, Policoro und Neapel (und zurück) geltend. An Übernachtungskosten entstanden der Bf Kosten iHv € 179. Das Seminar fand in Potenza, Melfi, Lagopesole, Matera, Grassano, Aliano, Valsinni und Policoro statt.

Aus dem Programm ergibt sich folgender Ablauf: Bearbeitung von Arbeitsaufgaben zur Pflichtlektüre, Einführung in die lösungsfokussierte Methodik im Hinblick auf den interkulturellen Dialog, Besuch literarischer Schauplätze zum Roman „Großmutter Sabella“ und zum Roman „Die Feuer am Basento“, Venosa - die Stadt von Horaz, Besuch von Lagopesole - Schloss von Friedrich II, Geschichte der Basilicata - Informationen und Gespräch über die organisierte Kriminalität: Vortrag und Diskussion über die Literatur der Basilicata, Vortrag und Gespräch über das Schulsystem Italiens (Vergleich mit Österreich), Vortrag und Gespräch über das Thema „Magie“, Potenza - Vortrag und Gespräch im Zentrum LucanI Natura di Potenza zur Umweltsituation in der Basilicata und in Süditalien, Vortrag und Gespräch über Projekte zur Bekämpfung der Arbeitslosigkeit, Besuch von Matera - literarische Schauplätze aus dem Roman „Christus kam nur bis Eboli“ und Grassano - Literaturpark Carlo Levi in Grassano: literarische Schauplätze aus dem Roman, Straßentheater der scuola media zum Aufenthalt Carlo Levis in Grassano, : Besichtigung der „azienda agricola biologica“ von Laura Indaco, Vortrag und Gespräch über die Ölproduktion in der Region Basilicata, Olivenölverkostung, Vortrag und Gespräch zur Geologie des Metapontino, Besichtigung der griechischen Ausgrabungen in Policoro, Vortrag und Gespräch mit der österr. Ausgrabungsleitung, Seminarreflexion, transkulturelles Lernen in Schule und Kindergarten, Evaluierung.

Die Bf überwies im Jahr 2013 Studiengebühren zu Matrikelnummer ***000000*** iHv zweimal € 18,- an die Universität ***Ort*** und spendete € 29,08 an Amnesty International (Überweisungsbeleg). Amnesty International ist seit 1.1.2009 unter der Nummer SO-1392 in der Liste der spendenbegünstigten Einrichtungen eingetragen.

Die Bf überwies im Jahr 2013 einen Betrag iHv € 723,04 an die Finanzkammer der ***Diözese*** ***2***. Nicht festgestellt werden kann, ob es sich bei diesem Betrag um den Kirchenbeitrag der Bf handelte.

Weiters wurden von der Bf im Jahr 2013 zwei Bücher bestellt: „Kreative Aufgaben für den Kunstunterricht“ iHv € 19,90 und „Fräulein Jacobs funktioniert nicht: Als ich aufhörte, gut zu sein“ iHv € 14,-. Laut der Produktbeschreibung auf ***www*** schildert die Autorin in dem Buch „Fräulein Jacobs funktioniert nicht: Als ich aufhörte, gut zu sein“ eindrucksvoll ihren Kampf um einen Weg zu sich und zu ihrem Platz im Leben. Beide Bücher wurden laut den vorgelegten Bestellbestätigungen über ***www*** bestellt.

Im Veranlagungsjahr 2014 nahm die Bf an folgenden Veranstaltungen teil und beantragte in diesem Zusammenhang die Berücksichtigung von Differenzwerbungskosten:

[...]

Die Bf trat in den Jahren 2013 und 2014 ihre Dienstreisen nach ***Ort*** immer von der Arbeitsstätte in ***Ort*** an.

Zu den Veranstaltungen „Lernseitigkeit“, „Gleichbehandlungstreffen mit den Kontaktfrauen der Bezirke“, „Neue Mittelschule – 1.Lerndesignerinnen follow up“, „3. bundesweites Lernatelier der NMS – 66“, „1. NMS-Workshop (3. Durchgang) für Lehrende und Referentinnen an der PH“, „Rückwärtiges Lerndesign“, „Zweites bundesweites Lernatelier der NMS G6 West“, „Wie steuern wir uns potenzialfokussiert durch den Schulalltag“, „EU-Förderungen - Sprachkurse im Ausland für FS Lehrerinnen –Infoveranstaltung“ reiste die Bf mit dem Privatfahrzeug. Insgesamt fuhr die Bf beruflich bedingt 2.044 km mit ihrem Privatfahrzeug; an Vergütung für diese Reisebewegungen erhielt die Bf von ihrem Dienstgeber € 310,- (Ersatz öffentliches Verkehrsmittel). Für die Fahrten zu den weiteren Veranstaltungen hat die Bf ein öffentliches Verkehrsmittel verwendet. Jedenfalls hat der Dienstgeber der Bf – bis auf die Reisen vom 16.01.2014, 23.10.2014 und 15.11.2014 – stets den maximal zulässigen Verpflegungsmehraufwand und die Kosten für die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels vergütet (Reiseabrechnungen). Der Bf entstand deshalb kein Mehraufwand.

Die Bf erwarb im Veranlagungsjahr 2014 folgende Bücher: Lernen sichtbar machen für Lehrpersonen, Großes Handbuch - English Conversation, English for Germans, Stop Making Mistakes, IDIOMS engl, und amerik. Redewendungen, ABSOLUT LONDON, Campus Logbuch iHv insgesamt € 101,39 (Rechnungen).

Die Bf abonnierte im Jahr 2014 das Sprachmagazin ***xxx***, für welches ihr Kosten iHv € 95,40 entstanden sind. Laut Homepage von ***xxx*** vermittelt das Magazin „spannende Insights zu Land und Leute der englischsprachigen Welt, interessante Reportagen zu aktuellen Themen. Vielfältige Übungen rund um die englische Sprache verbessern Ihr Sprachgefühl, Ihre Aussprache und Ihre Grammatik. Trainieren Sie mit dem Sprachmagazin, dem Sprachtrainer oder in Kombination mit dem Übungsheft.“

Ferner überwies die Bf zur oben genannten Matrikelnummer für das Sommersemester 2014 und Wintersemester 2014/15 € 37 an Studiengebühren an die Universität ***Ort*** (Auszug aus Kontoblatt).

An Telefon- und Internetgebühren bezahlte die Bf im Jahr 2013 und 2014 jeweils € 555,60 (Überweisungsbeleg). € 330 davon wurden im Rahmen der Arbeitnehmerinnenveranlagung beantragt, zu berücksichtigen. Internet und Telefon werden von der Bf in beiden Veranlagungsjahren auch zu 40% beruflich verwendet.

Ob der Kirchenbeitrag iHv € 352,44 und Geldspenden an Amnesty International iHv € 30,80 im Jahr 2014 bezahlt worden sind, kann nicht festgestellt werden.

Nicht festgestellt werden kann ferner, ob der Bf in den Veranlagungsjahren 2013 und 2014 Aufwendungen für Wohnraumschaffung und Personenversicherungen entstanden sind. Im Steuerakt der Bf (auch zu den Vorjahren) befinden sich keine Unterlagen zu diesen Sonderausgaben.

Auch kann nicht festgestellt werden, ob die Bf tatsächlich studiert. An Lehrveranstaltungen hat die Bf im verfahrensgegenständlichen Zeitraum jedenfalls nicht teilgenommen.

2. Beweiswürdigung

Zunächst ist auf die bei den einzelnen Feststellungen in Klammern angeführten Beweismittel zu verweisen, die – sofern im Folgenden keine näheren beweiswürdigenden Erwägungen dargelegt werden – im jeweiligen Zusammenhang schlüssig und widerspruchsfrei waren und daher den entsprechenden Feststellungen zu Grunde gelegt werden konnten. Soweit dabei auf Urkunden Bezug genommen wird, hat das Bundesfinanzgericht hinsichtlich der Echtheit und Richtigkeit keine Bedenken.

Die Feststellungen hinsichtlich der genauen beruflichen Tätigkeit ergeben sich zweifelsfrei aus dem diesbezüglichen glaubwürdigen Vorbringen der Bf und den vorgelegten Unterlagen.

Die Feststellung, wonach die Bf an den angeführten Veranstaltungen teilgenommen hat, war bedenkenlos aufgrund der Aufstellungen der Bf in Zusammenschau mit den Reiseabrechnungen des Dienstgebers der Bf und der zum Teil vorliegenden Teilnahmebestätigungen sowie Hotelrechnungen zu treffen. Auch waren aus den Reiseabrechnungen die konkreten Vergütungsbeträge, welche der Dienstgeber getragen hat, und die Abfahrtsorte ersichtlich. An der Richtigkeit dieser Reiseabrechnungen, Bestätigungen und Hotelrechnungen hat das Bundesfinanzgericht keine Bedenken. Überdies war aufgrund der Reiseabrechnungen und der tatsächlich erfolgten Vergütungen von Verpflegungsmehraufwendungen durch den Dienstgeber des Bf bei nahezu allen Reisen, festzustellen, dass es sich bei den Reisen um Dienstreisen (außer Studienreise nach Italien) handelt.

Die Feststellungen, dass die Bf im Veranlagungsjahr 2013 zu den Veranstaltungen „Coachingtechniken für Schul- und Unterrichtsentwicklung“, „Neue Mittelschule - Leistungsbeurteilung - ein "brennendes" Thema“ und „NMS-Impulse: Kinder-Eltern-LehrerInnenengespräche“ sowie im Veranlagungsjahr 2014 zu den Veranstaltungen „Lernseitigkeit“, „Gleichbehandlungstreffen mit den Kontaktfrauen der Bezirke“, „Neue Mittelschule – 1. Lerndesignerinnen follow up“, „3. bundesweites Lernatelier der NMS – 66“, „1. NMS-Workshop (3. Durchgang) für Lehrende und Referentinnen an der PH“, „Rückwärtiges Lerndesign“, „Zweites bundesweites Lernatelier der NMS G6 West“, „Wie steuern wir uns potenzialfokussiert durch den Schulalltag“, „EU-Förderungen - Sprachkurse im Ausland für FS

Lehrerinnen –Infoveranstaltung“ mit ihrem Privatfahrzeug anreiste, war aus folgenden Überlegungen zu treffen:

Auf diesen Reiseabrechnungen des Dienstgebers war der Vermerk „Abrechnung öffentliches VKM, Nutzung Privat PKW“ angeführt. Auf den weiteren Reiseabrechnungen war hingegen überwiegend „***ÖFFI*** (mit Beleg)“ vermerkt. Vor diesem Hintergrund war mit der für das Treffen einer Positivfeststellung erforderlichen Sicherheit davon auszugehen, dass die angeführten Fahrten mit dem Privatfahrzeug unternommen wurden. Auch kann der Bf nicht unterstellt werden, dass sie gegenüber ihrem Dienstgeber falsche Angaben macht. Vice versa ergibt sich, dass die Bf zu den weiteren Veranstaltungsorten mit einem öffentlichen Verkehrsmittel an- und abgereist ist.

Die Summe der gefahrenen Kilometerleistung und die Höhe der Vergütungen, welche die Bf für diese Reisebewegungen von ihrem Dienstgeber erhalten hat, ergeben sich zweifelsfrei aus den vorgelegten Reiseabrechnungen in Zusammenschau mit den vom Bundesfinanzgericht getätigten Abfragen aus google maps. Hinsichtlich der Richtigkeit der Abrechnungen hat das Bundesfinanzgericht - wie ausgeführt - keine Bedenken.

In diesem Zusammenhang ist auszuführen, dass als Werbungskosten gemachte Aufwendungen grundsätzlich nachzuweisen sind. Sofern dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen (VwGH 17.12.1996, 92/14/0176). Ist nach den Umständen des Einzelfalles der Beweis nicht zumutbar, genügt die Glaubhaftmachung. Sie hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt der freien Beweiswürdigung (vgl. Ritz, BAO, § 138 Tz 5). Insofern waren in freier Beweiswürdigung diese Feststellungen zu treffen.

Die Feststellung, dass der Dienstgeber der Bf – bis auf wenige Ausnahmen – stets den maximal zulässigen Verpflegungsmehraufwand und die Kosten für die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels vergütet hat und der Bf deshalb kein Mehraufwand entstanden war, war aus folgenden Erwägungen zu treffen:

Einerseits ist auf die oben angeführten Ausführungen zu verweisen, wonach auf den Reiseabrechnungen der Vermerk „***ÖFFI*** (mit Beleg)“ angebracht war. Andererseits wurde vom Dienstgeber stets ein Verpflegungsmehraufwand in maximal zulässiger Höhe vergütet. Dass der Bf trotzdem steuerlich zu berücksichtigende Mehraufwendungen entstanden sind, erscheint daher denkunmöglich. Festzuhalten ist weiters, dass die Bf zu den mit * gekennzeichneten Reisen keine detaillierten Reiseabrechnungen des Dienstgebers vorgelegt hat, obwohl sie dazu von der Abgabenbehörde mehrmals aufgefordert worden war. Auch in den Beschwerdevorentscheidungen wurden diese „Aufwendungen“ nicht berücksichtigt, zumal nicht nachgewiesen werden konnte, dass diese tatsächlich angefallen sind. Beschwerdevorentscheidungen kommt nach der höchstgerichtlichen Judikatur Vorhaltcharakter zu (VwGH 31.5.2011, 2008/15/0288). Jedoch konnte die Bf auch in weiterer

Folge nicht glaubhaft machen, dass ihr tatsächlich ein Mehraufwand, der steuerlich zu berücksichtigen wäre, entstanden ist.

Hinsichtlich des Ablaufs der Studienreise "Lösungsorientiertes Wahrnehmen im transkulturellen Dialog" in Italien konnte die diesbezüglich Feststellung aufgrund des vorliegenden Programms der ***Schule 2*** bedenkenlos getroffen werden.

Die Feststellung, dass nicht eruierbar ist, zu welchem Zweck bzw auch für wen der Betrag iHv € 723,04 an die Finanzkammer der ***Diözese*** ***2*** überwiesen worden ist, war aufgrund des Verwendungszweckangabe am Überweisungsbeleg „***GZ Bezirksgericht***“ zu treffen. Der Kirchenbeitrag wird üblicherweise nicht unter Angabe einer bezirksgerichtlichen Geschäftszahl überwiesen. Zwar könnte es sich auch um eine Zahlung aufgrund einer Mahnklage hinsichtlich des Kirchenbeitrages handeln, jedoch konnte die Bf nicht einmal glaubhaft machen, dass dieser Betrag für die Bf einbezahlt wurde. Den Aufforderungen der Abgabenbehörde, den Sachverhalt aufzuklären, ist die Bf nicht nachgekommen. Ob im Jahr 2014 ein Kirchenbeitrag bezahlt worden ist, konnte ebenfalls nicht einmal glaubhaft gemacht werden, da überhaupt keine Bestätigung vorgelegt wurde.

Die Feststellungen, wonach Studiengebühren zu Matrikelnummer ***000000*** an die Universität ***Ort*** im Jahr 2013 und 2014 überwiesen und ein Betrag iHv € 29,08 im Jahr 2013 an Amnesty International gespendet worden war, war aufgrund der vorliegenden Überweisungsbestätigungen zu treffen. Hinsichtlich der Richtigkeit dieser Belege hat das Bundesfinanzgericht keine Bedenken. Nicht glaubhaft erscheint in diesem Zusammenhang allerdings, dass die Bf aktiv am Studienleben teilnimmt. Wäre dies der Fall, hätte die Bf jedenfalls Werbungskosten (Fahrten zur Universität, Fachliteratur, etc) in Zusammenhang mit dem Studium geltend gemacht.

Dass auch eine Spende im Jahr 2014 an Amnesty International geleistet worden ist, konnte mangels Bestätigung von der Bf hingegen nicht glaubhaft gemacht werden.

Hinsichtlich des tatsächlichen Bezuges des Abonnements von „***xxx***“ und der daraus entstandenen Kosten hat das Bundesfinanzgericht aufgrund der vorliegenden Bestätigung von ***xxx*** keine Zweifel.

Die Verwendung des Internets und Telefons auch für berufliche Zwecke erscheint bei lebensnaher Betrachtungsweise glaubwürdig. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts kann bedenkenlos die berufliche Verwendung mit 40% angenommen werden.

Aufwendungen für Wohnraumschaffung und Personenversicherungen wurden von der Bf nicht nachgewiesen, obwohl sie dazu aufgefordert worden war, Belege vorzulegen. Dass sich keine von der Bf vorgelegten Unterlagen im Steuerakt der Vorjahre befinden, war aufgrund der Einsicht des Bundesfinanzgerichtes in den Akt festzustellen. In freier Beweiswürdigung war daher eine Negativfeststellung zu treffen.

Zwischen den Verfahrensparteien war die Anerkennung des Pendlerpauschales und des Pendlereuros nicht mehr strittig. Das Bundesfinanzgericht kann sich der diesbezüglichen Beweiswürdigung der Abgabenbehörde bedenkenlos anschließen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

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

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Eine Reise im Sinne dieser Bestimmung liegt vor, wenn sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten oder aus sonstigem betrieblichem Anlass vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit (über den Nahebereich hinaus) entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt der Tätigkeit aufgegeben wird; zudem muss die Reise mehr als drei Stunden dauern (vgl. Lenneis in Jakom, § 16 Tz 43).

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 Ausübung eines anderen Berufes abzielen, Werbungskosten.

Gemäß § 18 Abs 1 EStG 1988 idF BGBl Nr. 400/1988, geändert durch BGBl I Nr 112/2012, sind folgende Ausgaben bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, sofern sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind:

1. [...]
2. Beiträge und Versicherungsprämien ausgenommen solche im Bereich des BMSVG und solche im Bereich der prämienbegünstigten Zukunftsvorsorge (§ 108g) zu einer
 - freiwilligen Kranken-, Unfall- oder Pensionsversicherung, ausgenommen Beiträge für die freiwillige Höherversicherung in der gesetzlichen Pensionsversicherung (einschließlich der zusätzlichen Pensionsversicherung im Sinne des § 479 des Allgemeinen Sozialversicherungsgesetzes), soweit dafür eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird, sowie ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b),
 - Lebensversicherung (Kapital- oder Rentenversicherung), ausgenommen Beiträge zu einer Pensionszusatzversicherung (§ 108b),

- freiwillige Witwen-, Waisen-, Versorgungs- und Sterbekasse,
 - Pensionskasse, soweit für die Beiträge nicht eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird,
 - betrieblichen Kollektivversicherung im Sinne des § 18f des Versicherungsaufsichtsgesetzes, soweit für die Beiträge nicht eine Prämie nach § 108a in Anspruch genommen wird,
 - ausländischen Einrichtungen im Sinne des § 5 Z 4 des Pensionskassengesetzes.
3. Ausgaben zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung
 4. [...]
 5. Verpflichtende Beiträge an Kirchen und Religionsgesellschaften, die in Österreich gesetzlich anerkannt sind, höchstens jedoch 400 Euro jährlich.

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit 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 bringen und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

Nach § 26 Abs 4 lit a EStG 1988 darf das Tagesgeld für Inlandsdienstreisen bis zu 26,40 Euro pro Tag betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Erfolgt eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

Verpflegungsmehraufwand und Fahrtkosten (Differenzwerbungskosten):

Aufwendungen für die Verpflegung gehören grundsätzlich zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung, zumal ein bedeutender Teil der Erwerbstätigen gezwungen ist, einen Teil der Mahlzeiten (in der Regel das Mittagessen) außerhalb des Haushaltes einzunehmen.

Verpflegungsmehraufwendungen werden in Zusammenhang mit einer Reise deshalb angenommen, weil der Steuerpflichtige mangels Kenntnis günstiger Verpflegungsmöglichkeiten am Reiseort typischerweise höhere Aufwendungen zu tätigen hat als in einer gewohnten Umgebung. Die auch in gewohnter Umgebung anfallenden Verpflegungsaufwendungen sind nicht absetzbar (§ 20 EStG).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kann der Abzug von Verpflegungsaufwendungen jedenfalls nur insoweit erfolgen, als der Mehraufwand unvermeidbar ist (VwGH 01.09.2015, 2012/15/0119). Dauert eine Reise nur einen Tag, kann ein (durch Unkenntnis der lokalen Gastronomie bedingter) Verpflegungsmehraufwand durch eine entsprechende zeitliche Lagerung der Mahlzeiten oder durch die Mitnahme von

Lebensmitteln abgefangen werden (vgl. VwGH 30.10.2001, 95/14/0013; VwGH 07.10.2003, 2000/15/0151; BFG 09.04.2020, RV/5101271/2018; BFG 05.02.2020, RV/7100499/2017; BFG 23.03.2018, RV/1100544/2016; BFG 15.10.2015, RV/5101258/2014; BFG 10.09.2014, RV/7101458/2013; BFG 06. 05.2014, RV/7103150/2012; BFG 15.07.2014, RV/1100045/2011).

Bei einer Vielzahl der gegenständlichen Dienstreisen handelt es sich um Ein-Tages-Reisen, weshalb aufgrund obiger Erwägungen eine Abzugsfähigkeit bereits ausscheidet. Auffallend ist jedoch auch, dass der Dienstgeber der Bf bei nahezu allen Dienstreisen stets die Tagesgelder in maximaler Höhe nach § 26 Abs 4 lit a EStG vergütet hat. Bei jenen vier Reisen, bei denen der Dienstgeber keine Vergütung erbracht hat, handelt es sich um Ein-Tages-Reisen, weshalb steuerlich kein Verpflegungsmehraufwand zusteht. Vor diesem Hintergrund sind der Bf gar keine Verpflegungsmehraufwendungen real erwachsen. Die Berücksichtigung als Werbungskosten scheidet daher aus.

Fahrtkosten (auch Kilometergelder) stehen für beruflich veranlasste Reisen grundsätzlich zu. Hinsichtlich der Fahrten, welche nicht mit dem Privatfahrzeug getätigt worden sind, wurden vom Dienstgeber Kostenersätze erstattet, weshalb auch hier der Bf keine Aufwendungen entstanden sind. Betreffend die Fahrten, welche zweifelsfrei mit dem Privatfahrzeug unternommen wurden, kann grundsätzlich die Differenz zwischen dem amtlichen Kilometergeld und den Kostenersätzen des Dienstgebers als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Im Jahr 2013 wurden 492 im Jahr 2014 2.044 Kilometer beruflich gefahren, abzüglich der erhaltenen Kostenersätze sind für das Jahr 2013 € 107,54 und für das Jahr 2014 € 548,48 als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Ob durch die mehrmaligen Aufenthalte in ***Ort*** im Jahr 2013 ein weiterer Mittelpunkt der Tätigkeit begründet wurde, kann dahingestellt bleiben, zumal die Fahrten nach ***Ort*** stets von der Arbeitsstätte der Bf in ***Ort*** aus angetreten wurden. Fahrten von einer Arbeitsstätte zu einer anderen sind nicht Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte iSd § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988; solche Fahrten wären mit dem Verkehrsabsetzbetrag und ein allenfalls zustehendes Pendlerpauschale abgegolten. Über die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte hinausgehende Aufwendungen eines Dienstnehmers für Fahrten zwischen verschiedenen Arbeitsstätten führen in ihrer tatsächlichen Höhe, in der Regel bemessen mit dem Kilometergeld, zu Werbungskosten (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102; VwGH 22.11.2006, 2004/15/0130).

Studienreise nach Italien:

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden. Zur steuerlichen Anerkennung von

Studienreisen hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass deren Kosten grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 seien, es sei denn, es liegen folgende Voraussetzungen kumulativ vor:

- Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.
- Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.
- Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.
- Andere allgemeine interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird; jedoch führt der nur zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand keinesfalls zu einer steuerlichen Berücksichtigung.

Die Studienreise nach Italien mag zwar von der ***Schule 2*** angeboten worden sein, auch mag die Reise geeignet sein, Kenntnisse zu erwerben, welche für den beruflichen Alltag der Bf dienlich sein können, jedoch kann aus dem Ablauf der Reise geschlossen werden, dass sie nicht gerade nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe der Bf abstellt. Die Besichtigung von süditalienischen Städten, literarischen Schauplätzen von Romanen, eines Biobauernhofes samt Ölverkostung und von Ausgrabungsorten sowie die Teilnahme an Vorträgen (zB zum Thema Magie) sind zweifelsohne auch von allgemeinem Interesse.

Für den Fall, dass sich bei Studienreisen die beruflich veranlassten Reiseabschnitte klar und einwandfrei von privat veranlassten Reiseabschnitten trennen lassen, kann nach der höchstgerichtlichen Judikatur grundsätzlich eine Aufteilung von Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen und Nächtigungsgeldern vorgenommen werden (VwGH 24.09.2008, 2008/15/0032). Ist die Reise hingegen durch ein Programm geprägt, das private Erholungs- und Bildungsinteressen mit beruflichen Interessen untrennbar vermengt (Mischprogramm), liegt keine berufliche Veranlassung vor. Im gegenständlichen Fall ist eine Aufteilung in Reiseabschnitte nicht möglich, zumal jene Teile mit allgemeinen interessierende Programmpunkte weitaus überwiegen. Die Reise ist daher in ihrer Gesamtheit als nicht beruflich veranlasst, anzusehen. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang auch, dass die Reise im Rahmen einer Ausbildung zur systemischen Beraterin angeboten worden war.

Fortbildung Universität *Ort*****

Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich dann, wenn ein Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden bzw. den Beruf besser ausüben zu können (VwGH vom 22. September 1987, 87/14/0078, VwGH vom 17. Jänner 1989, 86/14/0025).

Nach den getroffenen Feststellungen kann nicht angenommen werden, dass die Bf im verfahrensgegenständlichen Zeitraum aktiv an den inskribierten Lehrveranstaltungen teilgenommen hat. Die alleinige Zahlung von Studiengebühren führt daher nicht automatisch zu absetzbaren Fortbildungskosten.

Fachliteratur

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, sind Anschaffungen von Werken der Literatur die von allgemeinem Interesse sind, zur längerfristigen Nutzung stets auch privat veranlasst (VwGH vom 9.10.1991, 88/13/0121; VwGH vom 3.11.1981, 81/14/0022), sodass die Anschaffungskosten somit nicht abzugsfähige Aufwendungen im Sinne des § 20 EStG darstellen.

Der Roman „Fräulein Jacobs funktioniert nicht: Als ich aufhörte, gut zu sein“ ist zweifelsfrei ein Werk der Literatur und sind daher diese Kosten nicht abzugsfähig.

Die anderen Werke stellen nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes jedenfalls Fachliteratur dar, weshalb diese Aufwendungen als Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Ebenso kann das Magazin „***xxx***“, für welches ihr im Jahr 2014 Kosten iHv € 95,40 entstanden sind, als Fachliteratur angesehen werden.

Im Jahr 2013 sind daher € 19,90 im Jahr 2014 € 196,79 zu berücksichtigen.

Internet- und Telefongebühren

Nach den getroffenen Feststellungen werden das Internet und das Festnetztelefon auch beruflich zu 40 % (geschätzt) verwendet. Diese Kosten wären grundsätzlich in ihrem tatsächlichen Umfang absetzbar. Da jedoch eine genaue Abgrenzung gegenüber dem privaten Teil nicht möglich ist, hat sie im Schätzungswege zu erfolgen (VwGH 29.06.1995, 93/15/0104).

Es sind daher sowohl im Jahr 2013 als auch im Jahr 2014 jeweils € 222,24 zu berücksichtigen.

Sonderausgaben (Kirchenbeitrag und Spende)

Kirchenbeitrag und Spenden sind grundsätzlich als Sonderausgaben zu berücksichtigen. Die Spende an Amnesty International ist in die Liste der spendenbegünstigten Einrichtungen eingetragen, weshalb auch die Spende iHv € 29,08 im Jahr 2013 absetzbar ist.

Hinsichtlich der Zahlung an die Finanzkammer der ***Diözese*** ***2*** konnte nicht

festgestellt werden, um welchen Verwendungszweck es sich hierbei handelt. Auch konnte eine Spende an Amnesty International im Jahr 2014 nicht nachgewiesen werden.

Zu berücksichtigen ist daher die Spende iHv € 29,08 im Veranlagungsjahr 2013 als Sonderausgabe.

Nicht nachgewiesene Werbungskosten und Sonderausgaben

Die Abgabenbehörde trägt zwar die Feststellungslast für alle Tatsachen, die vorliegen müssen, um einen Abgabenanspruch geltend machen zu können, doch befreit dies die Partei nicht von ihrer Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht (zB VwGH 28.1.1998, 95/13/0069; VwGH 7.6.2005, 2001/14/0187; VwGH 23.2.2010, 2007/15/0292).

Beide Pflichten bestehen grundsätzlich nebeneinander und schließen einander nicht aus. Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht zwar auch dann, wenn die Partei ihre Verpflichtungen (Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht) verletzt (VwGH 5.11.1986, 85/13/0012), doch wird ihr Umfang durch solche Pflichtverletzungen beeinflusst (VwGH 3.11.1986, 84/15/0197; VwGH vom 27.9.1990, 89/16/0225). In dem Ausmaß, in dem die Partei zur Mitwirkung an der Wahrheitsfindung ungeachtet ihrer Verpflichtung hierzu nicht bereit ist bzw eine solche unterlässt, tritt die Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt nach allen Richtungen über das von ihr als erwiesen erkannte Maß hinaus zu prüfen, zurück (VwGH 30.5.2001, 99/13/0024; VwGH 27.11.2001, 97/14/0011; VwGH 24.6.2021, Ra 2021/16/0014).

Die Bf wurde mittels Vorhalt vom 13.05.2020 von der Abgabenbehörde aufgefordert, Unterlagen betreffend Kirchenbeitrag, Wohnraumschaffung und Sanierung sowie Versicherungsprämien vorzulegen. Die Bf kam diesem Ersuchen nicht nach. Mit Beschwerde vorentscheidung, welcher Vorhaltcharakter zukommt, wurde ausgeführt, dass diese Kosten mangels Nachweis nicht berücksichtigt werden können. Die Bf hat in weiterer Folge keine weiteren Unterlagen nachgereicht, obwohl sie dies bereits mit den Erklärungen zu den Arbeitnehmerinnenveranlagungen vorgebracht hatte.

Die Pflicht zur amtswegigen Ermittlung des entscheidungswesentlichen Sachverhaltes findet dort ihre Grenze, wo nach Lage des Falles nur die Partei Angaben zum Sachverhalt machen kann (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131, VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136; Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl. (2021), § 115, I. Amtswegigkeit (§ 115 Abs 1) [Rz 1 – 13c]).

Insofern konnte mangels Mitwirkung der Bf nicht festgestellt werden, ob und in welcher Höhe solche Kosten angefallen sind (BFG 16. 3. 2022, RV/7103351/2017). Nach Ansicht des erkennenden Gerichtes wird die Mitwirkungs- und Offenlegungspflicht von einer Partei jedenfalls verletzt, wenn teilweise „leere“ Erklärungen zur Arbeitnehmerinnenveranlagungen eingebracht werden und im Zuge des Beschwerde- und Vorhalteverfahrens keine bzw nur unzureichende Unterlagen zu Werbungskosten und Sonderausgaben vorgelegt werden. Die

amtswegige Ermittlungspflicht geht in einem solchen Fall nicht so weit, dass die Behörde bzw. das Gericht von sich aus Nachforschungen zu diesen Maßnahmen anstellen müsste.

Die nicht nachgewiesenen Kosten betreffend Aufwendungen für Wohnraumschaffung und Personenversicherungen sowie Studiengebühren können daher nicht berücksichtigt werden.

Zusammenfassend waren daher folgende Werbungskosten und Sonderausgaben zu berücksichtigen:

	2013	2014
Fahrtkosten	€ 107,54	€ 548,48
Fachliteratur	€ 19,90	€ 196,79
Telefon- und Internet	€ 222,24	€ 222,24
Spende	€ 29,08	-

3.2 zu Spruchpunkt II. (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 Revision war nicht zuzulassen, da es sich gegenständlich ausschließlich um die Beantwortung von Tatfragen handelt und die zugrunde liegenden Rechtsfragen durch das Gesetz und die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend beantwortet sind.

Innsbruck, am 3. Februar 2023