

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr***, vertreten durch Mag. Sabine Halik, Gablenzgasse 35-37/2/20, 1150 Wien, über die Beschwerde vom 27. März 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 18. März 2019 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 Steuernummer ***BFStNr*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die Einkommensteuer 2017 wird mit € 1.036,00 festgesetzt. Die Bemessungsgrundlage und die Berechnung der festgesetzten Abgabe entsprechen der Beschwerdevorentscheidung vom 12.7.2019.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung 2017 machte der Beschwerdeführer u.a. Werbungskosten für ein Kameraobjektiv (AfA für ein halbes Jahr) i.H.v. € 248,42, zwei (Foto-) Reisen nach Rom und Mailand i.H.v. € 896,42 (Flugtickets, Diäten Tag und Nacht), Fotokurse (Outdoorfotografie, Adobe Lightroom, Werbefotografie) i.H.v. € 3.729,00 sowie diverses Fotozubehör, Büromaterial und Telefonkosten (sonstige Werbungskosten) i.H.v. € 549,06 geltend. Entsprechende Belege (Rechnungen) legte er über Aufforderung der belangten Behörde vor.

Mit Bescheid vom 18.3.2019 setzte die belangte Behörde die Einkommensteuer 2017 mit € 1.253,00 fest. Die o.a. Werbungskosten wurden hierbei nicht berücksichtigt, da sie nach Auffassung der belangten Behörde in keinem Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf des Beschwerdeführers stehen.

Dagegen richtet sich die gegenständliche Beschwerde vom 27.3.2019, in der geltend gemacht wird, dass der Beschwerdeführer die strittigen Werbungskosten als angestellter Fotograf bei der ***AG1*** zu tragen hatte. Eine Bestätigung der ***AG1*** über diese von Jänner 2016 bis Jänner 2019 andauernde Beschäftigung wurde mit der Beschwerde vorgelegt. Mit Vorhalt vom 19.6.2019 forderte die belangte Behörde den Beschwerdeführer auf, u.a. eine Bestätigung seines Dienstgebers darüber vorzulegen, dass ihm von diesem keine Arbeitsmaterialien zur Verfügung gestellt bzw. Kostenersatz geleistet wurden und dass die Reisen beruflichen Ursprung hatten. Hierauf brachte er ergänzend vor, dass er die Ausgaben für Fortbildung und Fotozubehör etc. für seinen Beruf und sein Weiterkommen tätigen habe müssen, da vom Dienstgeber keine Kostenersatz geleistet worden seien. Die bereits mit der Beschwerde vorgelegte Bestätigung der ***AG1*** legte er mit dieser Vorhaltsbeantwortung nochmals vor. Ansonsten wurden die von der belangten Behörde erbetenen Bestätigungen nicht beigebracht.

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 12.7.2019 gab die belangte Behörde der Beschwerde insofern teilweise Folge, als die Kosten für das Kameraobjektiv (AfA) i.H.v. € 248,42 und die sonstigen Werbungskosten i.H.v. € 549,06 nun anerkannt wurden und die Einkommensteuer 2017 nunmehr mit € 1.036,00 festgesetzt wurde. Die Reisekosten und die Aus- und Fortbildungskosten (Fotokurse) wurden weiterhin nicht anerkannt, da die belangte Behörde davon ausging, dass die berufliche Veranlassung dieser Kosten mangels Beibringung der erbetenen Bestätigungen nicht belegt sei. Auch über allfällige vom Dienstgeber geleistete Ersätze sei keine Bestätigung beigebracht worden.

Hierauf brachte der Beschwerdeführer am 12.8.2019 Vorlageantrag ein. In diesem führte er ergänzend aus, dass er neben einer Teilzeitbeschäftigung (30 Std/Woche) geringfügig als Fotograf bei der Fa. ***AG1*** beschäftigt sei. Seine Leistungen für die ***AG1*** habe er durch eigenes Equipment erbringen müssen. Darüber hinaus habe er auch andere Tätigkeiten als Fotograf ausgeübt. So arbeite er seit fünf Jahren an drei Dokumentarfoto-Sammlungen, die noch nicht fertiggestellt seien. Für diese Tätigkeit habe er reisen müssen. Auch habe er Online-Kurse in Bezug auf Fotografie in seiner Muttersprache besucht.

Mit Vorhalt vom 20.2.2020 forderte die belangte Behörde den Beschwerdeführer auf, zu den geltend gemachten Bildungsausgaben i.H.v. € 3.729,00 Unterlagen vorzulegen, die den Inhalt der Bildungsveranstaltungen darlegen (z.B. Lehrpläne, Stundenpläne, Broschüren über die Lehrgänge etc.) und einen Zahlungsnachweis beizubringen. Weiters forderte sie ihn auf, die ausgeübte Tätigkeit zu beschreiben und darzulegen, wie die Bildungsmaßnahmen mit seinem Beruf, einer besseren Position oder einem zukünftigen Berufswunsch zusammenhängen, wobei sie ihn darauf hinwies, dass Kosten für eine Umschulung in einen anderen Beruf abzugsfähig sind, wenn aus diesem anderen Beruf in absehbarer Zeit steuerpflichtige Einnahmen erzielt werden. Letztlich ersuchte sie den Beschwerdeführer um Bekanntgabe ob und gegebenenfalls in welcher Höhe sein Arbeitgeber oder Förderstellen wie das Land oder das AMS die Kosten

ersetzt haben, sowie i.Z.m. den Reisekosten i.H.v. € 896,68 um Übermittlung einer Bestätigung, dass die Reisen im Auftrag des Arbeitgebers erfolgt sind. Dieser Vorhalt blieb unbeantwortet.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer bezog im Jahr 2017 ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit bei den folgenden Unternehmen in den jeweils angeführten Zeiträumen sowie in der jeweils angeführten Höhe (stpfl. lfd. Bezüge; Kz 245):

AG1	1.1.2017 - 31.12.2017	€ 4.915,96
AG2	1.1.2017 - 21.4.2017	€ 4.466,60
AG3	10.4.2017 - 10.4.2017	€ 36,35
AG4	22.4.2017 - 30.6.2017	€ 3.348,55
AG5	1.7.2017 - 31.12.2017	€ 6.588,48

Für die ***AG1*** war er als Fotograf tätig. Von dieser wurde ihm weder Fotoequipment zur Verfügung gestellt noch Kostenersatz für eigenes Equipment geleistet. Um diese Tätigkeit ausüben zu können musste er daher das nötige Equipment anschaffen und die damit verbundenen Kosten selbst tragen. Im Juli 2017 erwarb er ein Kameraobjektiv Canon EF 70-200 mm um € 1.490,54, für welches eine Nutzungsdauer von drei Jahren zu veranschlagen ist. Weiters hatte er im Jahr 2017 i.Z.m. der Tätigkeit als Fotograf bei der ***AG1*** folgende Aufwendungen:

Reflektor	€ 16,99
Druckertinte	€ 31,89

Kamera-Fernbedienung	€ 7,95
USB Kabel	€ 8,96
Funkmaus	€ 6,04
Stativ	€ 27,75
Objektiv Canon EF-S 24 mm	€ 135,1
ext. Festplatte	€ 54,99
Batterien	€ 9,19
Folien	€ 16,95
Miete Kamera	€ 43,2
Telefon abzügl. 50 % Privatanteil	€ 190,05
Summe	€ 549,06

Daneben arbeitete der Beschwerdeführer an drei Dokumentarfoto-Sammlungen, die im Jahr 2017 noch nicht fertiggestellt waren. Diese Tätigkeit war mit Reisen verbunden. Im Jahr 2017 reiste er nach Rom und Mailand. Diese Reise steht in keinem Zusammenhang mit seiner Tätigkeit für die ***AG1***. Ob sie in einem Zusammenhang mit einer seiner sonstigen beruflichen Tätigkeiten oder einer zukünftig angestrebten (allenfalls auch selbstständigen) Tätigkeit steht, kann nicht festgestellt werden.

Letztlich absolvierte der Beschwerdeführer im Jahr 2017 drei Online-Kurse zu Outdoorfotografie (36 Std), Adobe Lightroom (24 Std) und Werbefotografie (30 Std) bei einem iranischen Anbieter. Auch hinsichtlich dieser Kurse kann nicht festgestellt werden, ob sie für eine im Jahr 2017 ausgeübte oder allenfalls zukünftig angestrebte berufliche Tätigkeit des Beschwerdeführers notwendig waren bzw. durch eine solche Tätigkeit veranlasst wurden.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zu den Beschäftigungen und Einkünften des Beschwerdeführers gründen sich auf die einen Bestandteil des angefochtenen Bescheides bildenden Lohnzettel.

Dass ihm für seine Tätigkeit als Fotograf von der ***AG1*** weder Arbeitsmaterialien zur Verfügung gestellt noch Kostenersatz für eigenes Equipment geleistet wurde, hat der Beschwerdeführer in der Vorhaltsbeantwortung vom 4.7.2019 und im Vorlageantrag vom 12.8.2019 angegeben und liegen keine Hinweise vor, wonach diese Angaben unzutreffend sein könnten. Auch die belangte Behörde bezweifelt dies ungeachtet dessen, dass der Beschwerdeführer die erbetenen Bestätigungen nicht beigebracht hat, offenkundig nicht mehr, zumal sie die Aufwendungen für Fotozubehör (einschließlich der in der Erklärung veranschlagten dreijährigen Nutzungsdauer für das Kameraobjektiv Canon EF 70-200 mm), Büromaterial und Telefon in der Beschwerdevorentscheidung letztlich anerkannt hat. Demnach besteht auch für das Gericht keine Veranlassung, die diesbezüglichen Angaben des Beschwerdeführers anzuzweifeln, und ist daher davon auszugehen, dass er die festgestellten Kosten für Fotoequipment, Büromaterial und Telefon aufwenden musste, um seine Tätigkeit für die ***AG1*** ausüben zu können.

Hinsichtlich der Reisekosten, die in der Beschwerde noch - wie alle zunächst nicht anerkannten Werbungskosten - im Rahmen der Tätigkeit für die ***AG1*** geltend gemacht wurden, hat der Beschwerdeführer im Vorlageantrag ausdrücklich ausgeführt, dass diese in einem Zusammenhang mit seiner Arbeit an den Dokumentarfoto-Sammlungen stehen. Dass diese Arbeit nicht Teil seiner Tätigkeit für die ***AG1*** war, ergibt sich ebenfalls aus den Ausführungen im Vorlageantrag, zumal der Beschwerdeführer dort ausführt, dass er über diese Tätigkeit hinaus auch andere Tätigkeiten als Fotograf ausgeübt hat und diesbezüglich die - noch nicht fertig gestellten - Dokumentarfoto-Sammlungen anführt. Ob die Dokumentarfoto-Sammlungen und damit die Reisen in einem Zusammenhang mit einer der sonstigen Beschäftigungen des Beschwerdeführers oder einer erst zukünftig beabsichtigten (allenfalls auch selbstständigen) Erwerbstätigkeit stehen, ist nicht feststellbar, da er den Vorhalt der belangten Behörde vom 20.2.2020 nicht beantwortet hat. Dass entsprechende Reisebewegungen (am 19.8.2017 von Wien über München nach Rom und am 27.8.2017 von Mailand nach Wien) stattgefunden haben, ist durch die vorgelegte Buchungsbestätigung belegt.

Belegt ist durch eine vorgelegte Rechnung vom 21.2.2017 auch, dass der Beschwerdeführer drei Online-Kurse zu den Themen „Outdoor-Fotografie“, „Adobe Lightroom“ und „Werbefotografie“ belegt hat. Einen Briefkopf im herkömmlichen Sinne weist diese Rechnung nicht auf. Nachdem sie in iranischen Rial ausgestellt wurde (die Gesamtsumme wurde auch in Euro umgerechnet) und es sich bei den persischen Schriftzeichen im unteren Bereich laut Google Übersetzer um eine Adresse in Teheran sowie eine Telefonnummer handelt, ist jedoch davon auszugehen, dass der Anbieter der Kurse im Iran ansässig ist. Ob diese Kurse für eine vom Beschwerdeführer im Jahr 2017 beruflich ausgeübte Tätigkeit, insbesondere für seine Tätigkeit als Fotograf bei der ***AG1*** erforderlich waren bzw. dadurch verursacht wurden, konnte mangels Beantwortung der diesbezüglichen Vorhalte durch den Beschwerdeführer ebenfalls nicht festgestellt werden. So hat er weder dargelegt, worin genau seine Tätigkeit für

die ***AG1*** besteht, insbesondere welche Motive er zu fotografieren hat und ob er die Fotos auch bearbeitet, noch hat er näher dargelegt, welche Fertigkeiten in den Kursen vermittelt werden sowie ob sich diese überhaupt an Profis oder nur an Amateure richten, sodass nicht beurteilt werden kann, ob die (nicht näher definierten) Kenntnisse in Outdoor-Fotografie und Werbefotografie bzw. der Fotobearbeitungs-Software Adobe Lightroom für seine berufliche Tätigkeit erforderlich sind. Zur Werbefotografie ist noch festzuhalten, dass die ***AG1*** zwar in der Werbebranche tätig ist, ihr Unternehmensgegenstand jedoch vor allem darin besteht, Plakatflächen zu Werbezwecken zu vermieten (s. https://www.***AG1***.at/de). Die auf den Plakaten ersichtlichen Werbefotos werden dabei wohl nicht von der ***AG1*** hergestellt, sondern von deren Kunden beigebracht. Es ist daher nicht ohne weiteres ersichtlich, inwiefern ein für die ***AG1*** tätiger Fotograf Kenntnisse in Werbefotografie benötigt, sodass sich eine berufliche Veranlassung des diesbezüglichen Kurses nicht schon allein aus dem Umstand ergibt, dass der Beschwerdeführer bei einem Unternehmen der Werbebranche beschäftigt war. Zudem war der Beschwerdeführer - wie dem Vorlageantrag zu entnehmen ist - auch abseits seiner Beschäftigung bei der ***AG1*** fotografisch tätig, wobei er diese Tätigkeit offenbar (zumindest im Jahr 2017 noch) nicht beruflich ausgeübt hat. Mangels Beantwortung des Vorhaltes und 20.2.2020 ist auch offengeblieben, ob der Beschwerdeführer eine berufliche Veränderung anstrebt und ob die in den Kursen vermittelten Kenntnisse gegebenenfalls für den angestrebten neuen Beruf erforderlich sind.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilw. Stattgabe)

Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit ergeben sich aus dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Abzugsfähige Werbungskosten sind nach der Generalklausel des § 16 Abs. 1 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen, insbesondere auch Arbeitsmittel (§ 16 Abs. 1 Z. 7 EStG 1988), Reisekosten (VwGH 21.1.2011, 2010/15/0043; 28.10.2010, 2007/15/0040) und Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen (§ 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988) sowie 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 (§ 16 Abs. 1 Z. 10 EStG 1988).

Nicht abzugsfähig sind jedoch Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (§ 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988). Dadurch soll verhindert werden, dass Steuerpflichtige aufgrund der

Eigenschaft ihres Berufs eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen können (VwGH 25.11.09, 2007/15/0260; 21.9.05, 2001/13/0241; 29.9.04, 2000/13/0156; EStR 4707). Für derartige Aufwendungen besteht nicht nur ein Abzugsverbot, sondern auch ein Aufteilungsverbot, sodass gemischte Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und einer beruflichen Veranlassung, zur Gänze nicht abzugsfähig sind (VwGH 5.7.2004, 99/14/0064). Hierbei ist eine typisierende Betrachtungsweise anzuwenden, sodass das äußere Erscheinungsbild, das auf Art und Beweggrund eines Aufwands schließen lässt, maßgeblich ist (VwGH 29.9.2004, 2000/13/0156; 24.11.1999, 99/13/0202). Wer demnach typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten geltend macht, hat im Hinblick auf die Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass sie (nahezu) ausschließlich die berufliche Sphäre betreffen (VwGH 22.2.2007, 2006/14/0020). Bei Aufwendungen, die ihrer Art nach auch eine private Veranlassung nahelegen, bei denen ein Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften aber nicht auszuschließen ist, darf die Veranlassung durch die Erzielung von Einkünften nur angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Der Umstand, dass Aufwendungen einer beruflichen Tätigkeit förderlich sein können, reicht für die Abziehbarkeit der Kosten nicht aus (VwGH 18.12.2013, 2011/13/0119). Gelingt dieser Nachweis nicht, können auch Aufwendungen, die ihrer Art nach durchaus einen Bezug zur beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen aufweisen, nicht als Werbungskosten anerkannt werden (vgl. VwGH 19.3.2008, 2008/15/0074: Snowboardausrüstung einer AHS-Lehrerin, die im Rahmen der Wintersportwoche als Snowboardlehrerin eingesetzt war; VwGH 27.5.1999, 97/15/0142: Stereoanlage, Musik- und Notenmaterial eines Musik- und Klavierlehrers; UFSW 28.2.2013, RV/2257-W/10: Teilnahme eines Musiklehrers an einer „Musizierwoche“)

Dies trifft hier auf die Kosten für die Reisen und die Fotokurse zu. Reisen (zumal in Urlaubsdestinationen wie Rom und Mailand) dienen typischerweise Erholungszwecken. Fotografie betreiben viele Menschen als Hobby und belegen zu diesem Zweck auch einschlägige Kurse. Der Beschwerdeführer hat trotz mehrfacher Vorhalte nicht dargelegt, inwiefern diese Kosten nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sind. Er ist daher seiner (in der Nähe zum Beweisthema begründeten) Beweispflicht nicht nachgekommen. In Bezug auf Zielpublikum und näheren Inhalt der Fotokurse ist zudem zu beachten, dass der Anbieter dieser Kurse im Iran ansässig ist und den Beschwerdeführer aufgrund dieses Auslandsbezuges insoweit eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft (§ 115 Abs. 1 BAO). Da sohin mangels Mitwirkung/Beweisführung des Beschwerdeführers nicht festgestellt werden kann, ob die Reisen und die Fotokurse durch eine berufliche Tätigkeit des Beschwerdeführers veranlasst wurde sowie gegebenenfalls ob sie für diese Tätigkeit notwendig waren, können die damit verbundenen Aufwendungen nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

In Bezug auf das Fotoequipment, die Büromaterialien und die Telefonkosten ist der Nachweis der beruflichen Veranlassung i.Z.m. der Tätigkeit als Fotograf für die ***AG1*** dagegen

gelingen. Da Fotoausrüstung (und damit zusammenhängend Büromaterial und Telefonkosten) für diese Tätigkeit unabdingbar ist und dem Beschwerdeführer von seinem Arbeitgeber weder Equipment beigestellt noch Kostenersatz für eigenes Equipment geleistet wurde, muss davon ausgegangen werden, dass diese Aufwendungen für die berufliche Tätigkeit notwendig waren. Die Kosten für das Kameraobjektiv Canon EF 70-200 mm i.H.v. € 1.490,54 waren demnach infolge der mehr als einjährigen Nutzungsdauer gem. § 16 Abs. 1 Z. 7 u. 8 EStG 1988 im Ausmaß von € 248,42 (AfA für das zweite Halbjahr 2017 bei dreijähriger Nutzungsdauer, sohin 1/6) und die sonstigen Werbungskosten (Fotozubehör/Büromaterial/Telefon) i.H.v. € 549,06 zur Gänze als Werbungskosten anzuerkennen. Im Ergebnis war daher der Beschwerde - wie bereits in der Beschwerdeverentscheidung - insofern teilweise Folge zu geben, als zusätzliche Werbungskosten im Ausmaß von insg. € 797,48 zu berücksichtigen waren. Da es sich hierbei um Werbungskosten handelt, die gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 nicht ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag abzusetzen sind, entfällt der Pauschbetrag von € 132,00, sodass sich der Gesamtbetrag der Einkünfte letztlich um € 665,48 verringert.

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. Unter welchen Voraussetzungen Aufwendungen, insbesondere solche, die (auch) die Sphäre der privaten Lebensführung berühren, als Werbungskosten abzugsfähig sind, ist durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, von welcher das Bundesfinanzgericht nicht abgewichen ist, hinreichend geklärt. Ob und in welchem Ausmaß Aufwendungen beruflich bzw. privat veranlasst sind, ist dagegen eine Tatsachenfrage. Rechtsfragen von grundlegender Bedeutung war daher nicht zu lösen.

Wien, am 6. Juni 2023