

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Romuald Kopf in der Beschwerdesache Bf, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 18. Jänner 2010 betreffend **Aufhebung** des Einkommensteuerbescheides 2009 vom 17.8.2010 **gem. § 299 BAO** sowie **Einkommensteuer 2009** zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision beim Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, nachfolgend Bf abgekürzt, unterrichtet an einer Berufsschule die Fächer Servieren, Gästeberatung, Getränke- und Menükunde sowie Ernährungslehre und Warenkunde. In der **Einkommensteuererklärung** für das Streitjahr machte sie (unter der Kennzahl 719) "Arbeitsmittel" im Gesamtbetrag von 675,95 € sowie (unter der Kennzahl 722) "Fortbildungs- und Ausbildungskosten" im Gesamtbetrag von 3.172,58 € als Werbungskosten und (unter der Kennzahl 458) 200 € Kirchenbeitrag als Sonderausgaben geltend.

Ohne Vornahme von Ermittlungen und Überprüfungen veranlagte das Finanzamt die Bf mit **Bescheid vom 17.8.2010** erklärungsgemäß.

Mit **Vorhalt vom 29.11.2010** ersuchte das Finanzamt die Bf, sämtliche Werbungskosten nachzuweisen und die Bezahlung des geltend gemachten Kirchenbeitrags zu belegen.

In **Beantwortung des Vorhaltes** reichte die Bf detaillierte Listen der von ihr geltend gemachten Werbungskosten ein.

Mit den **angefochtenen Bescheiden vom 18.1.2011** behob zum einen das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid vom 17.8.2010 gemäß § 299 BAO mit einem schlichten Hinweis auf den Inhalt der Behebungs-Norm. Im datumsgleich ergangenen neuen

Sachbescheid ließ es von den geltend gemachten Werbungskosten solche im Gesamtbetrag von 810,66 € sowie den als Sonderausgaben geltend gemachten Kirchenbeitrag in der Höhe von 200 € unberücksichtigt. Begründend führte es aus: Von den beantragten Arbeitsmitteln seien nur die Aufwendungen für den Rollstempel und den Verband der Servicelehrer berücksichtigt worden. Die restlichen Aufwendungen für Arbeitsmittel seien in Wirklichkeit der privaten Lebensführung zuzuordnen und nicht abzugsfähig. Von den geltend gemachten Fort- und Ausbildungskosten seien die unter dem Titel "ZHT-Heim für misshandelte Kinder" zum Abzug beantragten nicht berücksichtigt worden, da keinerlei Unterlagen vorgelegt worden seien. Schließlich sei mangels eines entsprechenden Zahlungsbeleges auch der geltend gemachte Kirchenbeitrag nicht berücksichtigt worden.

Die Bf erhob **Berufung** gegen den Aufhebungsbescheid und den neuen Sachbescheid vom 18.1.2011. In ihr führte sie sinngemäß aus: Zu ihrer Unterrichtstätigkeit zähle auch die Vorbereitung für und die Teilnahme an Lehrlingswettbewerben. In diesem Zusammenhang organisiere sie auch wettbewerbsgleiche Veranstaltungen, bei denen Gäste bewirtet würden. Die verwendete Dekoration und die den Gästen zur Verkostung gebotenen Weine würden von ihr aus eigenen Mitteln ohne Kostenersatz bezahlt. Zur Analyse halte sie die Veranstaltungen photographisch fest. Zu diesem Zweck habe sie eine günstige und handliche Digitalkamera erworben, die sie ausschließlich beruflich verwende. Für private Zwecke habe sie eine teurere Kamera. Im Rahmen ihrer Diplomarbeit (auf dem Gebiet der Mediation) stelle das Heim für misshandelte Kinder das Basisprojekt dar. Die Zusammenarbeit mit der Heimleitung habe sich aus dem Projekt entwickelt und sei ein wichtiger Teil ihrer pädagogischen Arbeit geworden. In die Organisation des Sommerfestes seien die aus der Projektarbeit gewonnenen Kenntnisse geflossen. Die angefallenen Kosten habe sie zur Gänze selbst getragen. Eine Bestätigung der Heimleitung werde nachgereicht. Die Bezahlung des Kirchenbeitrags habe sie durch Einsendung des Originalzahlungsbeleges nachgewiesen. Sollte dies nicht reichen, bitte sie um Mitteilung.

Das Finanzamt legte die Berufung dem UFS vor, ohne zuvor eine Berufungsvorentscheidung zu erlassen. Der UFS ist zwischenzeitlich durch das BFG abgelöst worden. Das BFG hat die Berufung gem. § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde zu erledigen.

Mit **E-Mail vom 25.11.2013** gab der zuständige Referent der Rechtsmittelbehörde der Bf das Ergebnis seines Aktenstudiums und eine vorläufige Beurteilung der maßgeblichen Rechtslage betreffend die Abzugsfähigkeit einer Digitalkamera und der Zeitschrift "GENUSS.MAGAZIN+Wein.pur" bekannt. Ergänzend führte er – soweit gegenständlich noch von Belang – sinngemäß aus: Es sei bei der momentanen Sach- und Beweislage vertretbar, eine berufliche Veranlassung insoweit zu verneinen, als das Finanzamt Werbungskosten im Gesamtbetrag von 810,46 € nicht anerkannt habe. Zur Begründung werde auf die Ausführungen in der Beilage und die angeschlossenen Bemerkungen zur Rechtslage verwiesen. Die Bf werde daher gebeten, die bekannt gegebenen Zweifel

mittels einer entsprechenden Bestätigung des Dienstgebers bzw der Schulleitung zu beseitigen. Dies gelte auch für den als Sonderausgabe geltend gemachten, nicht nachweislich entrichteten Kirchenbeitrag.

Mit **Vorhalt vom 29.1.2014** fasste der Referent den Inhalt der E-Mail vom 25.11.2013 zusammen und wandte sich erneut an die Bf. Schließlich wurde die Bf nochmals mit **E-Mail vom 11.2.2014** eingeladen, ihr Vorbringen zu belegen bzw Bestätigungen des Dienstgebers bzw der Schulleitung vorzulegen, bei welcher Veranstaltung die Getränke kredenzt wurden und dass die Kosten der Bf von keiner Seite ersetzt worden sind.

Am **24.2.2014** sprach die Bf persönlich vor. Über die Vorsprache ist der **Aktenvermerk vom 25.2.2014** angefertigt worden, der der Bf per E-Mail von diesem Tage zur Kenntnis gebracht worden ist.

In der **E-Mail vom 26.2.2014** nahm die Bf zum ihr übermittelten Aktenvermerk vom 25.2.2014 wie folgt Stellung:

*"Ihre Wortwahl stellt mich in nicht einmal diplomatischer Form, sondern sogar sehr direkt als Lügnerin dar und Sie unterstellen sogar den Versuch von Verfälschungen ('Offensichtlich ist, dass vom Schreiben vom 3.2.2014 zwei Heftklammern entfernt und dass an anderer Stelle neue Heftklammern angebracht worden sind'). Die Bestätigung der Schulleitung, dass keine Kosten ersetzt wurden, wird von Ihnen als nicht konkret abgetan. Sie prangern weiters die Wahl des Proseccos im Hinblick auf dessen Preis an (obwohl im Steuerrecht, abgesehen von bestimmten Luxusartikeln keine Angemessenheitsprüfung zu erfolgen hat).*

*Mein 'Untergang' in Bezug auf mein Berufungsbegehren ist damit wohl vorgezeichnet. Ich möchte dazu nur festhalten, dass ich die diskriminierenden Ausführungen für ungehörig und unnötig halte. Ich habe im Verfahren sämtlichen behördlichen Anforderungen entsprochen und Beweismittel beschafft, soweit es mir zumutbar war. Leider muss ich feststellen, dass, wenn 'Behörde' will, immer wieder ein Haar in der Suppe gefunden werden kann. Ihre Ausführungen, dass die Bestätigung meiner Angaben durch eine Person, die mir nicht wohl gesonnen ist, für Sie aussagekräftig(er) wären, grenzt für mich an Verhöhnung.*

*Ich sage Ihnen ehrlich, dass ich mich diesem Nervenkrieg beuge und meine Berufung hiermit zurückziehe, selbst wenn mir gnadenweise mitgeteilt wird, dass von einer Verböserung Abstand genommen werden soll. Wenigstens habe ich nun eindrücklich selbst erfahren, wie der 'Kleinbürger' von der Verwaltung zermahlen wird."*

#### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Die Bf hat ihre Berufung (die gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom BFG als Beschwerde zu erledigen ist) mit E-Mail vom 26.2.2014 zurückgezogen. Allerdings verlangt § 256 Abs. 1 BAO für einen solchen Schritt ausdrücklich die Schriftform. Mit E-Mail kann eine Beschwerde sohin nicht wirksam zurückgezogen werden (vgl. *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 86a, Tz 4; VwGH 27.9.2012, 2012/16/0082; UFS 28.5.2009, RV/0955-W/04). Dies ist keine formale

Schikane, sondern dient dem Rechtsschutz. Da eine Zurücknahme unwiderruflich ist, soll sie auf eine Art bzw in einer Form erfolgen, die nicht unüberlegt bzw leichtfertig verwendet wird. Dies hat zur Folge, dass gem. § 279 Abs. 1 BAO eine meritorische Entscheidung zu treffen

Die Bf hat den Aufhebungsbescheid vom 18.1.2011 und den gleichzeitig ergangenen neuen Sachbescheid angefochten, aber nur Einwendungen vorgebracht, die sich gegen die Nichtberücksichtigung geltend gemachter Werbungskosten und des Kirchenbeitrags richten. Damit richten sich dieselben Einwendungen zum einen gegen die inhaltliche Rechtswidrigkeit des Einkommensteuebescheides und zum anderen gegen die finanzbehördliche Annahme eines Bescheidbehebungsgrundes. Dies bedeutet: Soweit die mit dem neuen Sachbescheid vorgenommenen materiellrechtlichen Änderungen im Gesetz begründet sind, stellen sie auch einen Behebungsgrund dar, wobei das BFG gegebenenfalls die von der Abgabenbehörde verabsäumte Begründung der Ermessensübung nachholen müsste.

Die strittigen, im angefochtenen Einkommensteuerbescheid nicht anerkannten Werbungskosten betragen insgesamt 810,66 €. Sie setzen sich wie folgt zusammen:

Was	Betrag
Getränke (6 Fl. Prosecco, 6 Fl. Rotwein, 6 Fl. Weisswein)	191,70
Getränke (16 Fl. Prosecco)	128,80
Digitalkamera (Casio EX-Z 2 PE PURPLE)	140,00
9 Schürzen (rote Bistro-Schürzen)	62,46
2 x Blumen	30,00
Fachzeitschrift (GENUSS.MAGAZIN +wein.pur)	38,00
Reisespesen – Fortbildung, 23.10. D-München, ZHT-Heim für misshandelte Kinder	190,70
Rahmen – Heim für misshandelte Kinder	28,80
Summe	810,46

### Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin unterrichtete im Streitjahr an einer Berufsschule die Fächer Servieren, Gästeberatung, Getränke- und Menükunde sowie Ernährungslehre und Warenkunde. Die von ihr bezahlten Waren (alkoholischen Getränke, Blumen) werden in aller Regel für die private Lebensführung verwendet. Es ist jedoch nicht von vornherein ausgeschlossen, dass diese Gegenstände von einem Lehrer für die aufgezählten Fächer

ausschließlich zu schulischen Zwecken, nämlich im Zusammenhang mit der Ausbildung von Servicelehrlingen, verwendet werden. Eine derartige Feststellung konnte aber nicht getroffen werden. Ebenso wenig ließ sich feststellen, dass die Bf diese Kosten selbst getragen hat, also keinerlei Ersatz – in welcher Form auch immer - erhalten hat, zumal in aller Regel solche Kosten nicht vom Lehrer getragen, sondern auf die Schule, den Schulerhalter, im Falle von Berufsschulen auch auf die Lehrherrn oder die Wirtschaftskammer, vor allem und nicht zuletzt aber auf die Schüler überwälzt werden. Werden Leistungen wie Verköstigung und Bewirtung (insbesondere mit Alkoholika) Gästen geboten, ist auch eine Abdeckung durch Spenden der Geladenen nicht unüblich.

Die Bf hat am 29.12. des Streitjahres mit einem Geschenkgutschein eine Digitalkamera um 140 € gekauft. Eine rein schulische Verwendung ist für das Streitjahr schon auf Grund des Anschaffungszeitpunktes ausgeschlossen. Die Absicht, die Kamera in Zukunft praktisch ausschließlich für schulische Zwecke zu verwenden, ist durch keinerlei objektive Umstände belegt. Der Bf standen auch schuleigene Kameras zur Verfügung. Eine handliche, mittel-preisige Digitalkamera freut sich allgemeiner Beliebtheit, ist vielseitig verwendbar, wird erfahrungsgemäß bei zahlreichen privaten Gelegenheiten wie Reisen, Ausflügen und Festen für Schnappschüsse genutzt.

Die Bf hat im Rahmen ihrer Diplomarbeit unentgeltliche Projekte am Münchner Zentrum für Heilpädagogik (ZHT) durchgeführt. Den Kontakt zum ZHT hielt sie auch im Streitjahr aufrecht. Wie in den Vorjahren nahm sie am dortigen Sommerfest teil und brachte eine kleine Aufmerksamkeit mit. Diese Teilnahme war freiwillig, uneigennützig, lobenswert, stand aber in keinem Verhältnis zu Ihrer Arbeit an der Landesberufsschule. Die ihr durch die Teilnahme an dem Sommerfest erwachsenen Aufwendungen sind nicht "zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung" ihres Gehaltes als Lehrerin angefallen.

Mit Schreiben vom 9.3.2009 wurde der Bf für das Streitjahr ein Kirchenbeitrag von 252,32 € vorgeschrieben. Die Vorschreibung weist auch einen Rückstand aus dem Vorjahr in Höhe von 253,87 € aus. Die Bf hat den Kirchenbeitrag für 2008 bis zum 9.3.2009 jedenfalls nicht bezahlt. Die Bf hat einen Antrag auf Herabsetzung des Kirchenbeitrags gestellt, dem Antrag aber keine Belege angeschlossen. Der Aufforderung (ua mit E-Mail vom 25.11.2013), die Bezahlung des Beitrags nachzuweisen, ist die Bf nicht nachgekommen. Zusammenfassend kann die Feststellung, die Bf habe den Kirchenbeitrag erklärungsgemäß bezahlt, nicht getroffen werden.

### **Beweiswürdigung**

Unter Bedachtnahme darauf, dass Abgabepflichtige im Allgemeinen eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung trifft, wenn sie Begünstigungen beanspruchen (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 115 Tz 12 ) und dass weiters eine erhöhte Mitwirkungsverpflichtung besteht, wenn ungewöhnliche, mit den Lebenserfahrungen in Widerspruch stehende Verhältnisse behauptet werden (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 115 Tz 13), basieren die getroffenen Feststellungen auf folgenden Überlegungen:

Die Bf räumte selbst bei ihrer Vorsprache am 24.2.2014 ein, dass es unüblich und ungewöhnlich ist, dass Lehrer für in der Schule notwendige und verwendete Mittel aufkommen. Die konkreten Rahmenbedingungen, unter denen es zur Verabreichung der Getränke, zur Dekoration mit Blumen, zur Dokumentation schulischer Aktivitäten mit der Kamera gekommen sein soll (Datum, Anlass, Teilnehmer, Ort) sind von der Bf nicht benannt worden, sind unbekannt geblieben.

Die Angaben der Bf sind zum Teil unglaubwürdig und widersprüchlich: Während sie in der Berufung beispielsweise behauptete, zur Vorbereitung von Wettbewerben würden von ihr Veranstaltungen für ihre Schüler organisiert, bei denen geladene Gäste bewirtet würden, sagte sie am 24.2.2014 aus, mit dem von ihr bezahlten Prosecco hätten die Schüler das Servieren im Hinblick auf Wettbewerbe geübt, wobei der Schaumwein (mit Anschaffungskosten von 8 €/Flasche) nach dem Üben weggeschüttet worden sei. Weitere Zweifel am Vorbringen der Bf wurden ihr mit E-Mail bzw Aktenvermerk vom 25.2.2014 mitgeteilt.

Die Bedenken wurden von der Bf mit E-Mail vom 26.2.2014 zwar entrüstet zurückgewiesen, in der Sache aber nicht bestritten, wie ihre oben wörtlich wiedergegebene E-Mail vom 26.2.2014 zeigt. Dem Referenten lag und liegt es fern, die Bf mit Äußerungen zu "diskriminieren". Er vermag allerdings auch nicht zu erkennen, wodurch er dies getan haben soll. Richtig ist freilich, dass es seine Pflicht ist und war, den Berufungsfall zu erforschen (§ 115 BAO) und nachprüfbar zu begründen (*Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 93, Tz 10ff), weshalb er Vorgebrachtem die Glaubwürdigkeit abgesprochen und was er weshalb für nachweispflichtig erachtet hat. In diesem Sinne wurde der Bf eröffnet, dass im Schreiben der Direktorin lediglich bestätigt wird, dass die beiliegenden, nicht näher bezeichneten Rechnungen nicht von der Schule bezahlt worden sind. In dem Schreiben wird aber beispielsweise nicht bescheinigt, dass die Bf von keiner Seite Ersatz für die strittigen Aufwendungen erhalten hat und dass die Alkoholika für rein schulische Zwecke verwendet worden sind. Es ist auch nicht richtig, dass die Wahl des Proseccos im Hinblick auf dessen Preis im Rahmen einer Angemessenheitsprüfung "angeprangert" worden ist. In freier Beweiswürdigung (die im Übrigen auch zu einer unterschiedlichen Gewichtung von unterschiedlichen Aussagen führen kann und wird) wurde allerdings das Vorbringen der Bf als den Lebenserfahrungen widersprechend bzw als unglaubwürdig bezeichnet, dass der von ihr bezahlte Prosecco (lt. Rechnung 128,80 €, das entspricht im Schnitt 8 € je Flasche) zu Übungszwecken in der Schule verwendet und dann weggeschüttet worden sein soll. So gesehen dürfte nach Überzeugung des Referenten gerade (auch) der kleine Steuerzahler ("Kleinbürger") Verständnis dafür haben, wenn beispielsweise Aufwendungen für Alkoholika und Digitalkamera nur nach entsprechendem Nachweis steuermindernd anerkannt werden.

Die Bf wurde mehrfach vergeblich eingeladen bzw aufgefordert (§ 138 BAO), ihr Vorbringen zu belegen.

Die Verwendung eines weihnachtlichen Geschenkgutscheins spricht für eine privat veranlasste Anschaffung. Dass eine Kamera, wie die von der Bf angeschaffte, vorwiegend geeignet ist, private Bedürfnisse zu befriedigen und dass sie in aller Regel auch so verwendet wird, entspricht den Lebenserfahrungen. Das Vorhandensein schuleigener Kameras spricht gegen die behauptete, praktisch ausschließliche schulische Verwendung der Kamera, nimmt einer Anschaffung zu diesem Zweck jedenfalls die Notwendigkeit.

Die Feststellungen betreffend die Teilnahme der Bf am Münchner Sommerfest des ZHT beruhen auf dem Schreiben der genannten Einrichtung vom 22.2.2011, das die Bf selbst vorgelegt hat und das widerspruchsfrei, mit den Lebenserfahrungen in Einklang stehend, in Summe glaubwürdig ist.

Die Feststellungen betreffend den Kirchenbeitrag beruhen auf dem von der Bf vorgelegten, unbedenklichen Schreiben der "Kirchenbeitragsstelle" vom 9.3.2009 und auf dem Umstand, dass die Bf zu den vorgehaltenen Bedenken keine Stellung genommen und der Aufforderung zur Beibringung eines Beleges für die Einzahlung nicht nachgekommen ist.

### **Rechtliche Beurteilung**

Bezüglich der maßgeblichen Rechtslage wird insbesondere auf die Ausführungen in der E-Mail vom 25.11.2013 verwiesen. Die rechtliche Würdigung stützt sich sohin insbesondere auf die herrschende Lehre (*Doralt/Kofler*, EStG<sup>11</sup>, § 20 Tz 163, Stichwort Fotoapparat; *Zorn in Hofstätter/Reichel*, § 20 Tz 5, Stichwort Fotoapparat; *Jakom/Lenneis*, EStG 2013, § 4 Rz 330, Stichwort Fachliteratur; *Jakom/Baldauf*, EStG, 2013, § 20 Rz 66 und 72 ) und die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (zitiert an den zuvor angeführten Stellen, sowie VwGH 26.4.2012, 2009/15/0088). Wie bereits ausgeführt wurde, geht die Entscheidung von dem Grundsatz aus, dass Werbungskosten und Sonderausgaben gegebenenfalls nachzuweisen sind (*Doralt*, EStG<sup>13</sup>, § 16 Tz 47; *Ritz*, BAO<sup>5</sup>, § 115 Tz 12). Für eine steuermindernde Berücksichtigung der strittigen Aufwendungen fehlen die gesetzlichen Voraussetzungen.

Indem sich der angefochtene neue Sachbescheid als rechtsrichtig erwiesen hat, erwies sich der Spruch des aufgehobenen Erstbescheides als mit einer Rechtswidrigkeit behaftet. Die Voraussetzungen für eine Bescheidaufhebung nach § 299 BAO waren damit gegeben. Billigkeits-Überlegungen, die gegen eine Aufhebung sprechen, wurden von der Bf nicht geltend gemacht und sind auch nicht den Akten zu entnehmen. Hingegen sprechen für eine Ermessensübung der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, das Prinzip der Rechtsrichtigkeit und das Gewicht bzw die steuerlichen Auswirkungen der festgestellten Rechtswidrigkeit. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse überwiegen die für eine Ermessensübung sprechenden Zweckmäßigkeits-Überlegungen.

### **Zulässigkeit der Revision**

Die Entscheidung findet sowohl in materiell- als auch in verfahrensrechtlicher Hinsicht in der übereinstimmenden Lehre, Rechtsprechung und Verwaltungspraxis Deckung. Dem Rechtsstreit liegen Sachverhaltsfeststellungen und eine Beweiswürdigung zu Grunde, die

vom Beschwerdevorbringen lediglich in sachverhaltsmäßiger Hinsicht abweicht. Über eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wurde nicht befunden.