



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Mag. Robert Muhr, Steuerberater, 1180 Wien, Köhlergasse 26, vom 9. Dezember 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf, vertreten durch Mag. Patric Flament, vom 26. August 2008 sowie vom 28. August 2008 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 sowie Einkommensteuer für den Zeitraum 2005 bis 2007 entschieden:

Die Bescheide betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 sowie betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2005 bis 2007 werden zu Ungunsten des Bw. abgeändert.

Die Einkommensteuer für das Jahr 2006 wird auf Basis der Berufungsvorentscheidung vom 4. März 2010 sohin mit einer Gutschrift in Höhe von 396,86 € festgesetzt.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Einkommensteuer für die Jahre 2003, 2005 und 2007 sind den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Der Bw. wurde zunächst gemäß seinen elektronisch übermittelten Abgabenerklärungen zur Einkommensteuer für das Jahr 2003 sowie jenen zur Einkommensteuer für den Zeitraum 2005 bis 2006 veranlagt und erwuchsen in der Folge die Bezug habenden Abgabenbescheide in Rechtskraft.

Im Zuge der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2007 wurde der Bw. mit Vorhalt vom 11. April 2008 einerseits zur Abgabe einer schriftlichen Stellungnahme aufgefordert, inwieweit die in der Beilage zur Einkommensteuererklärung angeführten Arbeitsmittel (2 Ferngläser, Drechselmaschine) zur Berufsausübung vonnöten seien, andererseits um belegmäßigen Nachweis der Mobiltelefonkosten bzw. des zum Ansatz gebrachten Anteils derselben ersucht.

Unter Bezugnahme auf den Inhalt des per Telefax übermittelten Reiseprogrammes der Studienreise nach C wurde dem Bw. seitens der Abgabenbehörde erster Instanz mitgeteilt, dass ob Vorliegens eines sogenannten Mischprogrammes die in Höhe von 4.317,56 € geltend gemachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen seien.

In seinem, mit 13 Juni 2008 datierten Antwortschreiben führte der Bw. zunächst aus, dass er in Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit als Leiter der Waldschule O unter anderem zur Weiterbildung seiner Mitarbeiter auf dem Gebiet der Ornithologie verantwortlich sei, wobei die Erfüllung vorgenannter Obliegenheit die Benutzung eines entsprechend ausgestatteten Fernglases (15 fache Vergrößerung) voraussetze.

Dessen ungeachtet habe der Dienstgeber dem Bw. aus budgetären Erwägungen lediglich ein Fernglas mit einer 7- facher Vergrößerung zur Verfügung gestellt und habe sich demzufolge die Anschaffung weiterer Ferngläser aus vorgenannten Gründen sowie des Faktums der aktiven Beteiligung des Bw. am Hegeabschuss des Rot- und Gamswildes als unumgänglich erwiesen.

Die Anschaffung der Drechselmaschine sei zwecks Perfektionierung des Bw. in diesem Tätigkeitsbereich erfolgt, da dieser Schulkindern das Drechseln im Bereich der Holzbearbeitung vorführe, wobei dies sogar in der Herstellung von Vogelnistkästen münde, erfolgt.

Eine an den Bw. gerichtete Dienstanweisung zur Anschaffung vorangeführter Gegenstände sei zwar nicht existent, dessen ungeachtet erweise sich der aus der budgetären Lage des Dienstgebers heraus erfolgten „private Zukäufe“ für die Tätigkeit des Bw. als sinnvoll.

Die vom Finanzamt offenbar angedachte Bestätigung des Dienstgebers könne sich der Bw. einerseits als „fachlicher Chef“ selbst ausstellen, andererseits stelle nach der Rz 225 der LStR 2002 ein derartiges Schriftstück lediglich ein Indiz für die berufliche Veranlassung der Auf-

wendungen, aber keineswegs eine unabdingbare Notwendigkeit für deren Abzugsfähigkeit dar.

Was die ertragsteuerliche Beurteilung der Anschaffung der Drechselmaschine anlange, so sei diese jedenfalls einer Diskussion zugänglich, wobei seitens des Bw. anzumerken sei, dass der Umstand, dass der Ankauf für das Tätigkeitsbild insoweit objektiv sinnvoll erscheine, in dem der Bw. - via Perfektionierung der handwerklichen Fertigkeiten - schlussendlich in der Waldschule besser lehren könne.

Was das Ausmaß der betrieblichen Nutzung des privaten Mobiltelefons anlange, so habe der Bw. zunächst in Anlehnung an ein älteres Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes einen Betrag von 432 € ($36 \text{ €} \times 12 \text{ Monate}$) in Ansatz gebracht worden sei, wobei unter Zugrundelegung einer beruflichen Nutzung von 20% (8 € pro Monat) lediglich ein Betrag in der Höhe von 96 € zum Tragen komme.

Unter Bezugnahme auf die ertragsteuerliche Absetzbarkeit Studienreise nach C gab der Bw. einleitend zu bedenken, dass dieser kein Mischprogramm zugrunde gelegt worden sei.

Einerseits sei die Reise in lehrgangsmäßiger Art und Weise durchgeführt worden, wobei schon dies als Indiz für die berufliche Bedingtheit zu werten sei, andererseits habe sich der Teilnehmerkreis aus nicht selbständig beschäftigten Forstwirten, respektive Forstwirten in deren Eigenschaft als Waldbesitzer rekrutiert.

Die Konzeption des Programmes sei derart straff gewesen, dass selbst hartgesottene Forstleute zu leiden begonnen hätten, wobei sich diese Faktum nicht nur an ganztägigem Fachsimpeln bzw. regem Erfahrungsaustausch, sondern auch daran manifestiert habe, dass bereits nach einer anstrengenden Anreise vom 2. auf den 3. März habe am 4. März eine Ganztagesexkursion in den Nationalpark AA verbunden mit einer mehrstündigen Wanderung durch den dortigen noch echten Regenwald stattgefunden habe.

Während der 5. März für die Überquerung der X bzw. dem Erreichen des nächsten, in A gelegenen Exkursionspunktes benötigt worden sei, sei der 6. März der ausschließlich der Besichtigung von Forstbetrieben gewidmet gewesen.

Der 7. März sei wiederum mit der Retourüberquerung der X, respektive der Besichtigung zweier Forstbetriebe ausgefüllt gewesen, während dem 8. März eine von deutschen Emigranten organisierte Bootstour zum Zwecke der Besichtigung deren Besitzungen vorbehalten gewesen sei.

Am 9. März seien zwei Laubwaldgroßbetriebe besichtigt worden, während der 10. März der Besichtigung eines Sägewerkes am Vormittag, bzw. eines forstwirtschaftlichen Betriebes eines österreichischen Emigranten gedient habe.

Nach einem notwendigen, keinesfalls aber als Urlaubstag zu qualifizierenden Ruhetag am 11. März seien sowohl der 12., als auch der 13. März wiederum dem vollen Forstprogramm in Form der Besichtigung eines Sägewerkes sowie eines Nationalparks mit dessen Araucarienbeständen gewidmet gewesen.

Während am 14. März eine mehrstündige Wanderung durch den Küstenwald zum VdL erfolgt sei, habe am 15. März die Besichtigung des berühmten Y stattgefunden.

Im Übrigen habe es sich beim vorgelegten Reiseprogramm um das geraffte Aviso des veranstaltenden Forstwirtes gehandelt und seien demzufolge nicht alle beruflichen Kontakte angeführt worden.

Des Weiteren sei anzumerken, dass die anschließenden fünf Tage in At ebenfalls keinen Urlaub dargestellt hätten, zumal - ungeachtet der im Avisoprogramm herausgestrichenen historischen Bedeutung der Inkaruinen, sowie der landschaftlichen Schönheit – für einen Forstwirt der Stand, respektive Verlauf der großflächigen Wiederaufforstungsprojekte vordergründig gewesen sei.

Mit Bescheid vom 26. August 2008 wurde der Bw. zur Einkommensteuer 2007 veranlagt, wobei das Finanzamt betreffend die Reise nach C die Auffassung vertrat, dass nach dem vorgelegten Programm unter Abzug der „neutralen“ Zeiten für Inlandsflüge fünf fachspezifische Besichtigungen, welche in ihrer Gesamtheit nicht einmal einen gesamten Tag in Anspruch genommen hätten, weswegen die Reiseaufwendungen zur Gänze nicht als Werbungskosten anzuerkennen seien.

Was nun die Absetzung der Anschaffungskosten für die Fotoausrüstung Canon anlange, so sei diesen ebenfalls nicht Werbungskostencharakter beizumessen, da die Anschaffung nämlich eines Wirtschaftsgutes vordergründig privat veranlasst gewesen sei und insoweit auch eine allfällige berufliche Nutzung dem Aufteilungs- und Abzugsverbot unterliege.

Ebenso erscheine die beruflich bedingte Anschaffung des Spezialfernglases neben der Dienstausrüstung samt ertragsteuerlich zu berücksichtigender Erweiterung nicht nachvollziehbar und komme daher ein Abzug der Anschaffungskosten im Wege der Absetzung für Abnutzung nicht in Betracht.

Während es sich bei der Anschaffung der Füllfeder sowie des Kugelschreibers um nicht im Wege der Absetzung für Abnutzung abschreibbare Repräsentationskosten handle, seien auch die Anschaffungskosten der Drechselmaschine samt verausgabter Kursgebühren ertragsteuerlich nicht zu berücksichtigen, da der Ankauf gleich jener der Fotoausrüstung privat veranlasst gewesen sei.

Mit Bescheiden vom 28. August 2008 wurde der Bw. unter Aufhebung der erklärungskonformen Veranlagungsbescheide für das Jahr 2003 sowie jener für die Jahre 2005 und 2006 die Einkommensteuer nämlicher Jahre neu festgesetzt

In concreto wurde für das Veranlagungsjahr 2003 betreffend die ertragsteuerliche Abzugsfähigkeit einer 16tägigen Studiereise nach BK die Auffassung vertreten, dass in Ansehung einer nochmaligen Prüfung des Reiseprogrammes die Abgabenbehörde erster Instanz zum Schluss gelangt sei, dass die Reisekosten zur Gänze nicht als Werbungskosten anzuerkennen seien, da lediglich zwei, am 4.9. 2003 bzw. am 13.9. 2003 erfolgte Besichtigungen (FMFC bzw. Besichtigung des Forstbetriebes der WHC) als beruflich veranlasst zu qualifizieren gewesen seien.

Der Anteil der beruflich veranlassten Telefonate sei gleich der Veranlagung für das Jahr 2007 im Schätzungsweg mit 96 € ermittelt worden.

Betreffend die Veranlagungen für die Jahre 2005 und 2006 wurde die Unzulässigkeit der Absetzung für Abnutzung betreffend das als zweite Ergänzung zur Dienstausrüstung angeschaffte Spezialfernglas sowie betreffend Füllfeder und Kugelschreiber im Wesentlichen mit den Erwägungen zur Veranlagung für das Jahr 2007 begründet.

Mit Telefax vom 9. Dezember 2008 wurde innerhalb verlängerter Rechtsmittelfrist gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 sowie gegen die Einkommensteuerbescheide für den Zeitraum 2005 bis 2007 Berufung erhoben und hierbei einleitend ausgeführt, dass seitens des Bw. der Streichung der in den Jahren 2003 sowie 2007 unternommenen Fortbildungsreisen keinesfalls die Zustimmung erteilt werde.

In Ansehung eines vom steuerlichen Vertreter des Bw. erstellten Steuerbelastungsvergleiches ist für den gesamten Streitzeitraum ersichtlich, dass der Bw. mit Ausnahme der Goutierung des Ansatzes der Telefonkosten mit 96 € per anno, respektive der für das Jahr 2007 erfolgten Versagung der Anschaffungskosten für die Drechselmaschine, der Kursgebühren zur Maschinenanschaffung sowie jene für das Fachbuch „Drechseln“, die Nichtanerkennung der Absetzung für Abnutzung betreffend die Wirtschaftsgüter Fernglas, Set Canon sowie für die Füllfeder offensichtlich als rechtswidrig erachtet.

Im Übrigen verweist der steuerliche Vertreter vorweg auf weitwendige, postalisch noch nachzureichende Begründungsausführungen.

Mit Bedenkenvorhalt vom 21. September 2009 wurde der Bw. aufgefordert bis zum 28. Oktober 2009, die Aufwendungen für die Füllfeder sowie des Set Canon belegmäßig nachzuweisen, respektive die berufliche Veranlassung der Tätigkeit vorgenannter Aufwendungen darzutun.

Was die Anschaffung des Fernglases anlange, wurde der Bw. einerseits ersucht die Anschaffungskosten nämlich des Wirtschaftsgutes zu belegen, andererseits Ausführungen betreffend die Notwendigkeit der Anschaffung an sich zu machen.

Darüber hinaus wurde der Bw. seitens des Finanzamtes aufgefordert die berufliche Bedingtheit, respektive das Ausmaß der beruflichen Verwendung angeschaffter Batterien, eines Holzrahmens, Sandisk etc. und der Bücher mit dem Titel „Fachbuch“, „Feng Shui“, „Fachbuch über Niederlande“, „Haus auf festem Grund“ darzutun.

Des Weiteren wurde der Bw. auf den Umstand verwiesen, dass die bisher unter dem Titel „Reinigung von Dienstkleidung“ abgesetzten Aufwendungen nur dann als Werbungskosten anzuerkennen seien, wenn es sich um die Reinigung von Arbeitskleidung im ertragsteuerlichen Sinn handle. Demzufolge sei es – ungeachtet der grundsätzlich noch nachzureichenden Belege betreffend die Reinigung – am Bw. gelegen, den Nachweis zu führen, dass es sich bei der gereinigten Kleidung tatsächlich um Arbeitskleidung gehandelt habe.

Was nun die ertragsteuerliche Beurteilung der in den Jahren 2003 sowie 2007 unternommenen Reisen anlange, so sei die Abgabenbehörde erster Instanz nach Prüfung des Reiseprogramms zur Auffassung gelangt, dass samt und sonders vom Überwiegen der im allgemeinen Interesse gelegenen Programmpunkten auszugehen sei und demzufolge ein Abzug der Reisekosten als Werbungskosten auch im Rahmen der Rechtsmittelerledigung nicht in Betracht komme.

Dem Bw. stehe es frei, bis zum 28. Oktober 2009 zu letzteren Erwägungen des Finanzamtes Stellung zu beziehen.

In der Folge blieb trotz mehrmaliger Fristverlängerung (letztmals bis zum 21. Dezember 2009), respektive der am 22. Dezember 2009 erteilten Auskunft des Bw. wonach auf den Vorhalt „nach Weihnachten“ repliziert werde, unbeantwortet.

In der Folge wurden die angefochtenen Einkommensteuerbescheide mit Berufungsvorentscheidung vom 4. März 2010 samt und sonders zu Ungunsten des Bw. abgeändert.

Hierbei vertrat das Finanzamt neben der „Bestätigung“ der Nichtanerkennung der in den Jahren 2003 bzw. 2007 unternommenen Studienreisen die Ansicht, dass in Ermangelung des Nachweises der beruflichen Veranlassung des Ankaufes zweier Ferngläser, der Druckwerke „Fachbuch über Niederlande“, „Haus auf festem Grund“, sowie „Fachbuch Feng Shui“ die Bezug habenden Aufwendungen nicht als Werbungskosten anzuerkennen seien.

Nämliche Schlussfolgerungen besäßen in Ansehung der anhand der Fakturen gepflogenen Erhebungen der Abgabenbehörde erster Instanz denen gemäß es sich bei den von der Fa.

WuW vertriebenen Kleidung um Jagd- bzw. Freizeitkleidung handle, auch Gültigkeit für die Aufwendungen „Tauschteile Arbeitskleidung“.

Ungeachtet vorstehender Ausführungen und der Tatsache, dass der Bw. es ebenfalls verabsäumt hat die berufliche Veranlassung der Anschaffungen wie im Fall der Faktura betreffend Sandisk etc., respektive das Ausmaß der beruflichen Verwendung der Batterien, darzutun, auch Ausführungen zur Werbungskosteneigenschaft der Reinigungskosten unterblieben sind, wurden die in den Berufungsvorentscheidungen verzeichneten Werbungskosten gegenüber jenen der angefochtenen Einkommensteuerbescheide generell um die Absetzung für Abnutzung des Fernglases (Fa. K) in der Höhe von 270 € gekürzt, bzw. für das Jahr 2007 die Aufwendungen zusätzlich um die Posten Tauschteile Arbeitskleidung (430,40 €) sowie Holzrahmen (36,57 €) reduziert.

Der Vollständigkeit halber verbleibt anzumerken, dass im Zuge der Rechtsmittelerledigung die im Jahr 2005 erfolgte Anschaffung einer „Aktentasche für Büro“ (190 €) ebenfalls unbeanstandet geblieben ist.

Mit Telefax vom 12. April 2010 wurde gegen die Berufungsvorentscheidung ein Antrag auf Vorlage des Rechtsmittels an die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt und hierbei sowohl die Nachreichung der monierten Unterlagen als auch die Beibringung einer ausführlichen Begründung in Aussicht gestellt.

Nach einer weiteren, aber schlussendlich erfolglos gebliebenen Urgenz des Finanzamtes vom 4. Mai 2010 wurde das Rechtsmittel der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Werbungskosteneigenschaft der Anschaffungsvorgänge (bzw. Bekanntgabe des Ausmaßes der beruflichen Nutzung) betreffend zweier Ferngläser, des Set Canon, einer Füllfeder samt Kugelschreiber und Etui, der als Fachbücher bezeichneten Druckwerke, sowie geringwertiger Wirtschaftsgüter (Batterien, Sandisk., Holzrahmen, Offset Papier)

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

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung selbst dann nicht abgezogen werden, wenn sie die

wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Unter Werbungskosten sind daher beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben zu verstehen, die objektiv im Zusammenhang mit einer außerbetrieblichen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen. Werbungskosten liegen daher nur vor, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der eigenen beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen besteht (vgl. z.B. Hofstätter - Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 16 EStG 1988 allgemein Tz 2, und Doralt, EStG 1988, § 16 Tz 33).

Werbungskosten müssen wie Betriebsausgaben nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht werden. Die betriebliche bzw. berufliche Veranlassung von Aufwendungen ist grundsätzlich von Amts wegen festzustellen, wobei den Steuerpflichtigen eine Mitwirkungspflicht trifft. Über Verlangen der Abgabenbehörde müssen Betriebsausgaben nachgewiesen oder, falls dies nicht zumutbar ist, glaubhaft gemacht werden. Der Nachweis hat im Allgemeinen durch schriftliche Belege zu erfolgen, die der Abgabenbehörde auf Verlangen zur Einsicht vorzulegen sind.

Gemäß § 138 BAO haben die Abgabepflichtigen auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119 BAO) zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung.

Gemäß § 161 BAO hat die Abgabenbehörde soweit nötig, tunlichst durch schriftliche Aufforderung, zu veranlassen, dass die Abgabepflichtigen unvollständige Angaben ergänzen und Zweifel beseitigen (Ergänzungsauftrag). Wenn die Abgabenbehörde Bedenken gegen die Richtigkeit der Abgabenerklärung hegt, hat sie die Ermittlungen vorzunehmen, die sie zur Erforschung des Sachverhaltes für nötig hält. Sie kann den Abgabepflichtigen unter Bekanntgabe der Bedenken zur Aufklärung bestimmter Angaben auffordern (Bedenkenvorhalt).

Erforderliche Beweise sind aufzunehmen.

Nach § 119 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Der Offenlegung dienen insbesondere die Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Abrechnungen und sonstige Anbringen des Abgabepflichtigen, welche die Grundlage für abgabenrechtliche Feststellungen, für die Festsetzung der Abgaben, für die Freistellung von diesen oder für Begünstigungen bilden oder die Berechnungsgrundlagen der nach einer Selbstberechnung des Abgabepflichtigen zu entrichtenden Abgaben bekanntgeben.

Nach § 115 Abs. 1 BAO sind die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, soweit sie abgabenrechtlich relevant sind, zu ermitteln. Zu erforschen ist die materielle Wahrheit (Untersuchungsgrundsatz). Grenzen der amtswegigen Ermittlungspflicht sind die Unmöglichkeit, Unzulässigkeit, Unzumutbarkeit oder Unnötigkeit der Sachverhaltsermittlung (Vogel, FJ 1973, 124 ff).

Die amtswegige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes (VwGH 20.4.1998, 95/13/0191; 7.6.2001, 95/15/0049; 26.1.2004, 2000/17/0172).

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 (VwGH 25.10.1995, 94/15/0131, 94/15/0181; 28.1. 1998, 95/13/0069; 7.6. 2005, 2001/14/0187).

Die amtswegige Ermittlungspflicht besteht zwar auch dann, wenn die Partei ihre Offenlegungs- und Mitwirkungspflicht – z.B. bei Nichtbeantwortung eines Vorhaltes - verletzt, doch wird ihr Umfang durch solche Pflichtverletzungen beeinflusst (VwGH 3.11.1986, 84/15/0197; 27.9.1990, 89/16/0225, 5.11.1986, 85/13/0012). 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 22.10.1996, 92/14/0224; 30.9.1998, 94/13/0099; 30.5.2001, 99/13/0024; 27.11.2001, 97/14/0011).

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, 94/15/0181).

Da der Bw. durch wiederholte Nichtbeantwortung von Vorhalten die berufliche Veranlassung der von ihm geltend gemachten Werbungskosten - abgesehen von den Aufwendungen für die Telefonspesen - nicht nachweisen oder glaubhaft machen konnte, waren diese als nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung einzustufen.

Der Vollständigkeit halber verbleibt anzumerken, dass nach der Bestimmung des § 289 Abs. 2 Satz 2 BAO die Abgabenbehörde zweiter Instanz berechtigt ist, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern.

In Anbetracht vorstehender Ausführungen waren seitens des unabhängigen Finanzsenates in Abänderung des angefochtenen Bescheides hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2007 die (bis dato ertragsteuerlich berücksichtigten) Aufwendungen für Batterien, die Sandisk., sowie für das Offset Papier nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

2. Werbungkosteneigenschaft des Austausches der Dienstkleidung (Einkommensteuer 2007) sowie der Reinigung der Dienstkleidung (Einkommensteuer 2003 und 2005)

Aufwendungen für die Anschaffung von Bekleidungsstücken sind nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig, auch wenn die Kleidung tatsächlich nur in der Arbeitszeit getragen wird, wenn es sich dabei um bürgerliche Kleidung und nicht um typische Berufskleidung handelt.

Per definitionem ist typische Berufskleidung eine solche, die im Wesentlichen nur für die berufliche Verwendung geeignet ist.

In concreto handelt es sich laut Auffassung des Verwaltungsgerichtshofes um derartige Kleidungsstücke, die berufstypisch die Funktion entweder einer Schutzkleidung oder einer Art

Uniform erfüllen und deshalb bei Verwendung im Rahmen der Lebensführung (d.h. bei privatem Gebrauch) entsprechende Assoziationen zu den Angehörigen einer bestimmten Berufsgruppe auslösen würden (vgl. VwGH 26.4. 2007, 2006/14/0036 mit weiteren Nachweisen; VwGH 23.4.2002, 98/14/0219).

Das Finanzamt hat bereits sowohl mit Bedenkenvorhalt vom 21. September 2009 als in der Begründung der Berufungsvorentscheidung vom 4. März 2010 festgestellt, dass nur die Anschaffung, respektive Reinigung typischer Arbeits- oder Berufskleidung zu Werbungskosten führt bzw. den Bw. darauf hingewiesen, dass der Tätigkeitsbereich der in den Fakturen verzeichneten Fa. WuW im Vertrieb von Jagd und Freizeitkleidung angesiedelt liegt.

Im Hinblick auf die Vorhaltswirkung einer Berufungsvorentscheidung und dem fehlenden Nachweis, dass es sich bei der getauschten bzw. gereinigten Dienstkleidung tatsächlich um Arbeitskleidung im ertragsteuerlichen Sinn gehandelt hat, kann es aber nicht als erwiesen angenommen werden, dass in den unter Punkt 2 der Berufungsentscheidung angeführten Streitjahren dem Grunde nach Aufwendungen für die Anschaffung, respektive Reinigung typischer Berufskleidung angefallen wären

Angesichts vorstehender Ausführungen war daher nach Auffassung des unabhängigen Finanzsenates die Nichtberücksichtigung der Anschaffungskosten für getauschte Dienstkleidung als Werbungskosten nicht zu beanstanden, bzw. im Zuge der Rechtsmittelerledigung in Ansehung der obzitierten Norm des § 289 Abs. 2 Satz 2 BAO darüber hinaus die - bisher berücksichtigten Reinigungskosten – nicht als Werbungskosten anzuerkennen und insoweit die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2003 und 2005 zu Ungunsten des Bw. abzuändern.

3. Anschaffungskosten der Aktentasche als Werbungskosten (Einkommensteuer 2005)

Zu diesem Punkt verbleibt einleitend festzuhalten, dass der Bw. auf entsprechendes Verlangen des Finanzamtes eine mit 3. November 2005 datierte, mit dem Titel Papierwaren versehene und auf den Betrag von 190 € lautende Faktura vorgelegt hat.

Auf dem Rechnungsbeleg befindet sich des Weiteren eine Kopie einer Schreib- bzw.- Aktenmappe der Fa. GC.

Hierbei zeitigten ergänzende Ermittlungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz auf der Homepage vorgenannten Unternehmens, dass das Betätigungsfeld desselben auf der Erzeugung, respektive dem Vertrieb hochwertiger Ledererzeugnisse, wie beispielsweise Schreib- und Aktenmappen, Aktenkoffern sowie Handtaschen angesiedelt liegt.

Bezogen auf das Preisniveau der Herstellerfirma im Allgemeinen und dem auf der Faktura verzeichneten Betrag von 190 € im Speziellen ist es nach dem Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenat als Faktum anzusehen, dass es bei dem vom Bw. angeschafften Wirtschaftsgut entgegen anderslautender Bezeichnung in der Beilage zur Einkommensteuererklärung für das Jahr 2005 nicht um eine Aktentasche, sondern lediglich um eine in monetärer Hinsicht exquisite Aktenmappe gehandelt hat.

In rechtlicher Würdigung des festgestellten Sachverhaltes gelangt die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Überzeugung, dass die bloße Titulierung des Wirtschaftsgutes als „Aktentasche für Büro“ nicht dazu führt, demselben den Status eines ausschließlich betrieblich bzw. beruflich benutzten Arbeitsmittel zu verschaffen.

Demzufolge war der Einkommensteuerbescheid 2005 in diesem Streitpunkt - via Nichtberücksichtigung des Betrages von 190 € als Werbungskosten – zu Ungunsten des Bw. abzuändern.

4. Aufwendungen für Fortbildungsreisen als Werbungskosten (Einkommensteuer für das Jahr 2003 sowie für das Jahr 2007)

Gemäß § 20 Abs.1 Z.2 lit.a EStG 1988 dürfen 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, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden

Reisekosten sind Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten, wenn die Reise nachgewiesenermaßen **ausschließlich** durch den Betrieb veranlasst ist (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG-Kommentar, § 4 Abs. 4 allgem, Tz 23). Bei Informations- bzw. Studienreisen in Gebiete, die auch das Ziel privater Erholungs- und Bildungsreisen sein können, liegt auch die Annahme einer Überschneidung beruflicher mit privaten Interessen nahe. Waren daher für eine Reise (auch) private Interessen ausschlaggebend, sind die dafür geltend gemachten Kosten zur Gänze nicht abzugsfähig (vgl. VwGH 17.2.1999, 94/14/0012). Dies ergibt sich aus § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988, wonach Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung bei den einzelnen Einkünften auch dann nicht abgezogen werden dürfen, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (sog. Aufteilungsverbot). 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 (vgl. VwGH 22.9.2000, 98/15/0111).

Zur steuerlichen Anerkennung von Studienreisen hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 19.10.1999, 99/14/0141 und VwGH 24.4.1997, 93/15/0069) entschieden, dass Kosten einer Studienreise nur dann steuerlich abzugsfähig sind, wenn folgende

Voraussetzungen kumulativ vorliegen (vgl. VwGH 22.9.2000, 98/15/0111). Andernfalls ist von Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 auszugehen, sodass die Kosten für die Reise zur Gänze nicht abzugsfähig sind (Aufteilungsverbot).

Die vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung geforderten Voraussetzungen sind:

1. Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegend berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.
2. Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Abgabepflichtigen die Möglichkeiten bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.
3. Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt sein, dass sie jegliche Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.
4. Andere allgemein 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat dementsprechend die Kosten von Reisen, bei denen ein typisches Mischprogramm absolviert wird, in den Bereich der privaten Lebensführung verwiesen (vgl. VwGH 24.4.1997, 93/15/0069; VwGH 29.1.2002, 98/14/0124; VwGH 26.1.1993, 88/14/0108).

Die betriebliche Veranlassung von Aufwendungen ist grundsätzlich von Amts wegen festzustellen, wobei den Steuerpflichtigen eine Mitwirkungspflicht trifft. Der Steuerpflichtige hat die Richtigkeit seiner Ausgaben zu beweisen (VwGH vom 26. September 1990, 86/13/0097).

Im Rahmen der Beweiswürdigung kann man von mehreren Möglichkeiten die als erwiesen annehmen, die gegenüber allen anderen eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar Gewissheit für sich hält und alle anderen Möglichkeiten weniger wahrscheinlich erscheinen lässt.

Nach § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde - abgesehen von offenkundigen Tatsachen nach Abs. 1 dieser Bestimmung - unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens, ohne an formale Regeln gebunden zu sein, nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht. Der hierin postulierte Grundsatz der freien Beweiswürdigung bedeutet nach ständiger Rechtsprechung, dass es genügt, von mehreren Möglichkeiten jene als erwiesen anzunehmen, die gegenüber allen anderen Möglichkeiten eine überragende Wahrscheinlichkeit oder gar die Gewissheit für sich hat und alle anderen Möglichkeiten absolut oder mit Wahrscheinlichkeit ausschließt oder zumindest als weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. VwGH vom 24.3.1994, 92/16/0142).

Zurückkehrend zum bisherigen Verwaltungsverfahren hat sich nach dem Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates das Finanzamt sowohl im Rahmen der Erstveranlagung, als auch im erstinstanzlichen Berufungsverfahren inhaltlich eingehend mit den vom Bw. vorgelegten Programmen der Reisen nach BK (2003) sowie C (2007) auseinandergesetzt, wobei den daraus gezogenen Schlussfolgerungen, dass beiden Reisen, ob zweier, respektive fünf beruflich bedingter Besichtigungen ein sogenanntes Mischprogramm zu Grunde gelegen ist, nicht mit Erfolg entgegen getreten werden kann.

Korrespondierend damit vermag die Abgabenbehörde zweiter Instanz in der Nichtberücksichtigung der geltend gemachten Reiseaufwendungen als Werbungskosten keine Rechtswidrigkeit zu erblicken vermag.

Der Vollständigkeit halber ist der Bw. auch darauf zu verweisen, dass ihm nach vorliegender Aktenlage seitens der Abgabenbehörde erster Instanz ausreichend Zeit und Gelegenheit geboten worden ist, den Schlussfolgerungen des Finanzamtes substantiiert entgegenzutreten, wobei eine entsprechende Replik – entgegen anderslautender schriftlicher Ausführungen des steuerlichen Vertreters - schlussendlich unterblieben ist.

Zusammenfassend war daher die Berufung in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

5. Ausmaß der anzuerkennenden Werbungskosten für das Jahr 2003 bzw. den Zeitraum 2005 bis 2007

In Ansehung der rechtlichen Erwägungen unter den Punkten 1 bis 4 der Berufungsscheidung gelangt in den unter Punkt 5 genannten Streitjahren samt und sonders der in der Bestimmung des § 16 Abs. 3 EStG 1988 normierte Pauschbetrag für Werbungskosten in der Höhe von 132,00 € jährlich zum Ansatz, da dieser der Höhe nach über den anzuerkennenden Telefonkosten von 96,00 € pro anno angesiedelt liegt.

Es war daher wie im Spruch zu befinden.

Beilagen: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 11. Jänner 2013