

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 27.11.2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 12.11.2013, betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

- I. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Änderungen sind dem beiliegenden Berechnungsblatt (Beilage 1) zu entnehmen, das einen Spruchbestandteil bildet.
- II. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) erzielte im Streitzeitraum Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit, einerseits aus ihrer Hauptbeschäftigung, andererseits aus einem freien Dienstvertrag mit der FH X Wien. Letztere Tätigkeit erklärte die Bf als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit, die FH hingegen stellte einen Lohnzettel aus. Im Erstbescheid wurden die Einnahmen aus dieser Tätigkeit somit doppelt versteuert.

In der Beschwerdevorentscheidung wurden die Einkünfte aus der FH rein als nichtselbstständige Tätigkeit behandelt, als Werbungskosten jedoch nur die Dienstnehmerbeiträge zur Sozialversicherung anerkannt. Daneben machte die Bf Ausgaben für Waren/Roh-/Hilfsstoffe im Ausmaß von 588,48 Euro, Reise- und Fahrtspesen im Ausmaß von 563,41 Euro und Werbe- und Repräsentationsaufwand im Ausmaß von 681,00 Euro geltend.

Die belangte Behörde hat im weiteren Verfahren zur entscheidungsreifen Vorlage an das Bundesfinanzgericht die Bf aufgefordert, geltend gemachte Ausgaben belegmäßig nachzuweisen und die berufliche Veranlassung darzulegen.

Mit Schreiben vom 22.2.2014 führt die Bf näher aus, sie unterrichte jeweils im Sommersemester (Feb-Juli), die Studenten erhielten ein umfangreiches Skriptum, das jeweils auf den neuesten Stand der medizinischen Wissenschaft zu bringen sei. Zusätzlich gebe es praktische Übungen, für die zB auch das AKH Material zur Verfügung stelle. Sie habe daher zur Vorbereitung des Unterrichtsmaterials ab ca September/Oktobe (Kontaktaufnahme mit dem FH Studiengang) Recherchen (inkl Internet), Büromaterial

und Fahrkostenaufwand. Es sei ihr gleichgültig, ob es sich steuerlich um selbständige oder nichtselbständige Tätigkeit handle, ihr sei nur die Berücksichtigung ihres finanziellen Aufwandes zur Vorbereitung und Durchführung des Kurses wichtig. Dem Schreiben beigelegt wird eine tabellarische Auflistung der geltend gemachten Ausgaben.

Das Bundesfinanzgericht hat in der Folge der Bf die Ausgaben-Tabelle mit nummerierten Zeilen vorgelegt und Angaben dazu, inwieweit die begehrten Ausgaben steuerlich anerkannt werden bzw. weshalb nicht. Weiters wurde die Bf darauf aufmerksam gemacht, dass sie dem Vorhalt der belangten Behörde unvollständig nachgekommen ist und weder Belege beigefügt noch die berufliche Veranlassung näher erläutert hat.

Mit Schreiben vom 15.3.2016 legt die Bf eine umfassende Belegsammlung samt Kalender und (auf den Geräten des erkennenden Richters unlesbarem - Fehlermeldung "Formatierung erforderlich") Datenstick mit den von ihr erstellten Schulungsunterlagen vor und erläutert: Aus diesen Unterlagen sei der Aufwand für die Recherche und den Bürokratieaufwand problemlos nachvollziehbar. Die Fahrtkosten ergäben sich aber auch zum Teil daraus, dass ihr normaler Dienst in den über ganz Wien verteilten Bezirksstellen der Wiener Gebietskrankenkassen damals (je nach Patientenaufkommen) zwischen 14 und 15 Uhr geendet habe. Sie habe daher nicht jedes Mal ausreichend Zeit gehabt, öffentliche Verkehrsmittel zu benutzen, um rechtzeitig mit dem Unterricht an der FH zu beginnen oder einen Termin zB mit einem Spital einzuhalten.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Bf stand im Streitzeitraum in einem Dienstverhältnis zur Wiener Gebietskrankenkassa (Hauptbeschäftigung) und als Lehrende in einem freien Dienstverhältnis zur FH X Wien, an der sie im Rahmen eines Bachelor-Lehrganges eine Lehrveranstaltung im Ausmaß von 58 Lehreinheiten über Notfallmaßnahmen im Sommersemester abhielt. Termine ihrer Lehrveranstaltung bzw. Prüfungen dazu waren: im März 2012 Montag 5., Freitag 9., Freitag 16. und Donnerstag 22.; im April Dienstag 10., Mittwoch 11., Montag 16., Mittwoch 18., Dienstag 24.; im Mai Dienstag 8., Dienstag 15., Dienstag 22., Donnerstag 31.; im Juni Dienstag 5.; Dienstag 12.; Montag 2. Juli; jeweils 15:45-19 Uhr.

Im Zuge dieser Vortragstätigkeit erstellt die Bf ein umfangreiches Skriptum und benötigt für praktische Übungen Material. Ihre Recherhetätigkeit zur Aktualisierung der Lehrinhalte beginnt somit immer im September/Okttober des Vorsemesters.

In ihrer Hauptbeschäftigung hat die Bf verschiedene Bezirksstellen der Wiener Gebietskrankenkassa aufzusuchen. Je nach Patientenaufkommen war es ihr daher nicht immer möglich, mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu ihren FH-Vorträgen zu gelangen, wodurch sie ein Taxi nehmen musste. Weiters macht die Bf an Reisekosten Monats- und Wochenkarten der Wiener Linien für die Kernzone und Einzelfahrtscheine geltend sowie Parkscheine und Parkhausgebühren.

Der Sachverhalt ergibt sich aus den Vorbringen der Bf und den von ihr vorgelegten Belegen. Die zusätzliche Lesbarmachung und Begutachtung der auf dem unlesbaren Datenstick gespeicherten Dateien erscheint dem Verwaltungsgericht vernachlässigbar, weil eine inhaltliche Überprüfung der Vortragsunterlagen nicht zielführend erscheint und der mit ihrer Erstellung verbundene Aufwand auch so hinreichend glaubhaft ist.

In rechtlicher Hinsicht ergibt sich für den vorliegenden Sachverhalt folgendes:

Bezüge von Vortragenden, Lehrenden und Unterrichtenden, die diese Tätigkeit im Rahmen eines von der Bildungseinrichtung vorgegebenen Studien-, Lehr- oder Stundenplanes ausüben, stellen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dar, auch wenn mehrere Wochen- oder Monatsstunden zu Blockveranstaltungen zusammengefasst werden (§ 25 Abs 1 Z 5 EStG). Die Tätigkeit gegenüber der FH ist somit steuerrechtlich als nichtselbständige Arbeit zu werten.

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten (§ 16 Abs 1 Z 6 EStG). Damit sind sämtliche Ausgaben sowohl für den Arbeitsweg als auch für allfällige an der Arbeitsstätte anfallende Parkgebühren abpauschaliert (VwGH 25.10.2001, 99/15/0192; UFS 19.01.2010, RV/2526-W/09) und können nicht gesondert als Werbungskosten geltend gemacht werden. Einzig Zusatzausgaben, die nicht für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entstehen, sondern durch andere Reisebewegungen, etwa auch zwischen zwei Arbeitsstätten, können als Werbungskosten angesetzt werden (VwGH 8.2.2007, 2004/15/0102).

Vom Steuerpflichtigen getragene Aufwendungen für Zeitkarten (zB Monatskarte) sind anteilig im Ausmaß ihrer beruflichen Veranlassung Werbungskosten. Bei Ermittlung des Verhältnisses sind Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte den Privatfahrten zuzurechnen (VwGH 27.3.1996, 92/13/0205).

Die Bf wurde mehrfach aufgefordert, die berufliche Veranlassung ihrer Ausgaben zu belegen und hatte daher hinreichend Gelegenheit, genaue Angaben zu machen. Da sie der Aufforderung letztlich nur teilweise nachgekommen ist (Vorlage von Belegen ohne weiterführende Erläuterungen) und nach zweimaligem Fragen (einmal durch die belangte Behörde, einmal durch das Verwaltungsgericht) anzunehmen ist, dass keine genaueren Informationen vorgelegt werden können, ist das Verwaltungsgericht in unklaren Sachverhaltskonstellationen gezwungen, eine plausible Schätzung (§ 184 BAO) durchzuführen.

Für die einzelnen von der Bf begehrten Ausgaben ergibt sich damit in steuerlicher Hinsicht (die Nummer verweist jeweils auf die begehrte Ausgabe laut tabellarischer Aufstellung in Beilage 2 zum Erkenntnis):

1. Der Jahresmitgliedsbeitrag 2012 wurde am 13.12.2011 in Rechnung gestellt. Es handelt sich um eine regelmäßig wiederkehrende Zahlung. Regelmäßig wiederkehrende

Ausgaben kurze Zeit vor Beginn des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, gelten in diesem Kalenderjahr als abgeflossen (§ 19 Abs 2 EStG). Kurze Zeit umfasst eine Spanne von 15 Tagen (UFS 24.5.2012, RV/2079-W/09 mwN). Auch ohne Erforschung des konkreten Zahlungsdatums ist schon mit dem Postlauf der Rechnung anzunehmen, dass die Zahlung des Mitgliedsbeitrages in diesen Zeitrahmen fällt (zumal die folgende internationale Banküberweisung idR ebenfalls einige Werktagen Bearbeitungsdauer hat) und somit dem Kalenderjahr 2012 zuzurechnen ist. Im Fall der Bf ist auch offensichtlich, dass die Mitgliedschaft im European Resuscitation Council (Rat für Wiederbelebung) beruflich veranlasst ist. Die Ausgabe in Höhe von 120 Euro ist somit anzuerkennen.

2.+3. Monatsnetzkarten der Wiener Linien für Jänner und Feber 2012 sind mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Aus den Aufzeichnungen der Bf ist auch nicht ersichtlich, dass in diesem Zeitraum berufliche Fahrten angefallen wären, die gesondert abzugsfähig wären.

4. Inwieweit Briefporto im Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit der Bf steht, geht aus ihren Vorbringen nicht hinreichend deutlich hervor. Der allgemeine Hinweis, sie habe hohen Recherche- und Bürokratieaufwand gehabt, ist ungenügend.

5. Der Mitgliedsbeitrag für die österreichische Gesellschaft für Notfallmedizin ist beruflich veranlasst und als Werbungskosten anzuerkennen.

6. Die Aufwendungen für das Kopieren von Schulungsmaterial sind abzugsfähig. Die Rechnung lautend auf "Selfprint" 84 Seiten ist zeitnahe zur ersten Lehrveranstaltung situiert. Laut Lehrauftrag der FH bedient sich die Bf bei Durchführung ihrer Lehrveranstaltung ihrer eigenen Betriebsmittel ohne Anspruch auf Aufwandsatz. Die betriebliche Veranlassung erscheint somit hinreichend glaubhaft gemacht.

7. Der Tausch von Druckerköpfen (schwarz und farbig) betrifft EDV-Ausstattung der Bf. Im Wohnungsverband situierte EDV-Ausstattung pflegt nach allgemeiner Lebenserfahrung gemischt für berufliche und private Zwecke verwendet zu werden. Eine Anerkennung als Werbungskosten erscheint daher in einem Ausmaß von 50 % sachgerecht.

8., 18., 22. Die Anschaffung von Ordnern und Registern (8.), Notitzbuch und Kollegblock (18.) sowie Schnellhefter und Klarsichtfolien (22.) kann verschiedenen Zwecken dienen. Aufgrund des Fehlens näherer Angaben wird die berufliche Veranlassung zu 2/3 anerkannt.

9. Die Monatskarte der Wiener Linien für März 2012 hat eine teilweise berufliche Zusatzveranlassung. Nachweislich hatte die Bf an vier Tagen des Monats Unterricht an der FH. Da sie direkt von ihrer Haupttätigkeit zur FH fährt, sind die Fahrten von der Wohnung zur Haupttätigkeit und von der FH zur Wohnung als Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten. Lediglich aus der Fahrt von der Haupttätigkeit zur FH erwächst der Bf ein abziehbarer Mehraufwand. Bei 22 Arbeitstagen und somit 44 Fahrten als Arbeitsweg treten 4 Fahrten hinzu, die Werbungskosten darstellen - dies unter

Außerachtlassen der möglichen Tätigung weiterer privater Fahrten während des Monats. In Pauschalschätzung werden somit 10 % der Ausgaben als Werbungskosten anerkannt.

10. Parkgebühren sind jedenfalls mit dem Verkehrsabsetzbetrag abgegolten.

11.-13. Rechnungen der MA 6 über Gebühren und Verwaltungsabgaben ohne nähere Zweckbezeichnung sind nicht ausreichend, eine berufliche Veranlassung glaubhaft zu machen.

14. Patronen für Tintenstrahldrucker - wie oben zu 7.

15. Monatskarte April: 20 Werkstage, 5 FH-Termine, pauschal 10 % anzuerkennen (vgl. schon oben zu 9.).

16. Die Geltendmachung einer Tankrechnung mit dem Vermerk "Bring+Abholdienst FH" ist ungenügend, um eine beruflich veranlasste Fahrt zu dokumentieren (Fahrstrecke, tatsächliche Kfz-Kosten dafür wären erforderliche Angaben).

17. Weder weist die Taxirechnung Uhrzeit noch Fahrstrecke auf, am 12.4. hat auch keine Lehrveranstaltung stattgefunden. Die berufliche Veranlassung ist somit nicht hinreichend dokumentiert.

18. Siehe oben zu 8.

19. Portokosten, wie oben zu 4.

20. Monatskarte Mai: Eine solche ist den Belegen nicht zu entnehmen, vielmehr ist mit Datum 7.5. eine Wochenkarte um 15 Euro für 7.-13.5. vorhanden. Bei 5 Werktagen und jedenfalls 10 Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte und einem FH-Termin bleibt auch hier eine Anerkennung von 10 % (zur Berechnung siehe schon oben zu 9.).

21. Parkgebühren, vgl. schon oben zu 10.

22. Siehe oben zu 8.

23. Wochenkarte 14.-20.5. wiederum 10 %.

24. Parkgebühren, vgl. schon oben zu 10.

25. Wochenkarte 21.-27.5. wiederum 10 %.

26.-28. Parkgebühren, vgl. schon oben zu 10.

29. Taxirechnung 30.5.2012 über 9,2 km von 14:41 bis 15:12 Uhr: In Zusammenhalt mit einem im Terminkalender angemerkt Treffen im AKH um 15 Uhr ist die berufliche Veranlassung naheliegend, die Rechnung wird anerkannt.

30.-32. Parkgebühren, vgl. schon oben zu 10.

33. Die Fahrtkosten Wiener Linien sind belegmäßig nicht nachgewiesen.

34. Parkgebühren, vgl. schon oben zu 10.

35. Am Tag der Taxirechnung war Lehrveranstaltung auf der FH, die berufliche Veranlassung scheint hinreichend glaubhaft.

36. Die Rechnung trägt den Vermerk "Kündigungsschreiben Mietvertrag", womit keine berufliche Veranlassung nachgewiesen ist.

37. wie 33.

38. wie 7.

39. Die ÖBB-Rechnung vom 13.7. um 14:06 Uhr fällt auf keinen Tag mit FH-Vortrag, im Kalender findet sich nur der Vermerk "FH für" ohne weitere Angaben. Ein Fahrschein oder Vermerk über das Fahrziel liegt nicht bei. Die berufliche Veranlassung ist damit nicht hinreichend dargelegt.

40. Die Taxirechnung vom 20.7. enthält weder Wegstrecke noch Fahrziel oder Uhrzeit. Im Kalender findet sich nur der Vermerk "für FH" ohne weitere Angaben. Die berufliche Veranlassung ist damit nicht hinreichend dargelegt.

41. Der Zusammenhang der Anschaffung eines Bankordners mit der beruflichen Tätigkeit ist nicht ersichtlich.

42. doppelt aufgezeichnet, siehe unten 51.

43. Für 2.8. findet sich keine Kalendereintragung, die berufliche Veranlassung der Taxirechnung ohne weitere Angaben ist nicht nachvollziehbar.

44. Eine Rechnung über "Büromat" in einer Zeit, in der weder eine Vorlesung stattgefunden hat noch die Vorbereitungen für das nächste Sommersemester begonnen haben, ist nicht geeignet eine berufliche Veranlassung darzulegen.

45.+46. Paketbox und Porto für Paketversand in die USA mit dem Vermerk "Versand Fortbildungsunterlagen" erscheint ausreichend glaubhaft, um die Ausgabe anzuerkennen.

47.+48. wie 33.

49. Über geltend gemachte Fahrtkosten finden sich keine Belege. Die Anschaffung einer ÖBB-Vorteilscard könnte höchstens anteilig im Ausmaß einer beruflichen Nutzung Werbungskosten darstellen. Allerdings werden nur zwei Mal im Jahr 2012 ÖBB-Fahrscheine geltend gemacht (einmal 20,50 Euro siehe 39., einmal 43,70 bei Belegzeile 49., jeweils ohne Fahrschein). Damit tritt eine allfällige berufliche Mitveranlassung derart in den Hintergrund, dass auch eine anteilige Anerkennung als Werbungskosten mangels hinreichenden Nachweises versagt bleibt.

50. Der Mitgliedsbeitrag ARC ist beruflich veranlasst (siehe schon oben zu 1. betreffend ERC).

51. Eine Taxirechnung ohne Fahrziel mit dem Vermerk "ERC-Kongress" und nachträglich eingefülltem Datum 18.-20.10.13 ist nicht geeignet, Werbungskosten des Jahres 2012 zu belegen.

52. wie 33.

53. Die Fachliteratur wird anerkannt.

54. Der Nachsendeauftrag anlässlich eines Wohnungsumzuges ist privat veranlasst.

55. Portokosten, wie oben zu 4.
56. Gewerkschaftsbeiträge werden anerkannt und wurden bereits vom Dienstgeber berücksichtigt.
- 57.-59. Betriebsrats- und Ärztelammerbeiträge wurden bereits von der belangten Behörde als Werbungskosten anerkannt (57. unter KZ 724, 58.+59. unter KZ 717).
60. 1/3 der Telekommunikationsausgaben werden als Werbungskosten anerkannt, weil eine entsprechende Nutzung insbesondere von Internetdiensten für Recherchearbeiten plausibel erscheint.
61. Von zehn Fahrscheininstempeln tragen sechs Zeitstempel zwischen 6:30 und 7:15 Uhr und betreffen somit den Weg Wohnung-Arbeitsstätte. Ein Stempel entstammt der 21. Kalenderwoche (21.-27.5.), für die bereits eine Wochenkarte (siehe oben zu 25.) vorliegt. Der Stempel vom 29.5. (Di 22. KW) um 15:45 stammt vom Weg Arbeitsstätte-Wohnung, jener vom 30.5. 18:50 Uhr ebenso (siehe dazu auch die anerkannte Taxirechnung zu 29.). Somit verbleibt eine am 13.8. (Mo 33. KW) um 10:50 Uhr getätigten Kurzstreckenfahrt, die eventuell beruflich veranlasst und steuerwirksam ist. Diese 0,90 Euro werden anerkannt.
62. wurde bei den Sonderausgaben beantragt und berücksichtigt.
63. Sozialversicherungsbeiträge werden anerkannt und wurden bereits vom Dienstgeber berücksichtigt.

Soweit nicht bereits eine Anerkennung im Rahmen der Beschwerdevorentscheidung bzw. eine Berücksichtigung beim Dienstgeber erfolgt (vgl. Punkte 56-59, 62), erhöhen die anzuerkennenden Ausgaben die Werbungskosten (rechnerisch unter KZ 724 sonstige Werbungskosten). Die Berechnung ist der Beilage 2 zum Erkenntnis zu entnehmen.

Zu den beantragten Werbe- und Repräsentationsaufwendungen wurden von der Bf keine Unterlagen vorgelegt, womit diese Ausgaben auch nicht anerkannt werden können.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird. Zu den vorliegenden Rechtsfragen besteht bereits eine höchstgerichtliche Judikatur (vgl. Zitate), in deren Rahmen sich das gegenständliche Erkenntnis bewegt.

Wien, am 25. März 2016