



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch StB-Kzl, gegen die Bescheide des Finanzamtes XY betreffend Zurücknahmeerklärung der Berufung (§ 85 BAO) betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2007 bis 2009 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden aufgehoben.

Entscheidungsgründe

Im Gefolge einer die Streitjahre betreffenden abgabenbehördlichen Prüfung erließ das Finanzamt in zT wiederaufgenommenen Verfahren Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre, wobei es zur Begründung auf die Feststellungen im Prüfungsbericht verwies.

In ihrem ausführlichen Bericht über diese Prüfung stellte die Prüferin zusammengefasst im Wesentlichen fest, bei der Tätigkeit der Berufungswerberin (idF Bw) im Rahmen einer Landesausstellung zum Thema "XY" handle es sich aus näher genannten Gründen um eine Liebhabereitätigkeit iSd § 1 Abs 2 LVO. Weiters seien im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit der Bw als AHS-Lehrerin für Geografie und Geschichte in den Jahren 2007 bis 2009 Werbungskosten (Aufwendungen für Büromaterial, Fachliteratur, Fortbildungen, Portogebühren, Telefonkosten, Kopien, Reise- und Fortbildungsaufwand) geltend gemacht worden, die aus näher angeführten Gründen (ua private Veranlassung), nicht abzugsfähig seien. Zum Teil seien diese Aufwendungen durch die genannte Liebhabereitätigkeit veranlasst.

Wörtlich wird in diesem Bericht ausgeführt:

"Tz. 1 Liebhaberei

Frau Dr. P. war im Rahmen einer Landesausstellung zum Thema "XY" tätig. Durch die Vorbereitungsarbeiten entstand im Jahr 2007 ein Verlust. Auch im Jahr 2008 ergab sich trotz der Einnahmen ein Verlust. Weitere Projekte sind nicht in Planung. Laut Auskunft von Frau Dr. P. wird auch sonst nichts unternommen, um Einkünfte aus dieser Tätigkeit zu erzielen. Vielmehr wird darauf gewartet, dass sie von jemanden beauftragt wird.

Die Ausübung dieser Betätigung ist vorwiegend von privaten Motiven geleitet. Frau Dr. P. ist Geschichts- u. Geographieprofessorin an einem Gymnasium. Das Thema "XY" behandelt [...]. Auch die Tatsache, dass Frau Dr. P. im Vorhinein nicht wusste, wie hoch die Bezahlung sein würde, spricht für private Motive. Es ist im gewöhnlichen Geschäftsleben unüblich nicht zu wissen, welche Einnahmen man zu erwarten hat. Ein fremder Dritter würde sich auf so ein ‚Geschäft‘ nicht einlassen.

Eine Prognoserechnung wurde abverlangt. Laut Auskunft von Frau Dr. P. sowie ihres Steuerberaters ist es nicht möglich eine Prognoserechnung zu erstellen, weil nicht vorhersehbar ist, ob und wann wieder ein Auftrag erfolgen wird. Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes ist in einem absehbaren Zeitraum kein Gesamtüberschuss zu erwarten. Es handelt sich somit um eine Tätigkeit im Sinne des § 1 Abs. 2 Liebhabereiverordnung. Eine Einkunftsquelle liegt nicht vor. Die daraus resultierenden Ergebnisse sind daher steuerlich unbeachtlich.

Tz. 2 Werbungskosten

Die Steuerpflichtige ist Lehrerin und unterrichtet Geografie und Geschichte. Im Rahmen dieser nichtselbständigen Tätigkeit wurden in den Jahren 2007-2009 Werbungskosten geltend gemacht, welche gem. § 20 Abs. 1 EStG nicht abzugsfähig sind. Darunter fallen diverse Ausgaben für Büromaterial, Fachliteratur, Fortbildungen, Portogebühren, Telefonkosten, Kopien sowie Reise- u. Fortbildungsaufwand.

Gem. § 20 Abs 1 Z 2 lit. a EStG sind Ausgaben für die Lebensführung nicht als Werbungskosten abzugsfähig, selbst wenn sie sich aus der wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Stellung der Steuerpflichtigen ergeben und sie zur Förderung des Berufes der Steuerpflichtigen erfolgen. Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, stellen grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot).

Werbungskosten, welche belegmäßig nicht nachgewiesen werden, sind ebenfalls nicht anzuerkennen.

In den Aufwendungen für **Büromaterial** sind, wie der Beilage zum Bericht zu entnehmen ist, Ausgaben enthalten, welche im Allgemeinen der Privatsphäre zuzuordnen sind. Diese sind daher nicht abzugsfähig.

Bei den Werbungskosten aus dem Titel ‚**Fortbildungen**‘ handelt es sich um diverse Eintrittskosten für Ausstellungen, Museen usw. Derartige Kosten sind laut ständiger Rechtsprechung in typisierender Betrachtungsweise nicht abzugsfähig. Damit wird im Interesse der Steuergerechtigkeit vermieden, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund der Eigenheiten seines Berufs eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, während Steuerpflichtige, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung von Interessen nicht ermöglicht, derartige Aufwendungen nicht abziehen kann.

Aufwendungen für **Porto** sind Kosten der privaten Lebensführung und daher nicht abzugsfähig. Laut Auskunft der Steuerpflichtigen handelt es sich größtenteils um Aufwendungen für die Landesausstellung in "XY". Dazu wird auf Tz. 1 verwiesen.

Von den geltend gemachten Werbungskosten für **Internet** wurde ein Privatanteil von 40%, für **Telefonkosten** 80 % ausgeschieden.

Kosten für beruflich veranlasste Telefonate sind im nachgewiesenen Umfang als Werbungskosten anzuerkennen. Der Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit und die Höhe der Aufwendungen sind nachzuweisen bzw. zumindest glaubhaft zu machen. Wenn eine genaue Abgrenzung zwischen privatem und beruflichem Anteil nicht möglich ist, sind diese im Schätzungsweg zu ermitteln. Frau Dr. P. wurde gefragt, welche Telefonate sie beruflich führt. Laut Angabe der Steuerpflichtigen werden Telefonate zur Organisation von Schulveranstaltungen wie Wandertage und Exkursionen getätigt. Dass dies mehr als 20% der Telefonkosten verursacht widerspricht der Lebenserfahrung. Heutzutage wird vieles schon per Mail/Internet erledigt. Es ist auch möglich diverse Telefonate von der Schule aus zu führen. Auch andere Lehrer sind bei diversen Veranstaltungen dabei, welche ebenfalls hin und wieder die Organisation übernehmen. Es gibt von der Direktion des BG/BRG T. eine Bestätigung darüber, welche Lehrausgänge, Wandertage u. Fortbildungen Frau Dr. P. im schulischen Interesse durchgeführt hat. Aufgrund dieser Tatsachen und Überlegungen wurde von der BP ein Privatanteil von 80% ermittelt.

In den Aufwendungen für **Kopien, Foto/Film** sind Kosten enthalten, welche die private Lebensführung betreffen. Diese sind nicht abzugsfähig.

Literatur, die auch bei nicht in der Berufssparte der Steuerpflichtigen tätigen Personen von allgemeinem Interesse oder zumindest für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist, stellt keine Werbungskosten dar. Dies gilt selbst dann, wenn aus den betreffenden Publikationen Anregungen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden können. Ausschließlich Literatur, welche auf die spezifischen beruflichen Bedürfnisse der Steuerpflichtigen abstellt bzw. der die Eignung fehlt, private Bedürfnisse literarisch interessierter Bevölkerungskreise zu befriedigen, ist abzugsfähig. Die in der Beilage angeführten Ausgaben für Literatur sind daher nicht abzugsfähig.

Reise und Fortbildungsaufwand/Aufwand Lehrausgänge

Werbungskosten aus diesem Titel liegen nur in dem Umfang vor, in dem sie von der Steuerpflichtigen selbst getragen werden. Ersätze, die der Arbeitgeber gem. § 26 Z 4 EStG 1988 leistet, vermindern den jeweils abzugsfähigen Aufwand. Eine Übersicht dazu ist der Beilage zum Bericht zu entnehmen.

Fahrtaufwand/Tagesgebühren/Diäten

In den Kalenderjahren 2007-2009 macht Frau Dr. P. Aufwendungen (Tagesgebühren u. Km-Geld) für zahlreiche Vorträge des ABC Clubs Wien, des DEF-Instituts sowie für Seminare der GHI Gesellschaft (GHIG) und für JKL Seminare als Werbungskosten geltend.

Fortbildungsveranstaltungen, welche für Angehörige verschiedener Berufsgruppen als auch für andere Personen, die aus privatem Interesse Informationen über die dort dargebotenen Themen erhalten wollen, angeboten werden, sind nicht abzugsfähig.

Für Bildungsmaßnahmen, die sowohl berufsspezifischen Bedürfnissen Rechnung tragen, als auch Bereiche der privaten Lebensführung betreffen, ist zur Berücksichtigung als Werbungskosten nicht nur eine berufliche Veranlassung, sondern die berufliche Notwendigkeit erforderlich. Es muss sich um eine auf die Berufsgruppe der Steuerpflichtigen zugeschnittene Fortbildungsveranstaltung handeln. Ein bloßer Nutzen für die Berufsfähigkeit reicht für die Abzugsfähigkeit nicht aus. Die oben angeführten Voraussetzungen erfüllen GHIG Seminare als auch JKL Seminare, welche nur für Lehrer angeboten werden bzw. dessen Programme speziell auf Lehrer zugeschnitten sind.

Aufwendungen für diese Seminare sind daher anzuerkennen.

Aufwendungen für den Besuch der Vorträge des ABC Clubs Wien [...], sowie des DEF-Instituts [...], sind nicht anzuerkennen.

Des weiteren ist es für die BP nicht glaubhaft, dass all diese Vorträge tatsächlich besucht

wurden. Wie unten angeführt, wurden nachträglich Unterlagen betreffend des Fahrtaufwandes für diese Vorträge vorgelegt. Aus diesen ergeben sich folgende Ungereimtheiten: Im Jahr 2008 nahm Fr. Dr. P. It. Aufstellung am 14.1.2008 an einem Vortrag des ABC-Clubs teil. Laut Bestätigung der Schuldirektion befand sie sich von 14.1.-16.01.2008 auf einer Fortbildung für [...]. Ebenso am 18.12.2008, wo Frau Dr. P. laut ihren Aufzeichnungen an einem Vortrag der RST teilnahm, während sie sich von 14.12.2008 bis 19.12.2008 am Schulschikurs [...] befand.

Zu Beginn der Prüfung wurden lediglich Einladungen diverser Vorträge vorgelegt. Es gab weder eine Aufstellung darüber, welche dieser Vorträge besucht wurden noch war die Dauer dieser Vorträge ersichtlich. Im Jahr 2007 wurde Km-Geld für 23 Fahrten nach Wien sowie 1 Fahrt nach St. Pölten, im Jahr 2008 für 28 Fahrten nach Wien sowie Tagesgebühren in voller Höhe für die jeweiligen Fahrten beantragt. Am 15.02.2010 wurde von der BP ein Ersuchen um Fragebeantwortung gemailt, in welcher auch ein Fahrtenbuch bzw. eine Aufstellung abverlangt wurde, aus der Datum, Uhrzeit, Zweck der Fahrt und gefahrene Kilometer ersichtlich sind. Beim Termin am 02.03.2010 teilte Frau Dr. P. mit, dass sie kein Fahrtenbuch geführt hat. Am 09.03.2010 wurde dem Steuerberater mitgeteilt, dass die beantragten Kosten (Km-Geld und Tagesgebühren) nicht anerkannt werden, weil keine entsprechenden Aufzeichnungen darüber vorhanden sind, welche es der BP ermöglichen diese zu überprüfen. Da der Steuerberater in einem anschließenden Telefongespräche erklärte, die Unterlagen nicht gesehen zu haben, wurden diese vom Gatten der Steuerpflichtigen am 26.03.2010 abgeholt. Am 29.03.2010 wurde der BP vom Steuerberater mitgeteilt, dass Frau Dr. P. noch mit der Zusammenstellung der Unterlagen beschäftigt sei. Am 06.04.2010 wurde für das Jahr 2009 die Einkommensteuererklärung elektronisch eingereicht. Deshalb wurde am 20.04.2010 ein Prüfungsauftrag für das betreffende Jahr ausgestellt und die dazugehörigen Unterlagen abverlangt. Diese Unterlagen wurden zusammen mit den Unterlagen der Jahre 2007 und 2008, welche nunmehr in Mappen sortiert (2007 war unsortiert, 2008 war in Kuverts gesammelt) waren, am 21.04.2010 vorgelegt. Auch war nun eine Aufstellung der Fahrten mit Datum, Dauer, Ort, KM-Stand zu Beginn und Ende der Reise, sowie Anzahl der gefahrenen Km vorhanden. Eine Summe über die gefahrenen Kilometer als auch über die Dauer wurde nicht gebildet. Die Dauer dieser Vorträge beträgt durchschnittlich 6 Stunden. Warum also Tagesgebühren für 12 Stunden geltend gemacht wurden, ist für die BP nicht nachvollziehbar. Auch bei den gefahrenen Kilometern ergibt sich eine Differenz. Im Jahr 2007 werden 327 km, im Jahr 2008 409 km mehr beantragt.

Fahrtaufwand öffentliche Verkehrsmittel

Bei diesen Aufwendungen handelt es sich lt. Auskunft der Steuerpflichtigen um Reisen zum Zwecke von Rechercharbeiten für die Landesausstellung zum Thema "XY" bzw. der Zweck der beruflichen Veranlassung (nsA) konnte nicht nachgewiesen werden. Die in den Jahren 2007 und 2008 geltend gemachten Aufwendungen sind nicht anzuerkennen. Im Jahr 2009 wurden solche Aufwendungen nicht geltend gemacht.

In den Werbungskosten sind Steuerberatungskosten enthalten. Diese stellen Sonderausgaben dar und sind unter der Kennzahl 460 gesondert zu erfassen."

Gegen diese Einkommensteuerbescheide erhob die Bw Berufung, wobei sie ausführte:

„Die Berufung richtet sich gegen den Spruch der Bescheide und somit gegen die teilweise Nichtanerkennung der Werbungskosten bzw die Qualifikation der freiberuflichen Einkünfte 2007 und 2008 als Liebhaberei. Sämtliche Werbungskosten sind nur mit der Tätigkeit als Pädagoge zusammenhängend und wurden jahrelang anerkannt.

Aus der selbständigen Arbeit ergibt sich bei Betrachtung aller Ergebnisse immer noch ein Totalüberschuss.

Ein Erörterungstermin wird angeregt.

Es wird beantragt, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit und die Werbungskosten erklärungsgemäß anzuerkennen. [...]“

Das Finanzamt erteilte der Bw mit Datum vom 24.8.2010 einen Mängelbehebungsauftrag gemäß §§ 85 iVm 250 BAO. Die Berufung sei mangelhaft, da diese keine Begründung enthalte. Zur Behebung des Mangels setzte das Finanzamt unter Hinweis darauf, dass bei Versäumung das Anbringen als zurückgenommen gelte, eine Frist bis 30.9.2010.

Innerhalb dieser Frist erfolgte keine Beantwortung. Aus der Aktenlage ist ersichtlich, dass der steuerliche Vertreter der Bw nach Ablauf der Frist mit dem Finanzamt per E-mail bzw Telefon in Kontakt stand.

Das Finanzamt erließ mit Datum vom 12.10.2010 die nunmehr angefochtenen Bescheide, mit welchen es für die einzelnen Streitjahre aussprach, die Berufung betreffend Einkommensteuer gelte als zurückgenommen. Zur Begründung führte das Finanzamt jeweils aus:

„Dem Bescheid vom 24.8.2010, die Mängel der Berufung (Begründung fehlt: der Berufung ist nicht zu entnehmen, warum Aufwendungen Berücksichtigung finden sollten, obwohl im Bericht über die Außenprüfung genau dargelegt wurde, warum diverse Ausgaben nicht abzugsfähig sind) bis 30.9.2010 zu beheben, wurde nicht entsprochen, sodass die Berufung als zurückgenommen gilt.“

Gegen diese Bescheide wendet sich die Berufung. Darin bringt die Bw zusammengefasst vor, in der Berufung sei begründet worden, dass sämtliche Werbungskosten mit der Tätigkeit als Pädagoge zusammenhängend seien und auch unter Anwendung der Nachbescheidkontrolle jahrelang anerkannt worden seien. Dies müsse als Begründung genügen, alles andere wäre eine Wiederholung der Rechtsansicht, was der Sache nicht dienlich und unnötigen Verwaltungsaufwand verursache.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung, in welcher es ausführte, in den steuerlichen Feststellungen des Berichtes über die Außenprüfung sei dargelegt worden, warum in der selbständigen Tätigkeit keine Einkunftsquelle zu sehen sei bzw warum diverse Aufwendungen keine Werbungskosten darstellten. In der Berufung werde lediglich ausgeführt, dass sämtliche Aufwendungen mit der Tätigkeit als Pädagoge zusammenhängen bzw, dass sich bei Betrachtung aller Ergebnisse hinsichtlich der selbständigen Tätigkeit ein Totalüberschuss ergibt.

Die Berufungsbegründung müsse erkennen lassen, was die Partei anstrebe und womit sie ihren Standpunkt vertreten zu können glaubt. Dies sei in der Berufung nicht erkennbar. Das allgemeine Vorbringen, dass ein Totalüberschuss vorliegt bzw dass Werbungskosten gegeben seien, sei zu unbestimmt und stelle keine Berufungsbegründung dar. Laut VwGH 17.12.1998, 97/15/0130 sei dem Erfordernis der Berufungsbegründung genüge getan, wenn der Umfang

der Begründung hinreiche, die Behörde in die Lage zu versetzen zu erkennen, aus welchen Überlegungen der Abgabepflichtige die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid als gerechtfertigt erachte. Da aufgrund dieser Ausführungen der Berufung die Begründung fehle, sei der Mängelbehebungsauftrag zu Recht ergangen. Eine Behebung dieses Mangels innerhalb der gesetzten Frist sei nicht erfolgt.

Die Bw beantragte die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz (Vorlageantrag).

Über die Berufung wurde erwogen:

Eine Berufung muss gemäß § 250 Abs 1 BAO enthalten:

- a) die Bezeichnung des Bescheides, gegen den sie sich richtet;
- b) die Erklärung, in welchen Punkten der Bescheid angefochten wird;
- c) die Erklärung, welche Änderungen beantragt werden;
- d) eine Begründung.

Entspricht eine Berufung nicht den im § 250 Abs 1 BAO umschriebenen Erfordernissen, so hat die Abgabenbehörde dem Berufungswerber gemäß § 85 BAO die Behebung dieser inhaltlichen Mängel mit dem Hinweis aufzutragen, dass die Berufung nach fruchtlosem Ablauf einer gleichzeitig zu bestimmenden angemessenen Frist als zurückgenommen gilt.

Ziel dieser Bestimmungen ist es, die Behörde in die Lage zu versetzen, eine Entscheidung über die Berufung treffen zu können. Bei der Beurteilung der Frage, ob eine Berufung den im § 250 Abs 1 BAO bezeichneten Erfordernissen entspricht, ist davon auszugehen, dass der Rechtsschutz nicht durch einen überspitzten Formalismus beeinträchtigt werden darf.

Ob eine Begründung inhaltlich zutreffend oder schlüssig ist, ist für die Frage der Erfüllung der Voraussetzung des Berufungserfordernisses nach § 250 Abs 1 lit d BAO nicht relevant (vgl das bereits vom Finanzamt genannte Erkenntnis des VwGH 17.12.1998, 97/15/0130).

In einer Berufungsbegründung muss erkennbar sein, was die Partei anstrebt, und womit sie ihren Standpunkt vertreten zu können glaubt. Von einem gänzlichen Fehlen einer Begründung ist erst dann auszugehen, wenn eine Berufung keine Hinweise darauf enthält und keine Ansatzpunkte dafür erkennen lässt, worin die Unrichtigkeiten des bekämpften Bescheides gelegen sein sollen (vgl VwGH 23.4.2001, 99/14/0104 mwN).

Die allfällige inhaltliche Untauglichkeit der für eine Berufung gegebenen Begründung, ihr zu einem Erfolg zu verhelfen, ist dem - einer Mängelbehebung erst zugänglichen und bedürftigen - Fehlen einer Begründung nicht gleichzuhalten (VwGH 24.10.2005, 2002/13/0005)

Im Streitfall ergibt sich aus der Berufung als Begründung iSd § 250 Abs 1 lit d BAO, dass sämtliche Werbungskosten als beruflich und nicht privat veranlasst („nur mit der Tätigkeit als Pädagoge zusammenhängend“) anzusehen seien und demzufolge auch jahrelang anerkannt worden seien. „Aus der selbständigen Arbeit“ ergebe „sich bei Betrachtung aller Ergebnisse immer noch ein Totalüberschuss“; ganz offensichtlich gemeint damit, es liege aus diesem Grund keine Liebhaberei vor. Daher seien die Einkünfte aus selbständiger Arbeit und die Werbungskosten erklärungskonform anzuerkennen.

Diese Begründung reicht (zumindest gerade noch) hin, um die Behörde in die Lage zu versetzen zu erkennen, aus welchen Überlegungen die Bw die Berufung gegen die Einkommensteuerbescheide als gerechtfertigt erachtet.

Damit war jedoch dem Erfordernis des § 250 Abs 1 lit d BAO genüge getan, zumal dieses Erfordernis keinesfalls dahingehend verstanden werden darf, der Berufungswerber müsse eine so umfassende Begründung vortragen, dass die Sache bereits als entscheidungsreif angesehen werden könnte (vgl. nochmals VwGH 17.12.1998, 97/15/0130).

Die Berufung erweist sich damit als berechtigt. Die angefochtenen Bescheide waren daher gemäß § 289 Abs 2 BAO aufzuheben.

Wien, am 17. August 2011