

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf , gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 03.04.2014, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der bekämpfte Bescheid wird abgeändert.

Die Höhe der Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind aus der Bescheidbegründung ersichtlich und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist im Jahr 2008 als Lehrerin an der Hauptschule Arbeitgeber tätig. Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 macht die Bf neben Sonderausgaben die Berücksichtigung von sonstigen Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, in Höhe von € 7.898,34 geltend.

Über schriftliche Aufforderung des Finanzamtes vom 18.02.2014, die Werbungskosten durch eine detaillierte, nach Sparten getrennte Aufstellung mit nummerierten Belegen (Kopien) darzustellen, übermittelte die Bf am 29.03.2014 29 Seiten an kopierten Belegen bzw. Rechnungen, die sich im Detail wie folgt darstellen:

- Mahngebühren der Universitätsbibliothek über € 13,35, € 8,00, € 1,05, € 5,10, €13,80
- Geschäft1 Ges.m.b.H, Weihnachtsware, € 60,35; Polster, Naturhaardecke für € 181,65
- Geschäft2 , Rechnung über € 139,00 für Matratze, Pyjama, DVD und Lebensmittel
- Fitnessclub , Betrag unleserlich
- Tankstelle1 , Autowäsche, € 5,80, € 6,90
- Elektro Elektro Ges.m.b.H, Barverkauf vom 21.10.2008, kein Rechnungsbetrag ersichtlich

-Reisegebührenabrechnung für den Arbeitgeber betreffend 2 Dienstreisen am 25.2. und 22.10.-25.10 (Jahr ist nicht angeführt) über € 5,70 und € 151,30

-Diverse Kontoauszüge ohne Erläuterung, über Zahlungen bei Kirchenbeitragsstelle, BVA, Deutsche Bahn, Geschäft3, UKH, Hofer, Telefonie, Geschäft5, Kosmetik, Geschäft6 ua.

-Universität € 379,22

-Paylife Monatsabrechnungen ohne Erläuterung, über Zahlungen von € 14,00, € 90,00, € 467,00, € 191,82, € 442,00 bei Geschäft1 KG, Theaterkartenbüro, Tankstellen, Geschäft6, Möbel, Landestheater, Tankstelle2, Tankstelle1, B P, Reisebüro, ua.

-Rechnungen der Schulbedarf1 GmbH & Co KG (ohne Zahlscheine), adressiert an die Hauptschule Arbeitgeber, z.Hd. Beschwerdeführerin, über € 29,22, € 29,22, € 50,14 € 28,80 und € 28,80

- Schulbedarf2 Schulbedarf, adressiert an die Hauptschule Arbeitgeber, z.Hd. Beschwerdeführerin, € 36,35, und € 36,35

- Tageszeitung, 4 x monatliche Abo-Gebühr von je € 50,16

-Österreichische Post AG, Postfach € 14,90.

Mit Bescheid vom 3. April 2014 wurde die Bf zur Einkommensteuer 2008 veranlagt, wobei Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, in Höhe von € 877,12 gewährt wurden, und das Finanzamt das Folgende ausführte:

Da wiederum keine Aufstellung zu den Kopien beigelegt wurde, sind die Aufwendungen für Arbeitsmittel nicht nachvollziehbar. Weiters fehlen zu vielen Zahlungsbestätigungen ZB. Schulbedarf1, Schulbedarf, die Rechnungen. Für Internet und Telefon werden pauschal € 120,00 gewährt. Unter den Kontoauszügen ist nur die Zahlungsbestätigung über das Wintersemester, daher wurden die Kilometergelder nur für Oktober bis Dezember 2008 berücksichtigt.

Dagegen wurde mit Eingabe vom 16. Mai 2014 Beschwerde erhoben und ausgeführt:

Das Finanzamt hat die von mir nachgewiesenen Kosten und Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen nicht berücksichtigt. Die Fahrten zur Universität Salzburg sind zusätzliche Aufwendungen und daher nicht nur für die Monate Oktober bis Dezember 2008 zu berücksichtigen. Bei den Beilagen (64 Seiten Kopien) sind ebenso Zahlungsbestätigungen für das Sommersemester, als auch für das Wintersemester (2007/2008). Ich ersuche daher Kilometergelder für das ganze Jahr zu berücksichtigen. Ich habe eine zweiseitige Auflistung den Kopien beigelegt, aus der hervorgeht, welche Aufwendungen für welche Arbeitsmittel getätigt wurden. Die Zahlungsbestätigungen der einzelnen Firmen sind mit Namen bestätigt. Eine Vorlage von zusätzlichen Rechnungen wurde von mir nicht gefordert. Die Pauschale für Internet und Telefon ist für mich viel zu niedrig angesetzt, der Aufwand für dienstliche Zwecke beträgt € 680,43. Aus den vorgelegten Unterlagen ist ersichtlich, dass es sich um Aufwendungen für Arbeit, Ausbildung sowie Fort- und Weiterbildung handelt. Die Bekleidung stellt

typische Berufsbekleidung dar, und beantrage ich daher diese als Werbungskosten zu berücksichtigen. Da ich Aufwendungen für viele kreative Fächer habe (Ernährung und Haushalt, Sport und Bewegung, Technisches und Textiles Werken sowie Theater, Tanz und Kreativität), ist das Spektrum sehr groß und weit gefächert. Der Dienstgeber allerdings verweist auf den Jahresausgleich beim Finanzamt.

Aus den vorgelegten Rechnungen ist nichts der privaten Lebensführung zuzuordnen und beantrage ich daher die Absetzbarkeit der angeführten Beträge in voller Höhe.“

Mit Beschwerdevorentscheidung vom 17. November 2014 wurde die Beschwerde vom 16. Mai 2014 gemäß § 260 BAO als verspätet zurückgewiesen:

Gemäß § 26 Zustellgesetz gilt die Zustellung ohne Zustellnachweis am dritten Werktag nach der Übergabe an das Zustellorgan als bewirkt. Da der bekämpfte Bescheid am 03.04.2014 an das Zustellorgan übergeben wurde, gilt er am 08.04.2014 als zugestellt. Die Beschwerdefrist endete daher am 08.05.2014. Die Beschwerde, die persönlich am 16.05.2014 bei der Abgabenbehörde eingebracht wurde, war somit verspätet.

Die Bf hat dagegen am 28. November 2014 einen Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht eingebracht und ausgeführt:

„Ich habe meine Beschwerde gegen den Bescheid vom 3. April 2014, zugestellt am 22. April 2014, in offener Frist eingebracht. Wegen vorübergehender Ortsabwesenheit hatte ich vom 4. April 2014 bis zum 17. April 2014 bei der österreichischen Post AG ein Urlaubsfach eingerichtet. Die Beschwerde gilt daher als fristgerecht eingebracht.“

Mit Ergänzungersuchen vom 18. 08.2014 forderte das Finanzamt darauf hin die Bf auf, ihre Ortsabwesenheit von ihrem Wohnsitz in der Zeit vom 4.4. bis 17.4.2014 durch geeignete Belege (z.B. Hotelrechnungen o.ä.) nachzuweisen. Weiters führte das Finanzamt das Folgende aus:

„Für das Jahr 2008 wurden € 7.898,34 an Werbungskosten geltend gemacht. Steuerlich anerkannt wurden bisher die von der Uni-Bibliothek in Rechnung gestellten Spesen in Höhe von € 41,90, Telefonkosten von € 120,00, ein Pendlerpauschale iHv € 1.267,50 sowie € 715,22 für Studienbeitrag und Kilometergelder. In der Beschwerde beantragen Sie, die Werbungskosten in voller Höhe anzuerkennen. Sie werden deshalb neuerlich gebeten, eine detaillierte Aufstellung der beantragten Kosten (sortiert nach Aufwandspositionen) sowie der dazugehörigen, durchnummerierten Belege (Zahlungsbelege und Rechnungen etc, aus denen ersichtlich ist, um welchen Aufwand es sich handelt – abzüglich allfälliger Kostenersätze) nachzureichen, um eine steuerrechtliche Zuordnung zu den einzelnen Aufwandspositionen vornehmen zu können.“

In Beantwortung darauf teilte die Bf am 21.09.2015 mit, dass sie ein Urlaubsfach bei der Post gehabt und das Formular bereits vorgelegt habe.

„Ein Urlaubsfach bestätigt die urlaubsbedingte Abwesenheit, und ist für mich aus diesem Grund eine Vorlage weiterer Belege wie Hotelrechnungen nicht erforderlich. Es ist mir heute nicht mehr möglich Rechnungen vorzulegen, ich müsste diese erst anfordern.“

„Ich habe nun bereits zweimal eine Aufstellung übermittelt und 64 Seiten Belegkopien beigelegt. Ich ersuche nochmals um Vorlage meines Antrages auf Entscheidung über die Beschwerde beim Bundesfinanzgericht.“

Das Finanzamt legte die Beschwerde mit Bericht vom 27. Oktober 2015 dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

Das Bundesfinanzgericht hat der Bf am 12.01.2016 folgendes Schreiben übermittelt

:

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

Der Abgabepflichtige, der Werbungskosten berücksichtigt haben will, hat das Vorliegen dieser Aufwendungen daher entsprechend nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen.

Sie wurden vom Finanzamt bereits mit Schreiben vom 23.07.2014, 29.01. und 18.08.2015 zur detaillierten Nachweisführung hinsichtlich des Vorliegens von Werbungskosten (für die Jahre 2012, 2011 und 2008) aufgefordert. Diese Ersuchen um Ergänzung des Finanzamtes wurden von Ihnen bisher nicht beantwortet. Diese werden daher in der Beilage nochmals mit der Aufforderung durch das Bundesfinanzgericht zur detaillierten Beantwortung übermittelt. Diese Aufforderung zur Nachweisführung betrifft ausnahmslos jeden einzelnen geltend gemachten Aufwandsposten.

*Sie werden insbesondere nochmals konkret aufgefordert, für sämtliche Jahre eine **detaillierte Aufstellung der einzelnen Werbungskosten** nachzureichen. Die einzelnen Aufwandsposten sind nach Unterrichtsgegenstand zu sortieren und in Arbeitsmittel, Reisekosten, Fachliteratur etc., aufzuteilen. **Die einzelnen Gegenstände sind unter Angabe des Verwendungszweckes exakt zu bezeichnen (z.B.. Pullover, Verwendungszweck, Betrag, Rechnung vom...), zu nummerieren und ist jeweils eine Summenbildung vorzunehmen. Allen Aufwandsposten sind jeweils die Zahlungsbelege zuzuordnen, die erhaltenen Kostenersätze (Arbeitgeber, Eltern) sind in Abzug zu bringen.***

Eine Bestätigung des Arbeitgebers über die Notwendigkeit der erworbenen Gegenstände für die Abhaltung des Schulunterrichtes sowie über die Höhe der Ihnen zugekommenen Kostenersätze (Werkbeiträge der Schüler bzw. Kostenbeiträge durch den Arbeitgeber uä.) ist beizubringen .

Dies gilt ebenso für die berufliche Notwendigkeit der geltend gemachten Telefon- und Internetkosten, zumal diese seitens des Finanzamtes bereits anteilmäßig anerkannt wurden, ebenso wie für die Reisekosten, für die offensichtlich eine Reiserechnung an den Arbeitgeber gelegt wurde.

Sie werden in diesem Zusammenhang aufgefordert, binnen Monatsfrist zusätzlich folgende weitere Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen beizubringen:

-Nachweisführung, dass das Studium der Rechtswissenschaft zeitnah zu einer beruflichen Verwendung geführt hat.

-Bekanntgabe der Fächer, die von Ihnen unterrichtet wurden, für jedes einzelne Jahr.

-Zur Klärung der Frage der Rechtzeitigkeit der Beschwerde hinsichtlich des Einkommensteuerbescheides 2008 ist ein Nachweis der Ortsabwesenheit in der Zeit von 3. bis 17. April 2014 durch geeignete Unterlagen (Hotelrechnung u.ä.) erforderlich, des Weiteren der Nachweis der Einrichtung eines Postfaches auf Ihren Namen für diesen Zeitraum und das Datum der Postabholung durch Bestätigung der Post.

- Es wurden von Ihnen Reiserechnungen, adressiert an den Arbeitgeber, vorgelegt. Bestätigungen über den Besuch der Fortbildungsveranstaltungen, Bekanntgabe eines Kostenersatzes und Bestätigung darüber durch den Arbeitgeber für sämtliche Jahre sind beizubringen.

-Abschließend darf darauf hingewiesen werden, dass eine nach Unterrichtsgegenstand getrennte Aufstellung der einzelnen Aufwendungen mit nummerierten Belegen zur Nachvollziehbarkeit Ihres Beschwerdebegehrens **zwingend erforderlich** ist, genauso wie die Bestätigung Ihrer Ausführungen durch den Arbeitgeber zum Nachweis der beruflichen Notwendigkeit.

Als Termin für die Beantwortung dieses Ergänzungsersuchens wird der 19. Februar 2016 vorgemerkt.

Mit Eingabe vom 18.02.2016 beantragte die Bf eine Fristerstreckung um drei Monate zur Beantwortung dieses Vorhaltes: „*Es ist nicht möglich die von Ihnen geforderten Unterlagen in der kurzen Zeit zu erheben.*

Da ich in den Jahren 2008, 2011 sowie 2012 keine Belege mehr in Besitz habe, ersuche ich um Rückübermittlung der vorgelegten Kopien.

2012 – 47 Seiten Kopien

2011 – 64 Seiten Kopien

2008 – genaue Anzahl nicht bekannt.

Es ist bisher nicht gelungen das Formular des Urlaubsfaches trotz Formularnummer ausfindig zu machen. Ich habe die Bestätigung bereits am 28.11.2014 beim Finanzamt eingebracht. Ich war zu diesem Zeitpunkt in einem privaten Haus in Ausland . Es gibt daher keine Hotelrechnung. Ich werde mich aber bemühen das Formular zu erhalten.

Betreffend der Fortbildungsveranstaltungen kann ich mitteilen, dass die Dienstbehörde diesfalls keinen Kostenersatz geleistet hat.

Ich beantrage aus den oben genannten Gründen eine Fristerstreckung um 3 Monate .

Über Veranlassung des Bundesfinanzgerichtes wurden der Bf von Seiten des Finanzamtes die vorhandenen Belegkopien gemäß Antrag vom 16.02.2016 übermittelt und zwar:

2012: Antwortschreiben vom 10.2.2014 (in Kopie) + 47 Belegkopien

2011: Antwortschreiben vom 31.7.2014 (in Kopie) + 58 Belegkopien

2008: 29 Belegkopien

Bis dato ist eine Beantwortung des Ergänzungsersuchens durch die Bf nicht erfolgt.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

2) Sachverhalt

Außer Streit steht, dass die Bf im Streitjahr als Lehrerin tätig ist und in den Fächern Ernährung und Haushalt, Sport und Bewegung, Technischem und Textilem Werken, sowie Tanz, Theater und Kreativität, unterrichtet.

Die Bf beantragte mittels Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2008 die Berücksichtigung von Werbungskosten in Höhe von € 7.898,34.

Von diesen geltend gemachten Aufwendungen fanden im Zuge der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2008 neben einem Pendlerpauschale von € 1.267,50 Werbungskosten in Höhe von € 877,12 steuerliche Anerkennung.

Laut Begründung des Einkommensteuerbescheides waren die Werbungskosten in dem dargestellten Ausmaß zu gewähren, nachdem, wie bereits im Zuge der Veranlagung 2011 und 2012 auch für 2008 wiederum keine Aufstellung zu den Rechnungskopien beigelegt wurden sei, die eine Nachvollziehbarkeit der Aufwendungen für Arbeitsmittel ermöglicht hätte. Weiters fehlten zu vielen Rechnungen die Zahlungsbestätigungen (zB. Schulbedarf1).

Die Bf vermeint replizierend in ihrer Beschwerde vom 16. Mai 2014, dass aus den vorgelegten Rechnungen **"nichts der privaten Lebensführung" zuzurechnen wäre**.

Diese Beschwerde wurde seitens des Finanzamtes mit Beschwerdevorentscheidung wegen Verspätung als unzulässig zurückgewiesen.

3) Beweiswürdigung, Rechtsgrundlagen, rechtliche Würdigung

A) Zurückweisung der Beschwerde wegen Verspätung

Gemäß § 245 Abs. 1 BAO beträgt die Beschwerdefrist einen Monat.

Gemäß § 260 Abs. 1 BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheidung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 262) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist oder nicht fristgerecht eingebracht wurde.

Die Bescheidbeschwerde ist fristgerecht, wenn sie spätestens am letzten Tag der Beschwerdefrist eingebracht wird. Die Beschwerdefrist beträgt nach § 245 Abs. 1 BAO einen Monat. Mit ungenütztem Ablauf der Beschwerdefrist tritt die (formelle) Rechtskraft des Bescheides ein.

Nach § 108 Abs. 2 BAO enden nach Wochen, Monaten oder Jahren bestimmte Fristen mit dem Ablauf desjenigen Tages der letzten Woche oder des letzten Monates, der durch seine Benennung oder Zahl dem für den Beginn der Frist maßgebenden Tag entspricht.

Beginn und Lauf einer Frist werden gemäß § 108 Abs. 3 BAO durch Samstage, Sonntage oder Feiertage nicht behindert. Fällt das Ende einer Frist auf einen Samstag, Sonntag, gesetzlichen Feiertag, Karfreitag oder 24. Dezember, so ist der nächste Tag, der nicht einer der vorgenannten Tage ist, als letzter Tag der Frist anzusehen. Die Tage des Postlaufes werden gemäß Abs. 4 der vorzitierten Bestimmung in die Frist nicht eingerechnet.

Wird der Lauf einer Frist durch eine behördliche Erledigung ausgelöst, so ist gemäß § 109 BAO für den Beginn der Tag maßgebend, an dem die Erledigung bekannt gegeben worden ist. Gemäß § 97 BAO beginnt bei schriftlichen Bescheiden die Frist daher am Tag der Zustellung.

§ 26 Zustellgesetz besagt in diesem Zusammenhang Folgendes:

Abs 1: Wurde die Zustellung ohne Zustellnachweis angeordnet, wird das Dokument zugestellt, indem es in die für die Abgabestelle bestimmte Abgabeeinrichtung (§ 17 Abs. 2) eingelegt oder an der Abgabestelle zurückgelassen wird.

Abs 2: Die Zustellung gilt als am dritten Werktag nach der Übergabe an das Zustellorgan bewirkt. Im Zweifel hat die Behörde die Tatsache und den Zeitpunkt der Zustellung von Amts wegen festzustellen. Die Zustellung wird nicht bewirkt, wenn sich ergibt, dass der Empfänger wegen Abwesenheit von der Abgabestelle nicht rechtzeitig vom Zustellvorgang Kenntnis erlangen konnte, doch wird die Zustellung mit dem der Rückkehr an die Abgabestelle folgenden Tag wirksam.

Nach der ständigen Judikatur des VwGH zu § 26 Abs. 2 Zustellgesetz hat die Abgabebhörde bei Zustellungen ohne Zustellnachweis die Folge zu tragen, dass der Behauptung der Partei, sie habe ein Schriftstück nicht empfangen, nicht wirksam entgegen getreten werden kann. Bei bestrittenen Zustellungen ohne Zustellnachweis hat die Behörde die Tatsache der Zustellung nachzuweisen. In diesem Fall muss - mangels Zustellnachweises - der Beweis der erfolgten Zustellung auf andere Weise von der Behörde erbracht werden. Gelingt dies nicht, muss die Behauptung der Partei über die nicht erfolgte Zustellung als richtig angenommen werden.

Diese Grundsätze gelten auch für den Nachweis des Zeitpunktes einer - unstrittig - erfolgten Zustellung ohne Zustellnachweis (VwGH 15.05.2013, 2013/08/0032).

Die Bf führt im Vorlageantrag aus, dass die Einbringung der Beschwerde am 16. Mai 2014 wegen vorübergehender Ortsabwesenheit fristgerecht erfolgt sei. Die Bf habe vom 4. bis 17. April 2014 wegen Ortsabwesenheit ein Urlaubsfach bei der Österreichischen Post AG eingerichtet.

Die Zustellung gilt dann nicht am dritten Werktag, sondern erst am Tag nach der Rückkehr an die Abgabenstelle als bewirkt, wenn der Empfänger im Zeitpunkt der Zustellung vorübergehend von der Abgabestelle (z.B. wegen Urlaubes) abwesend war (Ritz, BAO, § 26 Zustellgesetz, Tz 4).

Tatsächlich bestätigte auch die Österreichische Post, Kundenservice, in Erfüllung eines Nachforschungsauftrages des BFG mit Mail vom 6.6.2016 das Vorbringen der Bf, Inhaberin eines Urlaubsfaches mit Formularnummer 0588977/5114 in der Zeit vom 4.04. bis 17.04.2014 gewesen zu sein.

War die Bf aber bis 17.04.2016 wegen Urlaubes ortsabwesend, ist die Einbringung der Beschwerde am 16.05.2016 als fristgerecht zu erachten, zumal sich etwaige Ermittlungen der Abgabenbehörde, dass der Zeitpunkt der Zustellung bereits vor dem 16.05.2016 gelegen sein sollte, aus der Aktenlage nicht ergeben.

Es liegt daher am Bundesfinanzgericht, auf das materielle Beschwerdevorbringen einzugehen und eine Sachentscheidung zu treffen.

B) Werbungskosten

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung und Erhaltung der Einnahmen. Ein wichtiges Indiz für die berufliche Veranlassung von Werbungskosten ist die Notwendigkeit (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0178). In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkünfteerzielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen.

Der Begriff der "Arbeitsmittel" ist nicht eng auszulegen: Es sind darunter alle Hilfsmittel zu verstehen, die zur Erbringung der vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeit erforderlich sind und nicht vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden. Aufwendungen für die Beschaffung von Arbeitsmitteln sind jedoch nur dann als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn die Arbeit ohne diese Hilfsmittel nicht ausgeübt werden kann, wenn also die betreffenden Aufwendungen für die Sicherung und Erhaltung der Einnahmen des Steuerpflichtigen unvermeidlich sind (VwGH 14.11.90, 89/13/0042, VwGH 28.5.97, 94/13/0203).

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2a EStG dürfen darüber hinaus Aufwendungen und 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.

Die Bestimmung hat den Charakter eines Aufteilungsverbotes. Aufwendungen für Wirtschaftsgüter, die ihrer Natur nach in der Regel der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen, sind auch in Fällen betrieblicher/beruflicher Mitveranlassung zur Gänze nicht abzugsfähig (vgl. *Krafft in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG § 20, Rz 9).

Generell ist festzuhalten, dass Abgabepflichtige, die Werbungskosten berücksichtigt haben wollen, das Vorliegen dieser Aufwendungen entsprechend nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen haben. Es wäre daher an der Bf gelegen, aussagekräftige Belege vorzulegen, die der Abgabenbehörde eine Abgrenzung zu den Kosten der privaten Lebensführung ermöglichen. Die Bf vertritt in ihren Beschwerdevorbringen jedoch ganz allgemein lediglich die Auffassung, dass "aus den vorgelegten Rechnungen **nichts der privaten Lebensführung zuzuordnen ist**".

Gegenständlich vorgelegt wurden einerseits Rechnungen ohne Rechnungsadressaten bzw. andererseits seitenweise Bankauszüge ohne konkrete Erläuterung dazu, Bankomat- und Kreditkartenabrechnungen, aus denen nicht ersehen werden konnte, über welche Leistung inhaltlich abgerechnet wurde. Reisegebührenabrechnungen ohne Besuchsbestätigung betreffend Fortbildungsveranstaltungen und ohne die erforderliche Darstellung, dass der Arbeitgeber diese Aufwendungen **nicht erstattet hätte**. All dies wurde in unübersichtlicher Form und zum Teil unleserlich kopiert, übermittelt. Laut Eingabe der Bf vom 16.02.2016 befindet diese sich nicht im Besitz von Originalbelegen. Darüber hinaus behauptet sie mehrfach, Beilagen im Umfang von 64 Seiten an Kopien samt zweiseitiger Auflistung zur Vorlage gebracht zu haben, obwohl dieses Konvolut von 64 Seiten an Kopien tatsächlich das Beschwerdeverfahren für das Jahr 2011 betrifft, welches bereits einer gesonderten Erledigung zu Zahl Zahl, zugeführt wurde.

Um der Abgabenbehörde eine Zuordnung der Ausgaben zum beruflichen Bereich zu ermöglichen, wäre es in Anbetracht der Fülle (29 Seiten Kopien für gegenständliches Jahr 2008) der wahllos zusammenkopierten Belege an der Bf gelegen, eine sachverhaltserhellende Beantwortung der mehrfach ergangenen Ergänzungsersuchen zu übermitteln. Insbesondere wäre die angeforderte Zusammenführung jedes einzelnen Gegenstandes mit dem dazugehörigen Zahlungsbeleg unter Bekanntgabe des Unterrichtsgegenstandes zwingend erforderlich gewesen.

Bestätigungen des Arbeitgebers über die Notwendigkeit oder Zweckmäßigkeit von Anschaffungen bzw. Fortbildungen für die berufliche Tätigkeit sowie die Höhe der Kostenübernahme durch den Arbeitgeber bzw. des Ersatzes durch Werk- und Kochbeiträge wurden mehrfach erfolglos angefordert. Folglich konnten die von der Bf geltend gemachten Beträge für Arbeitsmittel weder dem Grunde noch der Höhe nach nachvollzogen werden. Trotz mehrmaliger schriftlicher Aufforderung wurde die (nahezu)

ausschließliche berufliche Veranlassung der beantragten Aufwendungen bisher nicht nachgewiesen bzw. glaubhaft gemacht.

Darüber hinaus ist nach allgemeiner Lebenserfahrung **nicht** davon auszugehen, dass für den Schulunterricht angeschaffte Materialien und Arbeitsmittel für Schüler generell vom Lehrkörper zu finanzieren sind. Die Bf hat es jedenfalls unterlassen, offenzulegen, in welchem Ausmaß eine Kostendeckung durch Werkbeiträge der Schüler **nicht gegeben** gewesen wäre.

Generell haben die Abgabenbehörde und das Bundesfinanzgericht gem. § 167 Abs. 2 BAO unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach der ständigen Rechtsprechung genügt es dabei, 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 weniger wahrscheinlich erscheinen lässt (vgl. *Ritz*, BAO⁴, § 167 Tz 8 mit vielen weiteren Nachweisen).

Das Bundesfinanzgericht hat – wie auch das Finanzamt - die abgabepflichtigen Fälle zu erforschen und von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung der Abgaben wesentlich sind. Den Parteien ist Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben (§ 115 BAO).

Die Bf wurde vom BFG mit detailliertem Ergänzungssuchen vom 12.01.2016 zur Sachverhaltsdarstellung und Nachweisführung in allen Berufungspunkten aufgefordert. Die Bf ist diesem Begehrten bis zum heutigen Tag nicht nachgekommen.

Ritz (*Ritz*, BAO⁵, § 115 Tz 13) weist zu Recht darauf hin, dass den Bf. dann eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft, wenn ungewöhnliche Verhältnisse vorliegen (vgl. VwGH 28.5.2002, 97/14/0053; 9.9.2004, 99/15/0250; 13.9.2006, 2002/13/0091; 25.6.2007, 2004/17/0105), die nur er aufklären kann, oder wenn seine Behauptungen mit den Erfahrungen des täglichen Lebens in Widerspruch stehen (VwGH 22.1.1992, 90/13/0200; 7.6.2001, 95/15/0049; 30.9.2004, 2004/16/0061). Dies trifft auch dann zu, wenn typische Aufwendungen der privaten Lebensführung steuerlich verwertet werden sollen. Im Hinblick auf seine eigene Nähe zum Beweisthema hat hier der Beschwerdeführer von sich aus nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, dass sie – entgegen allgemeiner Lebenserfahrung – die betriebliche oder berufliche Sphäre betreffen (vgl. etwa VwGH 22.2.07, 2006/14/0020).

Dazu ist festzuhalten, dass die Bf 29 Seiten (und nicht wie behauptet 64 Seiten) an Kopien von Belegen bzw. Rechnungen vorgelegt hat, die Grundlage der Beschwerde bilden. Hierbei handelt es sich beispielsweise um Rechnungen über Lebensmitteleinkäufe, über Einkäufe von Wirtschaftsgütern des täglichen Lebens wie Medikamente,

Kosmetik, Bekleidung. Es handelt sich um Abrechnungen von Beiträgen im Fitnessclub, im Universitätssportinstitut, von Konsumation auf der Steinterrasse usw.. Überwiegend handelt es sich um Kreditkarten- bzw. Bankomatkartenabrechnungen, aus denen nicht ersichtlich ist, welcher Gegenstand erworben wurde. Andererseits werden Ausgaben geltend gemacht, denen ein Zahlungsbeleg nicht zugeordnet wurde (z.B Schulbedarf1, usw). Teilweise handelt es sich um Zahlungen, für die prima facie ein beruflicher Zusammenhang überhaupt nicht hergestellt werden kann (z.B. Bausparen, Kirchenbeitrag,). Auch der Werbungskostencharakter von Einkäufen beispielsweise bei Geschäft5 KG, Geschäft3, Geschäft2 usw ., von Abrechnungen der Firmen Tankstelle1 , Tankstselle4 oder Tankstelle2 , von Einkäufen bei Geschäft7 , Geschäft1 , Geschäft8 und anderen, erhellt sich dem BFG nicht und wurde trotz wiederholter Aufforderung bisher nicht erläutert.

Daher können die strittigen Aufwendungen beispielsweise auch für Kosmetik, Lebensmittel, für Einkäufe von Gegenständen des täglichen Bedarfs, für Medikamente, Einrichtungsgegenstände (Möbel), für (Sport)Bekleidung, die üblicherweise auch außerhalb der beruflichen Tätigkeit getragen wird und keine typische Berufskleidung darstellt, keine Berücksichtigung als Werbungskosten finden. Sportbekleidung stellt keine Berufsbekleidung (§ 16 Abs. 7 EStG) dar, da sie für die Freizeitgestaltung verwendet werden kann (Jakom/Baldauf EStG⁸ 2015, § 20, Rz 90).

Dekorationsartikel (Weihnachtsschmuck usw.) sind Raumschmuck, welcher nach herrschender Meinung nicht abzugsfähig ist (*Kofler in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, § 20 Rz 163). Diese von der Bf. angeschafften Artikel sind typischerweise dem privaten Lebensbereich zuzuordnen.

Die Einrichtung von Urlaubsfächern bei der Post zählt zu den typischen Kosten der privaten Lebensführung.

Aufwendungen für Theater- und Konzertbesuche (Theater Landestheater, Kartenbüro Theater- u.ä.), für Tageszeitungen, für sportliche Betätigung, sind selbst dann, wenn einzelne dieser Ausgaben für den Unterricht und damit für die berufliche Tätigkeit der Bf. förderlich sein sollten, dennoch typischerweise der privaten Lebensführung zuzurechnen. Da nicht auf die konkrete tatsächliche Nutzung (vgl. VwGH 19.7.2000, 94/13/0145), sondern auf die typischerweise zu vermutende Nutzung als allein erheblich abzustellen ist, können diese Aufwendungen nicht als Werbungskosten in Abzug auf die Steuerschuld geltend gemacht werden.

Grundsätzliche Voraussetzung für die Anerkennung von **Fortbildungskosten** (Tages-, Nächtigungsgebühren, Fahrtkosten) ist zweifelsohne u.a. stets, dass die Bf die Fortbildungsveranstaltungen einerseits besucht hat und andererseits die Kosten **nicht** durch den Arbeitgeber getragen wurden. Da die Bf im Schriftwege aufgefordert worden war, zu entkräften, dass die entstandenen Aufwendungen bereits auf Grund der vorliegenden **Reisegebührenabrechnungen** über den Dienstgeber verrechnet wurden,

und überdies konkrete Besuchsbestätigungen und/oder Zahlungsnachweise der Bf nicht vorliegen, hat das Finanzamt zu Recht die steuerliche Anerkennung versagt.

Was das Studium der Rechtswissenschaft anbelangt, so hat die Bf in ihrer Eingabe vom 31.07.2014 **betreffend das Jahr 2011** lediglich angeführt, das Studium absolviert zu haben "*um einen höheren Dienst im Schulwesen zu erlangen*".

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 sind 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 Ausbildung eines anderen Berufes abzielen, Werbungskosten.

Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung ist es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf dient. Abzugsfähige Aufwendungen aus umfassenden Umschulungsmaßnahmen, wie insbesondere Universitätsstudien sie darstellen, sind allerdings nur dann als vorweggenommene Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie auf die Ausübung eines anderen Berufes abzielen. (Wiesner/Grabner/Wanke, EStG, § 16, Anm133 ff).

Ob und inwieweit Aufwendungen für ein "ordentliches Universitätsstudium" unter dem Titel "Aus- und Fortbildungsmaßnahmen" *als Werbungskosten* steuerlich abzugsfähig sind, gilt es anhand der Gesamtumstände des "Einzelfalles" zu überprüfen.

Die Bf hat aber - wohl zu Recht - nicht einmal behauptet, dass zwischen dem betriebenen Studium der Rechtswissenschaften und ihrer ausgeübten beruflichen Tätigkeit als Hauptschullehrerin für Ernährung und Haushalt, Sport und Bewegung, Technisches und Textiles Werken, sowie Tanz, Theater und Kreativität ein objektiver Veranlassungszusammenhang bestünde und eine Weiterbildung in Form des absolvierten Studiums einen konkreten Nutzen für ihren ausgeübten Lehrberuf darstelle (vgl. VwGH 26.06.2014, 2011/15/0068).

Was die Frage nach einer umfassenden Umschulungsmaßnahme angeht, so ist festzuhalten, dass die Bf den erforderlichen Nachweis, dass das Studium der Rechtswissenschaft zeitnah zu einer beruflichen Verwendung geführt hat, nicht geführt und den Vorhalt des BFG auch zu diesem Punkt nicht beantwortet hat. Nach Aktenlage geht die Bf weiterhin unverändert ihrer unterrichtenden Tätigkeit ohne Verwendungsänderung an einer Neuen Mittelschule nach.

Darüber hinaus liegen für 2008 weder Zahlungsbelege betreffend Studienbeiträge noch eine Berechnung der beantragten Kilometergelder im Akt auf.

Das BFG kommt daher auf Grund der gegebenen Sach- und Rechtslage zu dem Schluss, dass den Kosten des Studiums insgesamt die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten zu versagen ist.

Kosten für Internet /Telefonie: Aufwendungen oder Ausgaben iZm Wirtschaftsgütern, die nicht typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen, sind bei gemischter beruflicher und privater Nutzung in einen abzugsfähigen und einen nichtabzugsfähigen Teil aufzuspalten. Mangels diesbezüglicher Nachweise und Konkretisierungen über Zweck und Ausmaß der beruflichen Nutzung und dem Umstand, dass aus dem Akteninhalt eine berufliche Verwendung dem Grunde nach überhaupt nicht zu erkennen ist, erscheint die seitens des Finanzamtes pauschal im Schätzweg vorgenommene Anerkennung von € 10,- pro Monat, d.s. 120,00 € per anno als berufliche Ausgaben für Internet und Telefonie, obwohl Aussagen der Bf zu diesem Punkt zur Gänze fehlen, als durchaus angemessen.

Der bekämpfte Bescheid war somit abzuändern, wobei Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, im Gesamtausmaß von € 120,00 anerkannt wurden. Da dieser Betrag den Pauschbetrag für Werbungskosten von € 132,00 nicht übersteigt, war folglich der Pauschbetrag von € 132,00 in Abzug zu bringen.

Die Einkommensteuer 2008 errechnet sich daher wie folgt:

Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit lt. Lohnzettel	24.433,89	
Pendlerpauschale	-1.267,50	
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00	
Gesamtbetrag der Einkünfte		23.034,39
Topfsonderausgaben		-730,00
Kirchenbeitrag		-74,00
Außergewöhnliche Belastungen		-2.134,67
Selbstbehalt		2.134,67
Einkommen		22.230,99
Die Einkommensteuer beträgt gemäß § 33 Abs.1 EStG 1988		
(22.230,99-10.000)*5,750/15.000		4.688,32
Verkehrsabsetzbetrag		-291,00
Arbeitnehmerabsetzbetrag		-54,00

Steuer sonstige Bezüge		211,92
Einkommensteuer		4.555,24
Anrechenbare Lohnsteuer		-5.326,31
Festgesetzte Einkommensteuer		-771,07

4) Revision

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Im vorliegenden Fall waren hauptsächlich Fragen der Beweiswürdigung zu lösen. Soweit Rechtsfragen strittig waren, sind diese durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt.

Salzburg-Aigen, am 23. Juni 2016