

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. R in den Beschwerdesachen XY, gegen die Bescheide des Finanzamtes Feldkirch vom 30. September 2011 betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2005 bis 2010 zu Recht erkannt:

Den Beschwerden wird im Umfang der Berufungsvorentscheidungen teilweise Folge gegeben.

Hinsichtlich der Höhe der Abgaben und der Bemessungsgrundlagen wird auf die Berufungsvorentscheidungen vom 26. Jänner 2012 verwiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer hat neben einer inländischen Pension sowie Einkünften aus einer nichtselbständigen Tätigkeit als Hausmeister eine ausländische Pension bezogen.

In den für die Jahre 2005 bis 2010 ergangenen Einkommensteuerbescheiden wurden auf Grundlage der übermittelten Lohnzettel zunächst nur die Einkünfte aus der inländischen Pension sowie der Hausmeistertätigkeit berücksichtigt.

Nachdem das Finanzamt Kenntnis vom Bezug der ausländischen Pension erlangt hatte, wurde diese in den im wiederaufgenommenen Verfahren ergangenen neuen Einkommensteuerbescheiden vom 30. September 2011 im Wege des Progressionsvorbehaltes berücksichtigt.

Gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2005 bis 2010 wurde mit der Begründung, dass die ausländischen Einkünfte betragsmäßig nicht korrekt erfasst worden

seien und zudem die steuerliche Begünstigung gemäß § 67 EStG 1988 bei der Bemessung der Steuer nicht berücksichtigt worden sei, Berufung erhoben.

Nach Ergehen einer insoweit teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung, als die ausländischen Pensionseinkünfte mit den in der Berufung angegebenen Beträgen zum Progressionsvorbehalt herangezogen wurden, wurde die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt. Begründend wurde ausgeführt, dass lediglich der Pauschbetrag gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 als Werbungskosten berücksichtigt worden sei, die angefallenen Aufwendungen diesen Betrag aber bei Weitem überschritten hätten. Unter Hinweis auf die Lohnsteuerrichtlinien (Rz 322, 367, 371, 391) würden daher jeweils Aufwendungen für Arbeitskleidung (Mantel, Hose, Schuhe, Handschuhe) in Höhe von 100,00 €, Internet in Höhe von 255,06 € (70,85 € x 6; 40% Privatanteil), berufliche Fahrten in Höhe von 504,00 € (1.200 km x 0,42 €) und Telefonkosten in Höhe von 100,00 €, insgesamt somit 959,06 € als Werbungskosten geltend gemacht.

Mit Vorhalt vom 1. März 2012 hat das Finanzamt den Beschwerdeführer ersucht,

- bekanntzugeben, welche Kleidungsstücke angeschafft wurden und wofür diese im Konkreten verwendet wurden,
- die Internetkosten belegmäßig für die Jahre 2006 bis 2010 nachzuweisen und zu begründen, wofür dieses beruflich genutzt wurde (detaillierte Auflistung),
- darzulegen, welche beruflichen Fahrten durchgeführt wurden und
- sämtliche detaillierten Telefonrechnungen für die Jahre 2006 bis 2010 vorzulegen.

Dazu hat der Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 27. April 2012 unter Anschluss von drei Telefonrechnungen mitgeteilt, die Fahrten würden sich aufgrund seiner Tätigkeit als Hausmeister ergeben. Diese Tätigkeit umfasse auch den Kontakt zu seinem Dienstgeber; weitere Fahrten seien erforderlich gewesen, um nötige Besorgungen im Rahmen der Arbeit zu tätigen (Anschaffung von Ersatzteilen, Anschaffung von Farben, Anschaffung von Ersatzteilen für den Rasenmäher, Reparatur des Rasenmähers, usw.). Aufgrund des Schreibens des Finanzamtes habe er nunmehr ein Fahrtenbuch angelegt, das er penibel führe.

Die Berufsbekleidung umfasse Arbeitsmäntel, Arbeitshandschuhe und Arbeitsschuhe. Auch die Reinigung dieser Arbeitsbekleidung und die Anschaffung von Arbeitsgeräten seien in dieser Pauschale inbegriffen. Bisher sei ihm nicht bewusst gewesen, dass er diese Anschaffungen steuerlich geltend machen könne. Erst nach Auskunft eines Bekannten habe er diese Aufwendungen geltend gemacht. Er habe daher auch die Rechnungen bzw. Quittungen nicht aufbewahrt.

Ähnlich verhalte es sich mit den Internetkosten. Eine genaue Aufteilung in eine beruflich und eine privat veranlasste Nutzung sei im Nachhinein nicht möglich und werde wohl auch in Zukunft nur mit großem Aufwand möglich sein. Er habe die Aufwendungen daher den Ausführungen in den Lohnsteuerrichtlinien entsprechend geschätzt und geltend gemacht.

Er werde aber in Zukunft zumindest versuchen, eine bessere Aufteilung zwischen privat und beruflich vorzunehmen.

Gleiches gelte hinsichtlich der Telefonkosten. Es sei ihm bisher nicht bewusst gewesen, dass Telefonkosten geltend gemacht werden könnten. Da eine Trennung von beruflichen und privaten Kosten nur schwer möglich sei, habe er die Kosten den Lohnsteuerrichtlinien und der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 29.6.1995, 93/15/0104) entsprechend geschätzt.

Über die Beschwerden wurde erwogen:

Vorauszuschicken ist: Mit 1. Jänner 2014 wurde der unabhängige Finanzsenat gemäß Art. 151 Abs. 1 Z 8 B-VG aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Bundesfinanzgericht über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden iSd Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 abzugsfähige Werbungskosten sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Zu den Werbungskosten gehören ua. Ausgaben für Arbeitsmittel (§ 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988).

Demgegenüber sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abzugsfähig. Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig, 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.

Als Werbungskosten geltend gemachte Aufwendungen sind über Verlangen der Abgabenbehörde gemäß § 138 BAO nachzuweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen. Ist nach den Umständen des Einzelfalles der Beweis nicht zumutbar, genügt die Glaubhaftmachung; sie hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung (vgl. VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164, und VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125, mwN).

Aufwendungen oder Ausgaben, die in gleicher Weise mit der Einkunftszielung wie mit der Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Abgabenbehörde aber nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen oder Ausgaben durch die Einkunftszielung oder durch die Lebensführung veranlasst worden sind, dürfen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht schon deshalb als Werbungskosten berücksichtigt werden, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist (vgl. VwGH 24.2.2011, 2007/15/0042). Legen Aufwendungen oder Ausgaben ihrer Art

nach einer private Veranlassung nahe, darf die Veranlassung durch die Einkunftszielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erwiesen; die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung (vgl. VwGH 24.2.2011, 2007/15/0042).

Vor diesem Hintergrund sind die vom Beschwerdeführer im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Hausmeister als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen wie folgt zu beurteilen:

a) Arbeitskleidung

Aufwendungen für Arbeitskleidung sind nur dann als Werbungskosten abzugsfähig, wenn es sich um typische Berufs- oder Arbeitsschutzkleidung handelt (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, III B, § 20 Tz 5, Stichwort "Arbeitskleidung") und die sohin im Wesentlichen nur für die berufliche Verwendung geeignet ist, nicht aber für die Nutzung im Rahmen der privaten Lebensführung (vgl. VwGH 30.10.2001, 2000/14/0173). Normale bürgerliche Kleidung wird demgegenüber selbst dann nicht zur steuerlich berücksichtigungsfähigen Arbeitskleidung, wenn sie tatsächlich nur bei der Berufsausübung getragen wird (vgl. VwGH 23.4.2002, 98/14/0219, betreffend Turnschuhe und Trainingsanzug eines Turnlehrers) oder gar getragen werden muss (vgl. VwGH 26.4.2007, 2006/14/0036, betreffend die Nichtanerkennung der vor allem aus hygienischen Gründen in der Ordination getragenen weißen Arbeitskleidung eines Arztes).

Die bloß allgemeine Bezeichnung "Arbeitsmantel, Arbeitshandschuhe, Arbeitsschuhe" lässt für sich nicht erkennen, dass sich diese Kleidungsstücke ihrer objektiven Beschaffenheit nach von solcher Bekleidung unterscheiden ließen, wie sie üblicherweise auch im Rahmen der privaten Lebensführung (zB bei Gartenarbeiten usgl.) Verwendung findet. Dass es sich um typische Berufs- oder Arbeitsschutzkleidung im oben dargelegten Sinne gehandelt hätte, wurde vom Beschwerdeführer nicht aufgezeigt, zumal auch in keiner Weise konkretisiert wurde, für welche von ihm ausgeübten Tätigkeiten eine besondere Schutzkleidung (zB entsprechende Sicherheitsschuhe) erforderlich ist.

b) Internet

Zur Eignung eines Computers als Arbeitsmittel hat der Verwaltungsgerichtshof bereits mehrfach darauf hingewiesen, dass die Erforderlichkeit des Einsatzes eines Computers als Arbeitsmittel dann zu bejahen ist, wenn der Einsatz eines solchen Gerätes nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für eine bestimmte Tätigkeit unzweifelhaft sinnvoll ist (vgl. VwGH 24.2.2011, 2007/15/0042, mwN).

Dementsprechend sind auch Kosten für eine beruflich veranlasste Verwendung eines Internetanschlusses als Werbungskosten abzugsfähig, wobei der Anteil gegebenfalls im Schätzungswege zu ermitteln ist [vgl. Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, EStG § 16 Anm. 28 (Stand 1. 9. 2008, rdb.at)].

Der Beschwerdeführer hat ungeachtet des Vorhaltes des Finanzamtes weder die gesamten Internetkosten belegt, noch dargelegt, in welcher Weise er das Internet im Rahmen seiner Hausmeistertätigkeit beruflich genutzt hat. Eine von der privaten Lebensführung einwandfrei trennbare, allenfalls über eine vernachlässigungsfähige Geringfügigkeit hinausgehende berufliche Nutzung des Internets wurde somit nicht aufgezeigt.

c) Fahrtkosten

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind Fahrtaufwendungen sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich stets in der tatsächlichen Höhe als Werbungskosten oder Betriebsausgaben zu berücksichtigen (vgl. VwGH 28.2.2008, 2005/15/0074, VwGH 8.10.1998, 97/15/0073). Ein Wahlrecht auf Berücksichtigung der Fahrtkosten durch den Ansatz der amtlichen Kilometergelder an Stelle der tatsächlichen Aufwendungen besteht demnach nicht (vgl. VwGH 27.8.2008, 2008/15/0196, mwN); müssen die Aufwendungen jedoch aufgrund fehlender Kenntnis ihrer exakten Höhe bzw. entsprechender Nachweise im Schätzungswege ermittelt werden, stellt auch die Schätzung mit dem amtlichen Kilometergeld eine geeignete Methode dar, die in vielen Fällen zu einem den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Ergebnis führt (vgl. VwGH 28.10.2010, 2007/15/0040, und VwGH 27.8.2008, 2008/15/0196, mwN).

Fahrtkosten (tatsächliche Aufwendungen, Kilometergelder) sind durch Aufzeichnungen oder sonstige Unterlagen nachzuweisen, die die Kontrolle sowohl des beruflichen Zwecks als auch der tatsächlich zurückgelegten Fahrtstrecke erlauben [vgl. Atzmüller/Lattner in Wiesner/Grabner/Wanke, EStG § 16 Anm. 26, Stichwort "Fahrtkosten - Allgemeines", (Stand 1.6.2013, rdb.at); Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 13. Lfg., § 16 Tz 220, Stichwort "Fahrtkosten"; VwGH 21.10.1993, 92/15/0001]. Ein solcher Nachweis kann durch ein ordnungsgemäß (fortlaufend, zeitnah und übersichtlich) geführtes Fahrtenbuch, in dem jeweils Datum, Kilometerstrecke, Ausgangs- und Zielpunkt sowie Zweck jeder einzelnen Fahrt angeführt sind (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG, 13. Lfg., § 16 Tz 220, Stichwort "Fahrtkosten", mwN) oder auch durch andere Belege und Unterlagen, aus denen die relevanten Umstände hervorgehen, erfolgen (vgl. auch VwGH 24.6.2010, 2007/15/0238, und VwGH 24.2.2005, 203/15/0073, mit Hinweis auf den sich aus § 166 BAO ergebenden Grundsatz der Unbeschränktheit der Beweismittel).

Mit den bloß allgemeinen Ausführungen zu erforderlichen Fahrten ("nötige Besorgungen") hat der Beschwerdeführer die berufliche Veranlassung konkreter Aufwendungen weder dem Grunde noch der Höhe nach glaubhaft gemacht, geht daraus doch in keiner Weise hervor, inwieweit für einzelne Fahrten eine konkrete berufliche Veranlassung bestand, mit welchem Fahrzeug er gefahren ist, wie oft derartige Fahrten erforderlich waren und welche Strecke er dabei jeweils zurückgelegt hat.

d) Telefonkosten

Bei Telefonkosten ist auf die Veranlassung abzustellen (vgl. VwGH 27.2.2002, 96/13/0101, mwN). Zwar kann der beruflich veranlasste Anteil an den gesamten Telefonkosten des privaten Anschlusses im Schätzungswege ermittelt werden, wenn die Zahl und die Dauer der beruflichen Gespräche nicht mittels beweiskräftiger Unterlagen belegt werden kann (vgl. VwGH 21.7.1998, 98/14/0021, mwN), dies setzt aber einerseits voraus, dass die gesamten Kosten des privaten Anschlusses bekannt sind und andererseits die Annahme beruflich veranlasster Telefongespräche glaubhaft und als in Einklang mit der allgemeinen Lebenserfahrung stehend angesehen werden kann.

Das Finanzamt hat den Beschwerdeführer mittels Vorhalt aufgefordert, hinsichtlich der geltend gemachten Telefonkosten geeignete Unterlagen vorzulegen, aus welchen der Zweck und die Kosten der einzelnen beruflich bedingten Telefonate hervorgehe. Mit dem Schreiben vom 27. April 2012 hat der Beschwerdeführer drei seinen Festnetzanschluss betreffende Rechnungen über die Zeiträume 1.2.2007 - 30.4.2007, 1.7.2007 - 31.8.2007 und 1.9.2007 - 31.10.2007 über insgesamt 68,74 € vorgelegt. Damit hat der Beschwerdeführer aber weder die in den einzelnen Streitjahren insgesamt jeweils angefallenen Telefonkosten beziffert oder gar belegt, noch näher konkretisiert, im welchem Umfang und in welchem Zusammenhang Telefonate im Zusammenhang mit der Hausmeistertätigkeit geführt worden sind.

Auch wenn es für das Bundesfinanzgericht glaubhaft erscheint, dass der Beschwerdeführer im Zusammenhang mit der Hausmeistertätigkeit Aufwendungen der geltend gemachten Art zu tragen hatte, kann insgesamt mangels ausreichender Konkretisierung nicht davon ausgegangen werden, dass die Aufwendungen den Werbungskostenpauschbetrag gemäß § 16 Abs. 3 EStG 1988 in Höhe von 132,00 € jährlich überstiegen hätten. Dass der Beschwerdeführer erst im Nachhinein von der Möglichkeit, die in Rede stehenden Aufwendungen als Werbungskosten gelten zu machen, erfahren hat und er deshalb keine Belege aufbewahrt hat, vermag daran nichts zu ändern, hätte ihn dies doch nicht gehindert, zumindest die berufliche Veranlassung der strittigen Aufwendungen plausibel darzulegen und der Höhe nach näher zu konkretisieren.

Soweit der Beschwerdeführer sich auf die Lohnsteuerrichtlinien stützt, ist ihm, abgesehen davon dass das Bundesfinanzgericht an diese nicht gebunden ist, entgegenzuhalten, dass daraus nicht abgeleitet werden kann, dass bestimmte Aufwendungen unabhängig von der konkreten beruflichen Veranlassung in einem pauschalen Ausmaß berücksichtigt werden könnten.

Soweit der Beschwerdeführer in der Berufung eingewendet hat, dass bei den zum Progressionsvorbehalt herangezogenen ausländischen Pensionseinkünften die Begünstigung gemäß § 67 EStG 1988 nicht berücksichtigt worden sei, ist darauf hinzuweisen, dass § 67 Abs. 1 EStG 1988 nur dann zur Anwendung kommt, wenn tatsächlich sonstige Bezüge neben dem laufenden Bezug ausbezahlt wurden; ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, ist eine bloß rechnerische Aufteilung des Jahresbezuges in laufende und sonstige Bezüge nicht möglich (vgl. VwGH 23.2.2010, 2008/15/0243).

Dass diese Voraussetzung im Beschwerdefall erfüllt gewesen wäre, hat der Beschwerdeführer nicht aufgezeigt und hat das Finanzamt die ausländischen Pensionseinkünfte daher zu Recht in voller Höhe zum Progressionsvorbehalt herangezogen.

Gesamthaft gesehen war den Beschwerden daher im Umfang der Berufungsvorentscheidungen insoweit teilweise Folge zu geben, als die Pensionseinkünfte mit den vom Beschwerdeführer angegebenen Beträgen zu berücksichtigen waren. Im Übrigen waren die Beschwerden als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit der Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichts 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 uneinheitlich beantwortet wird.

Die dargelegte Rechtsauffassung des Bundesfinanzgerichtes betreffend die Nichtberücksichtigung der im Beschwerdefall als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen gründet auf den jeweils angeführten Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes. Im Übrigen fußt das Erkenntnis auf einer nicht über den Einzelfall hinausgehenden Beweiswürdigung, die einer Revision grundsätzlich nicht zugänglich ist. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wird somit nicht berührt, eine (ordentliche) Revision ist daher nicht zulässig.

Feldkirch, am 12. Mai 2015