

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin A in der Beschwerdesache B , gegen die Bescheide des Finanzamtes FA vom 07.08.2012, betreffend Aufhebung des Einkommensteuerbescheids 2010 von Amts wegen gemäß § 299 BAO sowie Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen gemäß § 303 BAO betreffend Einkommensteuerveranlagung 2008 und 2009 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

Der nunmehrige Beschwerdeführer (= Bf) wurde in den beschwerdegegenständlichen Jahren zur Einkommensteuer veranlagt (Arbeitnehmerveranlagung): Er hatte neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

In Zusammenhang mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Lehrer an einer Höheren Graphischen Bundes-Lehr- und Versuchsanstalt, in der er in den Abteilungen Fotografie und Multimedia mehrere Fächer unterrichtete, machte er für sämtliche Jahre die Abschreibung des "Fotoequipments" (= 3 Canon-Kameras) geltend, wobei er einen 30 %igen Privatanteil abzog. Aus einer Bestätigung des Direktors und Abteilungsvorstands (Fotografie) seiner Schule vom 4.7.2011 (nach Ergänzungersuchen vom 12.6.2012) geht hervor, dass der Bf sowohl bei Vorbereitung als auch bei Durchführung des Unterrichtes sein privates Fotoequipment verwende. Die Fotoausrüstung sei dafür nötig – aus budgetären Gründen sei es nicht möglich, den Lehrern ausreichend Kameras zur Verfügung zu stellen, weshalb es durchaus üblich und gewünscht sei, dass die in fotografischen Fächern Unterrichtenden ihre eigene Ausrüstung verwenden.

Mit Bescheiden vom 7.8.2012 wurden die Verfahren hinsichtlich Einkommensteuer 2008 (Bescheid vom 3.5.2010) und Einkommensteuer 2009 (Bescheid vom 1.12.2010) gemäß § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommen und mit selbem Datum

Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 erlassen: Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 erfolgte kein Abzug der AfA-Fotoequipment.

Das zu versteuernde Einkommen 2008 erhöhte sich somit von 35.772,57 € auf 36.164,06 €, die Einkommensteuer 2008 erhöhte sich von 3.649,25 € auf 3.819,92 €.

Das zu versteuernde Einkommen 2009 erhöhte sich von 46.738,02 € auf 47.123,72 €, die Einkommensteuer 2009 änderte sich von -338,39 € auf -171,71 €.

Mit Bescheid vom 7.8.2012 wurde der Einkommensteuerbescheid 2010 (vom 2.2.2012) gemäß § 299 aufgehoben und mit gleichem Datum der Einkommensteuerbescheid 2010 erlassen: Das zu versteuernde Einkommen 2010 erhöhte sich von 45.590,59 € auf 47.292,76 €, die Einkommensteuer veränderte sich von -2.696,62 € auf -1.954,12 €.

Gegen die Wiederaufnahmebescheide 2008 und 2009 sowie die in der Folge ergangenen Sachbescheide wurde rechtzeitig Beschwerde eingebracht und im Wesentlichen ausgeführt, dass ein Neuherkommen von Tatsachen/Beweismitteln nicht bestehe, da die geltend gemachte Abschreibung in Verbindung mit der abgezogenen Privatnutzung für die Fotoausrüstung dem Finanzamt seit Abgabe der Erklärung 2007 am 29.4.2009 bekannt sei. Auch das Ergänzungssersuchen vom 12.6.2012 könne keine neuen Tatsachen hervorgebracht haben, da dem Finanzamt die konkrete Tätigkeit des Bf's aus einer Berufung gegen den VZ-Bescheid/Einkommensteuer 2006 vom 10.7.2006 bekannt sein müsse.

Gegen den Aufhebungsbescheid 2010 und den in der Folge ergangenen Sachbescheid wurde in einer rechtzeitig eingebrachten Beschwerde im Wesentlichen ausgeführt, dass der Verweis auf die Vorjahresbescheide ins Leere ginge und das Ergebnis des Vorhalteverfahrens (Ergänzungssersuchen vom 12.6.2012, Beantwortung 9.7.2012 mit Bestätigung des Arbeitgebers vom 4.7.2012) für das Finanzamt keine neuen Erkenntnisse gebracht habe.

Zum beschwerdegegenständlichen Sachverhalt wurde weiters ausgeführt, dass der Bf sich 2010 (bedingt durch die Geburt seines Kindes am 16.2.2010) eine weitere Fotokamera anschaffte, die er ausschließlich privat nutze: Sie sei wesentlich einfacher zu bedienen, praktischer und billiger, weshalb ihr möglicher Verlust leichter zu verschmerzen sei. Man gebe also eine berichtigte Einkommensteuererklärung 2010 ab: Das fragliche Fotoequipment werde seit 2010 nur mehr beruflich genutzt, private Fotos nur mehr mit der 2/2010 angeschafften Kamera gemacht.

Weiters wurden Ausführungen hinsichtlich nicht anerkannter Ausgaben/GWG betreffend Festplatten, Globalscale und Grafikarte gemacht.

Mit Beschwerdeentscheidungen wurden die Beschwerden gegen die Wiederaufnahmebescheide/Einkommensteuer 2008 und 2009, die in der Folge ergangenen Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 sowie gegen den Aufhebungsbescheid/Einkommensteuer 2010 abgewiesen. Gegen den in der Folge

ergangenen Einkommensteuerbescheid 2010 erging eine teilweise stattgebende BVE, wobei hinsichtlich Festplatten und PC-Zubehör von einer 30 %igen Privatnutzung ausgegangen wurde (also die Ausgaben für PC-Zubehör wie Festplatten, Globalscale und Grafikkarte als 70 % beruflich genutzt anerkannt wurden), während hinsichtlich des Fotoequipments (3 Canon-Kameras) die beantragte Abschreibung wie 2008 und 2009 gemäß § 20 EStG nicht gewährt wurde.

Der BVE/Einkommensteuer 2010 war ein Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 5.11.2012 zur beruflichen Verwendung des Fotoequipments, Festplatte und Globalscale vorausgegangen, das vom Bf mit Schreiben vom 29.11.2012 insoweit beantwortet wurde, als die wesentlichen Aussagen zur Kameraverwendung wie bisher wiederholt und die Bestätigung des Arbeitgebers erneut vorgelegt wurde.

Hinsichtlich Globalscale führte der Bf in seiner Beantwortung im Wesentlichen aus, dass darauf keine Software laufe, die Schüler also mittels USB-Stick die von ihnen zuvor erstellte Server-Software auf das Gerät spielen und danach das Gerät entsprechend konfigurieren können. Durch Abziehen des USB-Sticks werde der Server in seine Ursprungskonfiguration versetzt. Insofern sei das Gerät geeignet für die schulische Verwendung, der Lehrer müsse nicht nach jedem Schüler den Computer aufwendig in seine Ursprungseinstellung zurückversetzen. Der Bf habe privat überhaupt keine Verwendung dafür.

Der Bf müsse die Arbeiten seiner Schüler mindestens 2 Jahre archivieren; bei diesem grossen Datenvolumen gingen Festplatten kaputt.

In den Vorlageanträgen wurde im Wesentlichen hinsichtlich der Wiederaufnahmebescheide/Einkommensteuer 2008 und 2009 und der folgenden Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 ausgeführt, dass die fraglichen Arbeitsmittel in der Erklärung E1 unter Kz 719 erklärt und in der angeführten Beilage dargelegt wurden (hinsichtlich Jahresabschluss 2008), und zwar am 29.4.2010: Das Ermittlungsverfahren, das zu dem beschwerdegegenständlichen Verfahren führte, war 2012.

Außerdem liege eine Geringfügigkeit der Auswirkungen vor: 2008 ging es um 170,67 €, 2009 um 166,68 € zu Lasten des Bf's.

Im Vorlageantrag hinsichtlich Aufhebungsbescheid/Einkommensteuer 2010 und folgendem Einkommensteuerbescheid 2010 wurde im Wesentlichen ausgeführt, dass in der BVE weder die berichtigte Einkommensteuererklärung 2010 noch die Beantwortung vom 29.11.2012 zum Ergänzungersuchen vom 5.11.2012 behandelt wurde.

Wie sich aus der Beilage zur Einkommensteuererklärung 2008 (eingelangt / Finanzamt am 29.4.2010) und zur Einkommensteuererklärung 2009 (eingelangt / Finanzamt 29.11.2010) sowie zur Einkommensteuererklärung 2010 (eingelangt / Finanzamt 7.2.2012) ergibt, führt der Bf unter "Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit" / 1. Bundesdienst Tz 245 unter "Sonderwerbungskosten" u.a. "Abschreibung" (schriftlich beziffert) aus, die im gleichzeitig vorgelegten Anlagenverzeichnis zum 31.12.2008 bzw. 31.12.2009 bezeichnet ist; darunter

scheint als "Fotoequipment" die Beschreibung der 3 Canon-Kameras auf, ihren Wert zu den jeweiligen Stichtagen und die Abschreibung. Weiters wird von der Abschreibung ein 30 %iger Privatanteil gekürzt (jeweilige Summen ausgewiesen).

In den Anlageverzeichnissen sind auch EDV-Anlagen angeführt (3 bezeichnete Geräte), die ohne Privatanteil abgeschrieben werden. Weiters sind in den Anlageverzeichnissen 2009 und 2010 GWG angeführt, die 2009 zur Gänze abgeschrieben wurden.

Für 2010 erfolgte im Wege der Bescheidaufhebung gemäß § 299 BAO des Einkommensteuerbescheides 2010 die Nichtqualifizierung eines Globalscale Guru Plug Servers (403,35 €) und einer Grafikkarte (379,90 €) nicht als GWG, da sie eine Einheit darstellen und in der Folge über 3 Jahre verteilt abzusetzen sind. Außerdem wurde eine Festplatte (86,90 €) nicht als GWG anerkannt, da der Bf schon im Vorjahr 3 Festplatten gekauft hatte. Hinsichtlich der Abschreibung "Fotoequipment" wurde wie in den Jahren 2008 und 2009 vorgegangen.

Das vom Finanzamt am 12.6.2012 an den nunmehrigen Bf gerichtete Ergänzungersuchen (vor Wiederaufnahme/Einkommensteuerveranlagungen Einkommensteuer 2008 und 2009 bzw. vor Bescheidaufhebung Einkommensteuer 2010) lautete:

"Konkretisieren Sie die Tätigkeiten, die Sie ausüben.

Gemäß § 20 EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Ausgaben für CD, Bücher und Fotoequipment etc. sind gemäß § 20 EStG keine Werbungskosten, wobei den Gründen, die einen Steuerpflichtigen veranlassen, solche Aufwendungen zu tätigen, keine Bedeutung zukommt (Aufteilungsverbot)."

In der Beantwortung des nunmehrigen Bf's vom 9.7.2012 dazu wurde zum einen nur auf die Fotoausrüstung Bezug genommen, das o.a. Schreiben des Arbeitgebers vorgelegt und erläutert, dass der Bf sie brauche, um den Schülern entsprechend benötigte Techniken vermitteln zu können. Sie sei also jedenfalls beruflich veranlasst, da es von der Schule erwartet werde, dass sich die Lehrer mit entsprechendem Material ausstatten. "Für eine eventuell durchaus mögliche untergeordnete Privatnutzung werde ein 30 %iger Privatanteil abgezogen." Deshalb könne es sich nicht um nicht abzugsfähige Aufwendungen im Sinn des § 20 EStG handeln.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

A) ad Wiederaufnahmebescheide gemäß § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Veranlagungen zur Einkommensteuer 2008 und 2009:

Gemäß § 303 Abs. 4 BAO in der im beschwerdegegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung ist eine Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen ... in allen Fällen zulässig, in denen Tatsachen oder Beweismittel neu hervorkommen, die im Verfahren nicht geltend gemacht worden sind und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung

mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Entscheidungswesentlich festzustellen ist, ob dem Finanzamt im wiederaufzunehmenden Verfahren der Sachverhalt so vollständig bekannt war, dass es schon in diesem Verfahren bei richtiger rechtlicher Subsumtion zur nunmehr im wiederaufgenommenen Verfahren erlassenen Entscheidung gelangen hätte können (VwGH 19.9.2013, 2011/15/0157 u.a.): Dieser Sachverhalt war dem Finanzamt insoweit bekannt, als der nunmehrige Bf in den Beilagen zur Einkommensteuererklärung 2008 und 2009 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit "1. Bundesdienst" Tz 245 erklärte: Es war dem Finanzamt also bekannt, dass er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit vom Bund als Arbeitgeber bezog. Hinsichtlich dieser "Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit 1. Bundesdienst" erläuterte er weiters u.a. "Abschreibung" die er in den entsprechenden Anlageverzeichnissen w.o.a. präzisierte als "Fotoequipment" (mit 3 beschriebenen Canon-Kameras). Den Abschreibungsbetrag reduzierte er um einen beschriebenen 30 %igen Privatanteil:

Es war dem Finanzamt also auch bekannt, dass er für seine nichtselbständige Tätigkeit/ Bundesdienst 3 (beschriebene) Canon-Kameras verwendete, die er zumindest laut Erklärung zu 30 % privat nutzte.

Im 2012 geführten Ermittlungsverfahren, das schließlich zur Wiederaufnahme der Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 führte, kamen diesbezüglich keine neuen Tatsachen hervor – auch die neu vorgelegte Bestätigung des Arbeitgebers ergab keine neuen Sachverhalte, deren Kenntnis bei Erlassung der nunmehr wiederaufgenommenen Einkommensteuerveranlagungsverfahren 2008 und 2009 das Finanzamt zu einer anderen Entscheidung geführt hätte: Die o.a. Bestätigung des Direktors und Abteilungsvorstandes der Schule, an der der Bf unterrichtet, relativierte den Sachverhalt nicht in eine andere Richtung, sondern führte lediglich aus, warum privat angeschaffte Kameras von den Lehrern im Unterricht verwendet werden.

Da somit die Sachverhaltskenntnis des Finanzamtes hinsichtlich der Verwendung privat angeschaffter Kameras im nichtselbständigen beruflichen Bereich/Bundesdienst des Bf's sich nicht änderte, ist ein Neuhervorkommen von Tatsachen für das Finanzamt nach Ergehen der wiederaufgenommenen Einkommensteuerbescheide 2008 und 2009 nicht zu sehen, zumal es dem Finanzamt auch nicht gelungen ist zu begründen, welche Tatsachen auf welche Weise neu hervorgekommen sind (VwGH 30.9.1987, 87/13/0006).

Da Tatsachen somit nicht neu hervorgekommen sind, war eine Möglichkeit zur Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs. 4 BAO nicht gegeben, weshalb den Beschwerden hinsichtlich Wiederaufnahmebescheide/Veranlagung zur Einkommensteuer 2008 und 2009 stattzugeben war und die angefochtenen Wiederaufnahmebescheide aufzuheben waren.

B) ad Aufhebungsbescheid gemäß § 299 BAO hinsichtlich Einkommensteuer 2010:
Gemäß § 299 BAO in der im beschwerdegegenständlichen Zeitraum geltenden Fassung kann die Abgabenbehörde erster Instanz ... von Amts wegen einen Bescheid der

Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist (Abs. 1).

Mit dem aufhebenden Bescheid ist der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden (Abs. 2).

Durch die Aufhebung des aufhebenden Bescheides (Abs. 1) tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor der Aufhebung (Abs. 1) befunden hat.

Laut Ritz, BAO⁵, § 299 Tz 10 ist der Inhalt eines Bescheides nicht richtig, wenn sein Spruch nicht dem Gesetz entspricht. A.a.O. wird in Tz 13 besprochen, dass die Aufhebung die Gewissheit der Rechtswidrigkeit voraussetzt, die bloße Möglichkeit reicht nicht aus (VwGH 5.8.1993, 91/14/0127 und Literaturverweise).

Die Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit setzt daher grundsätzlich die vorherige Klärung des entscheidungsrelevanten Sachverhalts voraus (unter Hinweis auf VwGH vom 22.2.2001, 98/15/0123 u.a.).

Laut VwGH vom 28.4.1987, 86/14/0174 ist es Sache des Steuerpflichtigen die ausschließliche oder ganz überwiegend berufliche Verwendung einer Fotokamera aufzuzeigen.

Im Ermittlungsverfahren behauptete der nunmehrige Bf die "berufliche Veranlassung der Fotoausrüstung", da er damit den Schülern die entsprechend benötigten Techniken vermittelte. Es werde von der Schule erwartet, dass die Lehrer sich mit entsprechendem Material ausstatten. Bestätigt wird dies durch ein Schreiben des Direktors und des Abteilungsvorstandes (w.o.a.). Der nunmehrige Bf folgerte daraus, dass deshalb keinesfalls hinsichtlich der Fotoausrüstung nicht abzugsfähige Aufwendungen gemäß § 20 EStG 1988 vorliegen.

Gleichzeitig führte er aus, dass für eine "eventuell durchaus mögliche, untergeordnete Privatnutzung ein 30 %iger Privatanteil abgezogen werde." – Diese Äußerung ließ offen, inwieweit eine "ganz überwiegende berufliche Verwendung" der Fotoausrüstung im Sinn der o.a. Entscheidung des VwGH vom 28.4.1987, 86/14/0174 vorlag. Es wäre in der Folge Sache des Finanzamtes gewesen, den Sachverhalt insoweit zu klären, als der nunmehrige Bf aufgefordert worden wäre zu beweisen bzw. glaubhaft zu machen, dass eine "ganz überwiegende berufliche Verwendung" der Fotoausrüstung stattfinde. Dies etwa durch Nachweis des Vorhandenseins einer (oder mehrerer) weiterer Kamera(s) in seinem Haushalt (Beweis bzw. Glaubhaftmachung durch Rechnung), zumal es der Lebenserfahrung entspricht, dass (3) Kameras nicht täglich von zu Hause an den Arbeitsplatz und zurück transportiert werden (Beschädigungs-Diebstahlsgefahr), sondern bei Vorhandensein einer Fotoausrüstung zu Hause die am Arbeitsplatz zu verwendenden Kameras auch am Arbeitsplatz verwahrt werden (diesbezüglich hätte auch eventuell die Bestätigung des Arbeitgebers eingeholt werden können).

Im Ermittlungsverfahren wurde weiters der Sachverhalt hinsichtlich GWG/Festplatten, Globalscale Guru Plug Server und Grafikkarte nicht erhoben: Weshalb Globalscale Guru Plug Server und Grafikkarte eine Einheit darstellen ist nicht nachzuvollziehen, ebenso

wenig weshalb der Kauf von 3 Festplatten im Vorjahr den Ankauf einer Festplatte im Folgejahr nicht als betriebsbedingt qualifizieren lässt wurde nicht erhoben.

Es ist in der Folge davon auszugehen, dass der entscheidungsrelevante Sachverhalt 2010 nicht entsprechend eindeutig geklärt wurde, um die für die Aufhebung gemäß § 299 BAO erforderliche Gewissheit der Rechtswidrigkeit bestätigt zu haben.

Es war in der Folge der Beschwerde hinsichtlich des Aufhebungsbescheides/ Einkommensteuerveranlagung 2010 stattzugeben und der angefochtene Aufhebungsbescheid aufzuheben.

Eine Revision ist nicht zulässig, da sowohl ad A) als auch ad B) die Rechtsfrage im Gesetz so eindeutig geklärt ist, dass eine Möglichkeit der Auslegung in Betracht zu ziehen ist und weiters das BFG in der rechtlichen Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des VwGH folgte.

Weiters kam der Lösung der Rechtsfrage keine grundsätzliche Bedeutung zu.

Linz, am 22. Oktober 2015