

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende Mag. ***1*** und die weiteren Senatsmitglieder Dr. ***2***, ***SenLR1*** und Mag. ***3*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***4***, vertreten durch Dr. ***5***, ***6***, über die Beschwerde vom 20. April 2017 gegen die Einkommensteuerbescheide 2013, 2014 und 2015 des Finanzamtes ***7*** vom 24. März 2017, Steuernummer ***BF1StNr1***, nach Durchführung einer (nichtmündlichen) Verhandlung am 24. November zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Sachverhalt:

Die **Einkommensteuerbescheide 2013, 2014 und 2015** der Beschwerdeführerin (Bf) ergingen am 24.3.2017.

Neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit erzielte die Bf Einkünfte aus einer schriftstellerischen Tätigkeit (2013: 20.417,44 €; 2014: 33.075,08 €; 2015: 94.892,38 €).

In den Begründungen der Einkommensteuerbescheide wurde auf die Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung verwiesen.

Diese Prüfung umfasste laut Bericht vom 22.3.2017 den Zeitraum 2013 bis 2015 sowie den Nachschauzeitraum 01/2016 bis 12/2016.

In **Tz. 6 des Berichts** (Gewinnermittlung aus der schriftstellerischen Tätigkeit) stellte der Prüfer im Wesentlichen fest, dass die Bf nebenberuflich Roman-Buchautorin sei, aber keine

pferdespezifischen Bücher schreibe. Sie habe im geprüften Zeitraum rund 30 Bücher veröffentlicht und die Branchenbetriebsausgabenpauschalierung für Schriftsteller beantragt. Zusätzlich mache die Bf Pferde-Inspirationskosten geltend, die sich in Pferdestallmiete, Pferdefutterkosten, geschätzte Fahrtkosten (Pkw-Kilometergelder) zwischen der Wohn- und Stalladresse sowie Absetzung für Abnutzung für die Pferde gliederten.

Der steuerliche Vertreter habe vorgebracht, dass die Miete für den Pferdestall als Aufwand für einen nicht im Wohnungsverband gelegenen Arbeitsraum (Atelier) zu subsumieren sei, da der Bf die entscheidenden Ideen für ihre Romane im Stall und beim Reiten kämen und folglich auch die Fahrtkosten von der Wohnung zum externen Arbeitsraum (Pferdestall) Betriebsausgaben darstellten.

Auf der Homepage der Bf sei folgender Sachverhalt dokumentiert:

[...]

Das andere ist die Leidenschaft zum Schreiben und zu Büchern.“

Einer schriftlichen Stellungnahme der Bf dazu könne entnommen werden:

„Ich liebe Pferde, seit ich ein kleines Mädchen bin. Meine früheste Erinnerung an Pferde reicht so weit zurück, dass ich gerade einmal laufen konnte. Von Anfang an haben mich diese Tiere fasziniert, und ich bin seither nie wieder von ihnen losgekommen.

Schon zu Schulzeiten — ich war in meiner gesamten Schulzeit das typische Mobbingopfer — rothaarig, dick, pickelig, aus einer Familie stammend, die finanziell zu kämpfen hatte, sodass die gerade bei Jugendlichen so essenzielle Markenkleidung etc. nicht drin war — waren es die Pferde, die mir immer wieder Halt gegeben haben und die mich in eine andere Welt haben fliehen lassen, wenn ich in der Schule wieder einmal verprügelt oder gemobbt wurde, denn Pferde werten jemanden nicht nach seiner Haarfarbe, seinem Gewicht oder seinem generellen Aussehen.“

Die Bf habe eine Stellungnahme von Mag.^a ***12***, Psychotherapeutin i.A.u.S. zur Frage, ob es im Einzelfall nachvollziehbar sei, dass durch subjektive Disposition schriftstellerische Arbeit nur erfolgreich durch den intensiven Umgang mit Pferden geleistet werden könne, vorgelegt.

Diese Stellungnahme besage, dass eine Methode des Stressmanagements vorliege, welche die Wahrscheinlichkeit wesentlich erhöhe, immer wieder neue kreative Einfälle in schriftliche Form bringen zu können, wenn tägliche körperliche Aktivitäten mit einem Pferd damit verbunden seien = Eustress.

Zur Bedeutung des Getragen-Werdens werde dabei u.a. festgehalten:

„Durch das Getragen-Werden werden bei den Kindern Spannungen abgebaut, sie entwickeln ein physisches und psychisches Selbstwertgefühl, weil Empfindungen, Wahrnehmung,

Bewegung und Handlung eine Funktionseinheit bilden, die sich mit der kindlichen Umweltbewältigung weiter entfaltet.“

Zur Wirkungen des Pferdes auf den Menschen werde u.a. festgehalten:

„Der Bewegungsfluss des Pferdes aktiviert das Gehirn und beruhigt so das vegetative Nervensystem. Dadurch wird der Stresspegel heruntergefahren und der Zugang zu kreativen Prozessen und neuen Ideen erhöht. Damit können Betroffene mit dem Reiten ihr eigenes Stresssystem herunterfahren, es werden Glückshormone im Gehirn ausgesendet, und kreative Phasen werden entwickelt.“

Der Prüfer stellte dazu im Wesentlichen fest, dass es sich bei Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG um Ausgaben handle, die mit einer betrieblichen Tätigkeit im Zusammenhang stünden und nicht unter ein Abzugsverbot, insbesondere das des § 20 EStG (u.a. Lebensführungskosten, privat veranlasste Ausgaben) fielen.

Unter Hinweis auf Wikipedia sei unter einem Atelier, das französisch „Werkstatt“ bedeute, der Arbeitsplatz eines Kreativen, beispielsweise die Werkstatt eines Künstlers oder Fotografen oder auch eine Produktionsstätte wie ein Filmatelier, zu verstehen. Im weiteren Sinn würden damit Räumlichkeiten bezeichnet, die zum Wohnen und Arbeiten geeignet seien.

Nach der Definition des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG verwies der Prüfer darauf, dass dessen wesentliche Aussage sei, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung, nicht abzugsfähig seien. Das Wesen dieses Aufteilungs- und Abzugsverbotes liege darin, zu verhindern, dass Steuerpflichtige durch eine mehr oder weniger zufällige oder bewusst herbeigeführte Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen Aufwendungen für die Lebensführung in einen einkommensteuerrechtlich relevanten Bereich verlagern könnten, weil sie einen Beruf hätten, der ihnen das ermögliche, während andere Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen aus zu versteuernden Einkünften decken müssten.

Die Stellungnahme von Frau Mag.^a ***12*** (Psychotherapeutin i.A.u.S) würdigend werde zur Kenntnis genommen, dass bei gesunden kreativen Menschen vorstellbar und nachvollziehbar sei, dass sie auf die Vielzahl taktiler, vestibulärer und propriozeptiver Reize des Getragenen angewiesen seien, um ständig neue Ideen zu entwickeln und als Schriftsteller erfolgreich zu sein.

Sowohl aus der Stellungnahme der Bf als auch aus jener von Mag.^a ***12*** sei aber ersichtlich, dass ein wesentlicher Zusammenhang mit der privaten Lebensführung vorliege.

So bestehe die Liebe der Bf zu Pferden bereits seit frühester Kindheit. Ihre Beziehung zu Pferden habe ihr Selbstwertgefühl in besonders schwierigen Lebenssituationen gestärkt und so zu ihrer Persönlichkeitsentwicklung beigetragen.

Allgemein werde Reiten von vielen Menschen als entspannende Freizeitgestaltung zum Stressabbau ausgeübt, wogegen wiederum andere Personen Entspannung und Energie aus einem Urlaub am Meer schöpfen.

Auch diese Kosten könnten steuerlich nicht geltend gemacht werden, obwohl es möglich bzw. nachvollziehbar und glaubhaft sei, dass sich diese "Tätigkeit" ebenfalls positiv auf die zukünftigen betrieblichen Entscheidungen auswirke.

Bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen könnten, müsse ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden (VwGH 21.10.1986, 86/14/0031; VwGH 18.03.1992, 91/14/0171; VwGH 28.02.1995, 91/14/0231). In der Regel werde der tatsächliche Verwendungszweck im Einzelfall geprüft werden müssen, wobei eine typisierende Betrachtungsweise anzuwenden sei (vgl. VwGH 28.02.1995, 91/14/0231). Diese Betrachtung dürfe nicht dazu führen, dass Wirtschaftsgüter ohne Ermittlungsverfahren als Privatvermögen behandelt würden (VwGH 17.09.1990, 90/14/0087). Derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend mache, habe im Hinblick auf seine Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die betriebliche bzw. berufliche Sphäre betreffen würden (VwGH 22.02.2007, 2006/14/0020).

Aufgrund der gesetzlichen Definition der steuerlich anzuerkennenden Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs.4 EStG in Verbindung mit dem Abzugsverbot gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG könnten alle Ausgaben im Zusammenhang mit den Pferden (Stallkosten, Futter, Fahrtkosten, AfA-Pferde, ...) aufgrund des Fehlens einer nahezu ausschließlichen betrieblichen Veranlassung und aufgrund des Vorliegens der besonderen persönlichen Neigung der Bf nicht als steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben anerkannt werden.

Die Pferde-Stallkosten als externe Aufwendungen für einen nicht im Wohnungsverband gelegenen Arbeitsraum (Atelier) und die Fahrtkosten (Pkw-Kilometergelder) zum Pferdestall würden aufgrund der Definition eines steuerlich abzugsfähigen Arbeitsraumes (ein Pferdestall sei kein Arbeitszimmer für einen Schriftsteller) und der gesetzlichen Bestimmungen gemäß §§ 4 Abs.4 EStG und 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Ergänzend sei anzumerken, dass für die beantragten Pkw-Fahrten kein Fahrtenbuch vorgelegt werden können.

Mit Schreiben vom 20.4.2017 erhob die Bf durch ihren steuerlichen Vertreter **Beschwerde** gegen die am 24.3.2017 ergangenen Einkommensteuerbescheide 2013, 2014 und 2015 und beantragte, die geltend gemachten zusätzlichen Betriebsausgaben betreffend Pferdekosten, Abschreibung für Abnutzung für die Pferde sowie Reisekosten von und zum Stall, die in engem Zusammenhang mit der schriftstellerischen Tätigkeit stünden, anzuerkennen. Ohne diese wäre

der Bf die Erstellung von Romanen bzw. die Einkünfteerzielung im gegebenen Umfang nicht möglich.

Diese Kosten bezifferte die Bf wie nachstehend:

	2013	2014	2015
Reisekosten	7.639,38	7.846,65	7.846,65
Aufwand Pferde	397,92	7.481,93	12.067,35
Abschreibung Pferde	120,00	288,75	666,07

Wie im Prüfbericht festgehalten, gehe die Behörde von folgendem Sachverhalt aus:

Die Bf habe im Prüfungszeitraum ca. 30 Romane veröffentlicht und damit Einnahmen aus schriftstellerischer Tätigkeit erzielt. Im Schnitt stelle sie also rund alle 1,5 Monate einen Roman fertig und veröffentliche diesen.

Die Pferde bzw. der Umgang mit ihnen und die Zeit, die die Bf mit den Pferden verbringe, seien die Kreativquelle, aus denen immer wieder neue Romanideen, Protagonisten und Geschichten entstünden.

Die Bf lege im Schnitt fünfmal pro Woche die Fahrtstrecke Arbeitsstelle (Dienstverhältnis) – Stall – Wohnung bzw. Wohnung – Stall – Wohnung zurück. Im Stall bzw. beim Reiten konzipiere sie ihre Romane und mache sich immer wieder Aufzeichnungen zu ihren Romanhandlungen und Protagonisten, die sie dann ausformuliere. Funktionell werde der Stall somit als Atelier für den zentralen schriftstellerischen Prozess, nämlich das Erfinden von Romangeschichten, genutzt.

In einer vorgelegten gutachterlichen Stellungnahme von Frau Mag.^a ***12***, Psychotherapeutin i.A.u.S. und mehrjährige Leiterin eines integrativen Reitzentrums zur Behandlung von Kindern mit Beeinträchtigungen, und der dort zitierten Fachliteratur werde ausgeführt, dass der Bewegungsfluss des Pferdes das Gehirn aktiviere, das vegetative Nervensystem beruhige und dadurch den Zugang zu kreativen Prozessen und neuen Ideen erhöhe.

Im Rahmen der Würdigung dieser Stellungnahme schreibe die Behörde selbst, dass sie zur Kenntnis genommen habe, dass es bei gesunden kreativen Menschen vorstellbar und nachvollziehbar sei, dass sie auf eine Vielzahl taktiler, vestibulärer und propriozeptiver Reize des Getragen-Werdens angewiesen seien, um ständig neue Ideen zu entwickeln und als Schriftsteller erfolgreich zu sein.

Aus der Stellungnahme der Bf sei zu entnehmen, dass die Schriftstellerei und der Umgang mit Pferden von klein auf Teil ihres Lebens gewesen seien, ihr in der Kindheit Halt gegeben hätten und sie immer wieder in eine „andere Welt“ hätten entfliehen lassen.

Die schriftstellerische Arbeit und die Pferde seien seit jeher so eng miteinander verbunden, dass das eine ohne das andere für sie unvorstellbar sei.

Mit der Veröffentlichung des ersten Romans im Jahr 2013, gemeinsam mit den neuen Möglichkeiten des Internets und großflächigen Buchverkaufs über Amazon und andere elektronische Verlage habe sich plötzlich eine Einnahmequelle aus dem „Entfliehen in eine andere Welt“ ergeben. Die Einnahmen daraus habe die Bf zum Gutteil wieder in ihre Tiere und den Erhalt der Kreativquelle investiert. Die beantragten Betriebsausgaben seien nur jene Beträge, die sich aus der Rekonstruktion der Einnahmen und Ausgaben anhand des Bankkontos als pferdespezifisch identifizieren ließen. Andere hohe Zahlungen, insbesondere Kreditkartenabrechnungen, Bar- und Versandhandelskäufe, seien nicht enthalten, obwohl sie wahrscheinlich ebenfalls mit dem Erhalt und Ausbau der Kreativquelle in Zusammenhang stehende Ausgaben beinhalten würden.

Jedenfalls habe sich die Bf mit der Veröffentlichung des ersten Romans in eine Erfolgsdruckspirale durch die Leser-Community ziehen lassen, die sie immer wieder zu neuen Romanen gedrängt habe. Ein Veröffentlichungsdruck, dem die Bf, wie bereits ausgeführt, nur durch den intensiven Umgang mit ihren Pferden als Kreativquelle habe folgen können und der letztlich auch zu den erzielten Einnahmen geführt habe.

Durch dieses „Entfliehen in eine andere Welt“ und unterstützt durch eine von der Bf mündlich eingeholte Auskunft des Finanzamtes, dass ihre Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit wahrscheinlich nicht steuerpflichtig seien, weil sie die Einnahmen wieder investiert habe und dies im Normalfall zu einem Verlust führe, somit Liebhaberei vorliege, habe sie diese Einkünfte nicht aufgezeichnet und dem Finanzamt nicht zeitgerecht erklärt.

Die Behörde habe die Abzugsfähigkeit der beantragten Betriebsausgaben für Pferde im Wesentlichen mit der Begründung versagt, dass diese Ausgaben unter § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG zu subsumieren seien. Das seien Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringe und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgten.

Die Behörde habe aber, wie o.a., selbst zur Kenntnis genommen, dass „es bei gesunden kreativen Menschen vorstellbar und nachvollziehbar ist, dass sie auf eine Vielzahl taktiler, vestibulärer und propriozeptiver Reize des Getragen-Werdens angewiesen sind, um ständig neue Ideen zu entwickeln und um als Schriftsteller erfolgreich zu sein.“ Dass dies auch auf die Bf zutrefte, ergebe sich aus den Unterlagen und sei bereits hinreichend dokumentiert worden.

Die Ausgaben seien daher vielmehr unter § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG zu subsumieren: Betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berührten, und zwar insoweit, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen hoch seien. Dies gelte für Aufwendungen in Zusammenhang mit Personen- und Kombinationskraftwagen, Personenluftfahrzeugen, Sport- und Luxusbooten, Jagden, geknüpften Teppichen, Tapisserien und Antiquitäten. Ausgaben für Pferde bzw. Tiere seien in § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG nicht als einer Angemessenheitsprüfung unterliegend angeführt.

Deutlich führe Doralt, EStG, Kommentar, 2008 zu § 20 Rz 22/1, zu diesem Spannungsverhältnis aus:

„In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahelegen, wie z.B. Aufwendungen für Sportausübung (...) oder Aufwendungen zur Aufrechterhaltung der Gesundheit und Leistungsfähigkeit darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig erweisen (deutlich z.B. auch UFS 26.4.2004, RV/0029-I/03). Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung.“

Beantragt werde daher, die angeführten Kosten als Betriebsausgaben anzuerkennen.

Falls die Behörde den Akt ohne weitere Beschwerdeentscheidung an die zweite Instanz vorlege, werde schon jetzt die Entscheidung durch den Senat beantragt.

Mit **Beschwerdeentscheidungen** je vom 11.12.2017 wies das Finanzamt die Beschwerden als unbegründet ab.

In der gesonderten Bescheidbegründung vom 11.12.2017 führte das Finanzamt zum „Sachverhalt und Verfahrensablauf“ aus, dass die Bf nach telefonischer Ankündigung einer Betriebsprüfung für die Jahre 2013 - 2015 am 11.01.2017 mit E-Mail ebenfalls vom 11.01.2017 aufgefordert worden sei, alle Einnahmen aus der schriftstellerischen Tätigkeit für 2013 - 2015 offenzulegen. Die Bf habe in der Folge die Steuererklärungen für die genannten Jahre am 15.02.2017 elektronisch beim Finanzamt eingereicht. Die Einnahmen und Ausgaben seien nach Aussage der Bf anhand der Buchungen auf dem Bankkonto rekonstruiert worden.

Die Bf habe in ihren Einkommensteuererklärungen im Rahmen ihrer schriftstellerischen Tätigkeit neben der Schriftsteller-Branchenbetriebsausgabenpauschalierung gemäß Pauschalierungsverordnung BGBl. 2000/417 zusätzlich Kosten für Inspirationstiere und Stallmiete, AfA sowie Fahrtkosten geltend gemacht. Die Bf habe Pferdefutterkosten, Pferdestallmiete, Pkw-Kilometergelder zwischen Wohnadresse bzw. Adresse der Arbeitsstelle und Stalladresse (durchschnittlich fünfmal pro Woche) sowie die AfA für die Pferde beantragt. Ein Fahrtenbuch habe sie nicht geführt.

Insgesamt habe die Bf im Zusammenhang mit den Pferden 8.157,30 € (2013), 15.617,33 € (2014) und 20.580,07 € (2015) geltend gemacht.

Aus den Anlagenverzeichnissen der Jahre 2013 - 2015 gehe hervor, dass je ein Pferd im Juni 2013 und im Dezember 2014 gekauft worden sei. Insgesamt habe die Bf ab Dezember 2014 drei Pferde gehabt (vgl. die Angaben auf der Homepage ***13***).

Mit Schreiben vom 15.2.2017 habe die Bf mitgeteilt, dass ihr ihre Geschichten immer dann eingefallen seien, wenn sie bei ihren Pferden gewesen sei. Ohne Kontakt zu den Pferden wäre sie nicht in der Lage gewesen, immer neue Geschichten zu erfinden und zu veröffentlichen.

In einer weiteren, im Rahmen der Außenprüfung am 7.3.2017 übermittelten Stellungnahme habe die Bf neuerlich erklärt, dass ihr die Geschichten für ihre Bücher zu ca. 95 % eingefallen seien, wenn sie bei ihren Pferden gewesen bzw. ausgeritten sei, was wahrscheinlich daran gelegen habe, dass sie dann abschalten und die Alltagssorgen vergessen habe können. Deswegen habe sie auch immer ein Notizbuch dabeigehabt, um Ideen festhalten zu können und sie nicht zu vergessen.

Sie habe schon während ihrer Schulzeit ganze Nachmittage im Reitstall verbracht und schon damals — noch händisch in Notizbücher - Geschichten geschrieben. Sie sei der Ansicht, dass ihre Pferde untrennbar mit ihren Büchern verbunden seien. So komme es auch, dass sie immer wieder in ihren Büchern vorkämen.

Möglicherweise liege es daran, dass Sie schon immer Zuflucht bei Pferden gesucht habe, wenn es ihr als Teenager nicht gut gegangen sei und sie sich dann in ihre Fantasiewelt habe flüchten können, die sie schon seinerzeit in Geschichten verarbeitet habe. Auf jeden Fall sei sie sich sicher, dass es ihre Bücher ohne ihre Pferde nicht geben würde.

Der Homepage der Bf, ***13***, sei am 30.12.2016 in der Rubrik „über mich“ Folgendes zu entnehmen gewesen (Ergänzung der Richterin: zusätzlich zu den oben in Tz. 6 des Prüfberichts bereits betroffenen Feststellungen):

„Das Schreiben zieht sich ebenfalls wie ein roter Faden durch mein Leben. Während andere Kinder lieber draußen heruntollten, gab es für mich schon als 10-jährige nichts Besseres, als mich den Nachmittag über in meinem Zimmer zu verkriechen und auf der uralten, mechanischen Schreibmaschine meines Großvaters Geschichten zu schreiben. Als ich mit 13 von meiner Oma meine erste elektrische Schreibmaschine bekam, war ich nicht nur stolz wie Lumpi, ich produzierte auch eine Geschichte nach der anderen ...“

Auf der Homepage habe die Bf weiter ausgeführt, dass sie ihr erstes Buch im April 2013 veröffentlicht habe. Da diese Veröffentlichung ein Erfolg gewesen sei, habe sie beschlossen, ein weiteres Buch zu veröffentlichen und aktiv zu vermarkten.

Sie habe auch angemerkt, dass ihr die Ideen für neue Geschichten oft ganz spontan und meist dann einfallen würden, wenn sie keine Möglichkeit habe, sie zu notieren.

Etwa zur Zeit der Außenprüfung bzw. im Anschluss an diese (erkennbar durch die Zeitangabe von vier Jahren seit der ersten Veröffentlichung) sei der Text auf der Homepage ergänzt worden. In dieser ergänzenden Passage werde ein vorher nicht dargestellter Zusammenhang zwischen der Liebe zu Pferden und der Arbeit als Schriftstellerin betont:

*„Meine drei Pferde bzw. der Umgang mit ihnen und die Zeit, die ich mit ihnen verbringe, sind es auch, die mich zu vielen meiner Romane inspirieren. Sie sind eine Art Kreativquelle für mich, aus der ich immer wieder neue Romanideen, Protagonisten und Geschichten schöpfen kann. Es gibt auch nichts Schöneres, als in der Wiese zu sitzen, den dreien im Sonnenuntergang beim Grasenzusehen und an einem neuen Roman zu arbeiten. Man kann sagen: Ohne meine Pferde gäbe es keine ***11*** Books.“*

Eine weitere Ergänzung habe die Situationen betroffen, in denen der Bf die Ideen für ihre Bücher eingefallen seien und sie keine Möglichkeit gehabt habe, sie zu notieren, weil sie z.B. gerade im Sattel gesessen sei.

In Punkt 8 der Beschwerdeentscheidung verwies die Behörde auf die sogenannte „gutachterliche Stellungnahme“ von Mag.^a ***12***, Psychotherapeutin i.A.u.S. Diese habe allgemeine Ausführungen zur Notwendigkeit eines Stressmanagements, zur Bedeutung des Getragen-Werdens auf die Entwicklung von Kindern, zur kreativitätsfördernden Wirkung der Bewegungen des Pferdes auf den Reiter, zur Wirkung des Umgangs mit Pferden auf Menschen enthalten und bei den einzelnen Ausführungen auf die positive Wirkung für die Arbeit als Schriftsteller oder Schriftstellerin verwiesen.

Die Stellungnahme ende mit folgender Schlussfolgerung:

„Auch in der Therapie von behinderten und psychisch kranken Personen habe ich diese hier beschriebenen Effekte des Getragen-Werdens bei meiner Arbeit als mehrjährige Leiterin eines integrativen Reitzentrums immer wieder beobachten können. Nicht umsonst sind diese Therapien auch als wirksam in der medizinischen Forschung anerkannt und werden die Kosten bei Indikation vom Sozialversicherungsträger übernommen.“

Umso mehr ist es daher bei gesunden kreativen Menschen vorstellbar und nachvollziehbar, dass sie auf die Vielzahl taktiler, vestibulärer und propriozeptiver Reize des Getragen-Werdens angewiesen sind, um ständig neue Ideen zu entwickeln und als Schriftsteller erfolgreich zu sein.“

Die Stellungnahme habe sich allerdings in allgemeinen Ausführungen erschöpft. Eine direkte Bezugnahme zur Person der Bf sei nicht ersichtlich. Eine (medizinisch) fundierte „Befundaufnahme“ für die Person der Bf und konkrete, aus dieser Befundaufnahme ableitbare Schlussfolgerungen zur Wirkungsweise der Pferde in Bezug auf die Kreativität der Bf fehlten.

Die Bf habe auch Informationsmaterial zu einem Seminar „Inspiration Pferd“, das sie aber selbst nicht besucht habe, vorgelegt. Demnach solle das Seminar dazu dienen, die eigenen Potenziale zu entfalten.

Im Rahmen der Beschwerde sei u.a. auch vorgebracht worden, dass die Bf eine mündliche Auskunft des Finanzamts eingeholt habe, wonach ihre Einkünfte aus schriftstellerischer Tätigkeit wahrscheinlich nicht steuerpflichtig seien, weil sie die Einnahmen wieder investieren würde. Dies führe im Normalfall zu einem Verlust und im Ergebnis zu Liebhaberei. Aufgrund dieser Auskunft habe die Bf ihre Einkünfte aus der schriftstellerischen Tätigkeit nicht erklärt.

Im Rahmen einer Beschuldigtenvernehmung, zu der allerdings nur der Verteidiger erschienen sei, habe dieser ergänzt, dass die Auskunft zu Beginn der schriftstellerischen Tätigkeit beim Finanzamt ***7*** eingeholt worden sei, die Bf aber nicht mehr wisse, wer diese Auskunft telefonisch erteilt habe.

Aus der gutachterlichen Stellungnahme von Mag.^a ***12*** und den Ausführungen der Bf sei die Schlussfolgerung gezogen worden, dass die Stellungnahme von Mag.^a ***12*** auch auf die Bf zutreffe.

Im Rahmen der „rechtlichen Beurteilung“ verwies das Finanzamt ab Punkt 13a auf die gesetzliche Definition von Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG.

Aus der Judikatur des VwGH ließen sich folgende Grundsätze erkennen:

Die Ausgaben müssten ausschließlich oder überwiegend aus betrieblichen Gründen anfallen (vgl. VwGH 2.10.1968, 1345/67), wobei die Verkehrsauffassung bedeutsam sei (VwGH 20.4.1993, 92/14/0232).

Für eine betriebliche Veranlassung genüge ein mittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb, außer ein persönlicher Faktor (vgl. VwGH 18.3.1986, 85/14/0156) trete hinzu. In diesem Fall werde der Veranlassungszusammenhang unterbrochen (vgl. VwGH 29.6.1995, 93/15/0112).

Für die Abgrenzung betrieblicher Kosten von den Aufwendungen der Lebensführung sei die typisierende Betrachtungsweise maßgebend. Dabei sei von der Lebenserfahrung sowie einer Durchschnittseinschätzung und einem üblicherweise zu vermutenden Geschehensablauf auszugehen (vgl. VwGH 1.2.1980, 0732/79, VwGH 14.1.1981, 2202/79). Die Betätigung und die daraus entstehenden Aufwendungen müssten einem typischen Berufsbild entsprechen (vgl. VwGH 4.4.1990, 86/13/0116, VwGH 19.5.1994, 92/15/0171).

Gemessen an obigen Ausführungen lägen im vorliegenden Fall nach Aussage der Bf Ausgaben vor, die subjektiv der betrieblichen Tätigkeit dienten. Ein objektiver Zusammenhang zur beruflichen Tätigkeit sei bei typisierender Betrachtungsweise jedoch nicht gegeben.

Aus den Angaben der Bf ergebe sich unzweifelhaft, dass die Liebe zu Pferden zwar neben, aber unabhängig von ihrer schriftstellerischen Tätigkeit schon seit ihrer Kindheit vorhanden gewesen sei und ihr die Pferde damals wie heute Halt gegeben und ihr dabei geholfen hätten, dem Alltag zu entfliehen und die „Alltagssorgen“ zu vergessen. Die strittigen Ausgaben seien daher nicht ausschließlich oder überwiegend aus betrieblichen Gründen angefallen.

Zwar reiche für die berufliche Veranlassung ein mittelbarer Zusammenhang aus, doch liege durch die bereits seit frühester Kindheit der Bf vorhandene Liebe zu Pferden und zum Reiten ein persönlicher Faktor vor, der den Veranlassungszusammenhang unterbreche. Schon daraus ergebe sich, dass die strittigen Ausgaben keine Betriebsausgaben darstellten.

Eine Überprüfung der Angemessenheit gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG komme daher nicht nur aus dem in der Beschwerde vorgebrachten Grund, dass keine der im Gesetz taxativ genannten Ausgaben vorlägen, sondern auch deswegen nicht in Frage, weil es sich nicht um beruflich veranlasste Ausgaben handle.

Nach Zitierung der gesetzlichen Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG 1988 führte das Finanzamt weiter begründend aus, dass nicht nur der Haushalts- und Unterhaltsaufwand im engeren Sinn (z.B. Miete, Beleuchtung, Beheizung, Bekleidung, Ernährung) unter das Abzugsverbot falle, sondern u.a. auch Aufwendungen für die Erholung (z.B. Urlaube, Wochenendausflüge) oder für die Freizeitgestaltung (z.B. Sport, Hobbys, kulturelle Veranstaltungen).

Vielfach würden sich die Grenzen zwischen den beiden Abzugsverboten nach § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG überschneiden, doch sei die genaue Zuordnung eines Aufwandes zu einer der beiden Gesetzessteilen entbehrlich, da der Aufwand in beiden Fällen nicht abzugsfähig sei (vgl. VwGH 27.5.1999, 97/15/0028).

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 behandle jene Aufwendungen, die der Privatsphäre (also primär der Lebensführung) zuzuordnen seien, gleichzeitig aber auch den Beruf förderten, sogenannte gemischte Aufwendungen (vgl. VwGH 5.7.2004, 99/14/0064).

Die wesentliche Aussage des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sei, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung, nicht abzugsfähig seien. Das Wesen dieses Aufteilungs- und Abzugsverbotes, welches dem Gleichheitssatz des Art. 7 Abs. 1 Bundesverfassungsgesetz (B-VG) Rechnung trage, liege darin, zu verhindern, dass Steuerpflichtige durch eine mehr oder weniger zufällige oder bewusst herbeigeführte Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen Aufwendungen für die Lebensführung deshalb zum Teil in einen einkommensteuerrechtlich relevanten Bereich verlagern könnten, weil sie einen Beruf hätten, der ihnen das ermögliche, während andere Steuerpflichtige gleichartige Aufwendungen aus zu versteuernden Einkünften decken müssten (VwGH 10.9.1998, 96/15/0198; VwGH 28.10.1998, 93/14/0195).

Aufgrund des Aufteilungsverbot sei der gesamte Betrag nicht abzugsfähig, wenn sich die Aufwendungen für die Lebensführung und die Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen ließen. Dies sei regelmäßig bei einer Doppelveranlassung bzw. einer überlappenden Veranlassung (der Aufwand sei zugleich betrieblich und privat veranlasst) der Fall.

Kein Aufteilungsverbot bestehe für Wirtschaftsgüter, die ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich oder beruflich verwendet würden, sowie für Aufwendungen, bei denen eine klar abgrenzbare betriebliche Veranlassung neben einer privaten Veranlassung gegeben sei.

Der VwGH treffe dazu beispielsweise folgende Aussagen:

Bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen könnten, müsse ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden (VwGH 21.10.1986, 86/14/0031; VwGH 18.03.1992, 91/14/0171; VwGH 28.02.1995, 91/14/0231).

Die Abgrenzung der abzugsfähigen von den nicht abzugsfähigen Aufwendungen habe nach objektiven Kriterien, insbesondere nach dem objektiven Erscheinungsbild, zu erfolgen und nicht nach der möglicherweise davon abweichenden Motivation der Steuerpflichtigen (VwGH 15.7.1998, 93/13/0205).

In der Regel werde der tatsächliche Verwendungszweck im Einzelfall geprüft werden müssen, wobei eine typisierende Betrachtungsweise anzuwenden sei (vgl. VwGH 28.02.1995, 91/14/0231). Diese Betrachtung dürfe nicht dazu führen, dass Wirtschaftsgüter ohne Ermittlungsverfahren als Privatvermögen behandelt würden (VwGH 17.09.1990, 90/14/0087).

Derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend mache, habe im Hinblick auf seine Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die betriebliche bzw. berufliche Sphäre betreffen würden (VwGH 22.02.2007, 2006/14/0020).

Für eine beruflich abzugsfähige Veranlassung könne als verlässliches Indiz die Notwendigkeit des Aufwandes für die berufliche Tätigkeit herangezogen werden.

Für die Abzugsfähigkeit sei jedoch nicht ausreichend, dass der Aufwand für die berufliche Tätigkeit bloß förderlich sei (VwGH 18.12.2013, 2011/13/0119). Würden Aufwendungen ihrer Art nach eine private Veranlassung nahelegen, dürfe die Veranlassung durch die Einkunftserzielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit als unbedingt notwendig erweisen würden (vgl. VwGH 27.6.2000, 2000/14/0096, VwGH 28.10.1998, 93/14/0195, 95/14/0044).

Den Nachweis für die berufliche Notwendigkeit habe die Steuerpflichtige zu erbringen (VwGH 22.2.2007, 2006/14/0020). Gelingt ein derartiger Nachweis nicht bzw. sei eine exakte Trennung zwischen privater und beruflicher Veranlassung nicht möglich, seien Aufwendungen zur Gänze nicht abzugsfähig (VwGH 22.12.2004, 2002/15/0011).

Die Prüfung des Sachverhaltes anhand der o.a. Literatur und VwGH-Judikatur habe Folgendes ergeben:

Nach Aussage der Bf sei ihre Zuneigung zu Pferden bereits in frühester Kindheit begründet worden.

Der Kontakt zu den Tieren habe ihr seither auch in schwierigen Zeiten immer Halt gegeben. Schon im Schulalter habe sie oft ganze Nachmittage im Reitstall verbracht. Daraus sei erkennbar, dass es sich bei den Ausgaben im Zusammenhang mit den Pferden jedenfalls um solche handle, die entweder dem Haushalt der Bf zuzuordnen oder durch ihre Lebensführung begründet seien.

Auch wenn der Kontakt zu den Pferden für die schriftstellerische Tätigkeit der Bf förderlich gewesen sei, lägen doch sogenannte gemischte Ausgaben vor, die - da eine eindeutige Trennung von privaten und beruflichen Ausgaben nicht möglich gewesen sei - nicht abzugsfähig seien.

Dem Sinn der Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG entsprechend dürfe eine zufällige Verknüpfung des privaten Interesses an Pferden mit der schriftstellerischen Tätigkeit nicht dazu führen, dass die Bf gegenüber anderen Steuerpflichtigen, die ebenfalls Pferde hielten, denen aber eine derartige Verknüpfung mit einer beruflichen Tätigkeit nicht möglich sei, bessergestellt sei, indem sie die anfallenden Ausgaben steuerlich absetzen könne.

Aus zahlreichen Judikaten des VwGH (z.B. VwGH 9.7.1997, 93/13/0296 - Aufwendungen für autogenes Training; VwGH 17.9.1997, 94/13/0001 - Aufwendungen für ein Fitnessstudio; VwGH 10.9.1998, 96/15/0198 - Besuch von Kulturveranstaltungen; VwGH 27.5.1999, 97/15/0142 - Aufwendungen für Musikinstrumente; VwGH 16.9.1986, 86/14/0017 - Aufwendungen für Sportgeräte bzw. Pferde; VwGH 3.2.1993, 91/13/0001 - Tauchausrüstung eines bildenden Künstlers) ergebe sich, dass gemischte Ausgaben nur dann als Betriebsausgaben abzugsfähig seien, wenn die private Veranlassung völlig in den Hintergrund trete.

Zu beachten sei auch, dass nach der VwGH-Judikatur die Abgrenzung der abzugsfähigen von den nicht abzugsfähigen Aufwendungen nach objektiven Kriterien, insbesondere nach dem objektiven Erscheinungsbild, und nicht nach der möglicherweise davon abweichenden subjektiven Motivation der Steuerpflichtigen zu erfolgen habe (VwGH 15.7.1998, 93/13/0205).

Mag.^a ***12*** bestätige in ihrer „gutachterlichen Stellungnahme“, dass der Kontakt zu Pferden förderlich für das Allgemeinbefinden und kreative Prozesse sein könne. Sie habe die positiven Effekte des Getragen-Werdens durch das Pferd auf den allgemeinen Ideenfindungsprozess geschildert. Die Ausführungen seien allerdings ausschließlich allgemeiner Natur. So habe Mag.^a ***12*** die beschriebenen positiven Effekte des Getragen-Werdens explizit auch bei anderen Personengruppen festgestellt, die nicht schriftstellerisch tätig seien. Eine konkrete Bezugnahme zur Bf sei nicht erfolgt, sodass ein direkter Zusammenhang zwischen dem Kontakt zu den Pferden und den dadurch gewonnenen „Inspirationen“ bzw. die Notwendigkeit der Pferde für die schriftstellerische Tätigkeit der Bf nicht dargelegt worden sei (vgl. UFS 13.12.2005, RV/0699-L/04).

Auch in Verbindung mit den Aussagen der Bf zu ihrer Beziehung zu Pferden und deren Einfluss auf die Ideenfindung für ihre Romane sei die Stellungnahme von Mag.^a ***12*** nicht geeignet, die unbedingte berufliche Notwendigkeit der streitgegenständlichen Ausgaben nachzuweisen.

Nach Aussage der Bf habe sie bereits im Alter von 10 Jahren Geschichten geschrieben. Dabei habe sie sich in die Ruhe ihres Zimmers zurückgezogen, wo sie ihre Geschichten verfasst habe. An diesem Beispiel sei erkennbar gewesen, dass auch andere Möglichkeiten bestanden hätten, Ideen für Geschichten zu finden und diese aufzuschreiben.

Da die unbedingte Notwendigkeit der Ausgaben in Zusammenhang mit den Pferden nicht nachgewiesen worden sei, habe davon Abstand genommen werden können, zu klären, warum nicht nur die Ausgaben für ein Pferd, sondern für drei Pferde geltend gemacht worden seien.

Abgesehen von der nicht ausreichend erwiesenen Notwendigkeit der Pferde für die schriftstellerische Tätigkeit der Bf sei, wie bereits dargelegt, eine exakte Trennung zwischen privater und beruflicher Veranlassung nicht möglich.

Dafür habe auch der Umstand gesprochen, dass die Bf für die beantragten Fahrtkosten zum Stall keinerlei Aufzeichnungen (Fahrtenbuch) vorweisen habe können.

Da eine ausschließliche oder nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung für die genannten Ausgaben nicht vorgelegen sei und sich die Aufwendungen für die Lebensführung von den Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei hätten trennen lassen, seien die strittigen Ausgaben zur Ganze nicht abzugsfähig.

Zur in der Beschwerde angeführten Entscheidung des UFS vom 26.4.2004, RV/0029-I/03, werde angemerkt, dass hier die Abzugsfähigkeit einer fünfwöchigen Sprachreise nach England beurteilt worden sei, die der Vorbereitung von Lehrveranstaltungen gedient habe, die in englischer Sprache konzipiert gewesen seien. Der Bf habe die Sprachreise als "conditio sine qua non" zur Durchführung und Gestaltung seiner Lehrveranstaltungen bezeichnet. Dazu habe der

UFS ausgesprochen, dass selbst dann, wenn der Bf in diesen Sprachkursen Anregungen für seine Lehrtätigkeit erhalten hätte bzw. diese für seine Lehrveranstaltungen hätte verwerten können, die Abzugsfähigkeit der Reise nicht gegeben gewesen wäre, denn um sie als durch den Beruf veranlasst zu sehen, genüge es nicht, dass die Reise für die Berufstätigkeit von Nutzen hätte sein können (vgl. VwGH 22.9.2000, 98/15/0111). Weiters habe der UFS betont, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und beruflichen Veranlassung, gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 nicht abzugsfähig seien, außer sie stünden in Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten beruflichen Tätigkeit und ließen sich einwandfrei von privaten Lebenshaltungskosten oder Kosten der Lebensführung trennen.

Wie erwähnt, sei eine solche einwandfreie Trennung bei den streitgegenständlichen Ausgaben nicht möglich.

Dem weiteren Beschwerdevorbringen, es handle sich beim Stall um ein Atelier, welches zentral für den schriftstellerischen Prozess sei, sei zu entgegnen, dass die Kosten für ein Arbeitszimmer (Atelier) außerhalb des Wohnungsverbandes nur dann abzugsfähig seien, wenn die berufliche Verwendung notwendig sei und ein Ausmaß erreiche, das ein eigenes Arbeitszimmer rechtfertige.

Nach der allgemeinen Verkehrsauffassung sei ein Stall ein Aufenthaltsort für Tiere, konkret Pferde, und in keiner Weise als Arbeitszimmer eines Schriftstellers geeignet.

Die Tatsache, dass die Bf dem Stall die Funktion einer „Inspirationsstätte“ verliehen habe, spiegle lediglich ihre Verbindung zu den Pferden wider, ändere aber nichts an dem Umstand, dass es an objektiven Kriterien mangle, die eine Einordnung als schriftstellerisches Arbeitszimmer außerhalb des Wohnungsverbandes rechtfertigen würden. Abgesehen davon sei der Stall als Wirkungsstätte für die schriftstellerische Tätigkeit der Bf nicht in einem entsprechenden Ausmaß notwendig, da die Ausformulierung der Ideen, die im Regelfall und nach Darstellung der Bf mehr Zeit in Anspruch genommen habe als die Ideenfindung, nicht im Stall erfolgt sei.

Die Fahrtkosten zum Stall seien daher nicht als Kosten der Fahrt zu einem Atelier (Arbeitszimmer) anzuerkennen.

Dem Vorbringen, dass die Bf zu Beginn der Tätigkeit telefonisch eine Auskunft beim Finanzamt ***7*** bezüglich der Steuerpflicht ihrer Einnahmen eingeholt habe, komme für die Abzugsfähigkeit der strittigen Ausgaben keine Bedeutung zu.

Die Auskunft sei lediglich telefonisch zu einem nicht konkretisierten Sachverhalt eingeholt und nicht in rechtsverbindlicher Form erteilt worden, sodass der Grundsatz von Treu und Glauben nicht zur Anwendung kommen könne.

Die in den Jahren 2013-2015 geltend gemachten Ausgaben für Pferdefutterkosten, Pferdestallmiete, Pkw-Kilometergelder zwischen Wohnadresse bzw. Adresse der Arbeitsstelle und Stalladresse sowie eine Absetzung für Abnutzung der Pferde seien daher gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 bzw. Z 2 lit. a EStG nicht abzugsfähig, weshalb spruchgemäß zu entscheiden gewesen sei.

In dem nach verlängerter Rechtsmittelfrist rechtzeitig am 30.1.2018 eingebrachten **Vorlageantrag** führte die Bf durch ihren steuerlichen Vertreter ergänzend aus, dass in der Beschwerdeentscheidung im Wesentlichen ausgeführt werde, dass, wenn Aufwendungen ihrer Art nach eine private Veranlassung nahelegten, die Veranlassung durch die Einkünfteerzielung dann angenommen werden dürfe, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit als unbedingt notwendig erweisen würden.

Den Nachweis der beruflichen Notwendigkeit habe der Steuerpflichtige zu erbringen.

Der Umstand, dass die Bf im Beschwerdezeitraum ca. 30 Romane, daher im Schnitt alle 1,5 Monate einen Roman veröffentlicht habe und dies nach allgemeiner Lebenserfahrung für Personen ohne besondere Kreativquelle nicht möglich sei, überzeuge die Abgabenbehörde nicht.

Diese kritisiere an der vorgelegten gutachterlichen Stellungnahme, dass eine medizinisch fundierte Befundaufnahme für die Person der Bf und konkrete, sich aus dieser Befundaufnahme ableitende Schlussfolgerungen zur Wirkungsweise der Pferde in Bezug auf die Kreativität der Bf fehlten. Eine konkrete Bezugnahme auf die Person der Bf sei daher nicht dargestellt, sodass ein konkreter direkter Zusammenhang zwischen dem Kontakt zu den Pferden und den dadurch gewonnenen Inspirationen bzw. die Notwendigkeit der Pferde für die schriftstellerische Tätigkeit der Bf für die Behörde nicht dargelegt worden seien.

Die Bf möchte genau dieses kritisierte Manko ausgleichen und sei gerade dabei, eine weitere psychologische Stellungnahme bzw. ein Gutachten einzuholen, die bzw. das der Behörde sofort nach Fertigstellung nachgereicht werde.

Die Bf wiederholte den bereits gestellten Antrag auf Entscheidung durch den Senat.

Mit **Vorhalt** vom 30.7.2021 verwies die Richterin auf die gesetzliche Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sowie darauf, dass gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen könnten, ein strenger Maßstab anzulegen sei. Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen ließen, sei entsprechend dem "Aufteilungsverbot" der gesamte Betrag nicht abzugsfähig.

Reiten und die Beschäftigung mit Pferden hätten ihre Wurzel nach allgemeiner Lebenserfahrung typischerweise nicht in einem – auch nicht in einem kreativen – Beruf, sondern in einer privaten Vorliebe. Bestehe eine Affinität zu Pferden, könnten diese

naturgemäß eine Kraftquelle sein, Erholung und Entspannung vermitteln und allenfalls auch die Kreativität fördern. Dass die Förderung der beruflichen Tätigkeit für sich allein noch nicht dazu führe, einen der Lebensführung zuzurechnenden Aufwand steuerlich abzugsfähig zu machen, habe der Gesetzgeber in der o.a. Gesetzesbestimmung ausdrücklich normiert.

Als passionierte Dressurreiterin und dreifache Pferdebesitzerin verbringe die Bf ihre Freizeit zum großen Teil auf dem Rücken der Pferde, die sie immer wieder zu neuen Geschichten inspirierten (vgl. ***14***).

Im Beschwerdefall erfolge die Pferdehaltung keineswegs ausschließlich oder zumindest nahezu ausschließlich als Inspirationsquelle für den Beruf der Bf als Romanautorin, sondern auch wegen ihrer persönlichen Vorliebe für diese Tiere und weil ihre Pferde auch ihre sportliche Freizeitgestaltung als Dressurreiterin bestimmten. Die Bf beschreibe selbst, dem „Pferdevirus“ seit früher Kindheit völlig verfallen zu sein und als jugendliches Mobbingopfer bei Pferden Trost und Halt gefunden zu haben. Pferde hätten ihr Selbstwertgefühl in schwierigen Lebenssituationen gestärkt und so zu ihrer Persönlichkeitsentwicklung beigetragen. Damit bringe die Bf zum Ausdruck, dass sie mit der Haltung ihrer Pferde neben einem allfällig zu erwartenden beruflichen Nutzen auch einen Nutzen für sich selbst anstrebe und erwarte.

Der nicht berufsmäßig und zur Einkünfteerzielung ausgeübte Reitsport sei ebenfalls dem Bereich der privaten Lebensführung zuzurechnen.

Nach Ansicht der RichterIn - vorbehaltlich der Meinung des Senates - handle es sich bei den strittigen Kosten geradezu typischerweise um zur Gänze nichtabzugsfähige Kosten.

Dieser Vorhalt blieb bis dato unbeantwortet.

Antragsgemäß fand die – nichtmündliche – Senatsverhandlung am 24.11.2021 statt.

Nach dem Vortrag der Sache erfolgten im Senat Beratung und Abstimmung.

Beweiswürdigung:

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den vom Finanzamt vorgelegten Aktenteilen, dem Parteienvorbringen, den Finanzamtsdatenbanken und Internetrecherchen.

Rechtslage:

Nach § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Aufwendungen sind betrieblich oder beruflich veranlasst, wenn diese ausschließlich oder doch vorwiegend aus betrieblichen oder beruflichen Gründen getätigt werden. Die Frage der

betrieblichen Veranlassung ist unter Bedachtnahme auf die Verkehrsauffassung zu beurteilen. Ein bloß mittelbarer Zusammenhang mit dem Betrieb bzw. Beruf genügt, um eine betriebliche bzw. berufliche Veranlassung annehmen zu können. Wird der mittelbare Zusammenhang allerdings von einem in erster Linie die persönliche Sphäre betreffenden Faktor überlagert, so wird der Veranlassungszusammenhang unterbrochen. Dabei ist ein strenger Maßstab anzulegen; bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung gilt die typisierende Betrachtungsweise (VwGH 19.5.1994, 92/15/0171).

Derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend macht, hat im Hinblick auf seine Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche bzw. betriebliche Sphäre betreffen (VwGH 22.2.2007, 2006/14/0020).

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder 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, nicht abgezogen werden.

Dass die Förderung des Berufes oder der Tätigkeit der Partei für sich allein noch nicht dazu führt, einen der Lebensführung zuzurechnenden Aufwand steuerlich abzugsfähig zu machen, hat der Gesetzgeber damit ausdrücklich normiert.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 gilt gleichermaßen für laufende Aufwendungen wie auch für den Erwerb von Wirtschaftsgütern und sowohl im Bereich der Betriebsausgaben wie auch jenem der Werbungskosten.

Typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter oder Aufwendungen, für die eine private Mitveranlassung besteht, werden von der Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 erfasst; derartige Aufwendungen dürfen demnach grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden.

Nach dieser Gesetzesbestimmung sind gemischt veranlasste Aufwendungen grundsätzlich zur Gänze nicht abzugsfähig; diese wird nur dann nicht ausgeschlossen, wenn der betreffende Aufwand (nahezu) ausschließlich betrieblich bzw. beruflich veranlasst ist bzw. das betreffende Wirtschaftsgut (nahezu) ausschließlich betrieblich bzw. beruflich genutzt wird oder sich der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließlich betriebliche bzw. berufliche Veranlassung bzw. Nutzung entfällt, einwandfrei von den Ausgaben für die private Lebensführung trennen lässt.

Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und berufliche Aufwendungen nicht einwandfrei trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig (auch nicht im Schätzungsweg; Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 20 Rz 21/2 f).

Der Verwaltungsgerichtshof hielt u.a. fest, dass an der Grenzlinie zwischen Berufs- und Privatsphäre für die Parteien ein Anreiz bestehe, Privataufwendungen als beruflich veranlasst darzustellen, um so den Abzug dieser Aufwendungen zu erreichen. Dem hätten die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte bei der Sachverhaltsaufklärung und bei der Rechtsanwendung besonders Rechnung zu tragen. So dürften sich die Finanzgerichte in der Regel nicht allein auf die Darstellung der Partei stützen, wenn es an entsprechenden Nachweisen für deren Sachvortrag fehle. Vielmehr habe die Partei die berufliche Veranlassung der Aufwendungen im Einzelnen umfassend darzulegen und nachzuweisen. Eine Trennbarkeit sei dann nicht gegeben, wenn mangels klarer Quantifizierbarkeit der einzelnen Veranlassungskomponenten ein objektiv überprüfbarer Aufteilungsmaßstab nicht bestehe und damit ein entsprechendes Vorbringen der Partei nicht über die Behauptungsebene hinausgehen könne und keiner Nachprüfung zugänglich sei. Soweit bei vielen Arten von Wirtschaftsgütern eine derartige objektive und einwandfreie Trennbarkeit nicht möglich sei, komme eine Berücksichtigung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nur in Betracht, wenn die Partei den Nachweis für eine (zumindest beinahe) gänzliche betriebliche bzw. berufliche Veranlassung erbringe (VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197; VwGH 26.4.2012, 2009/15/0088).

Erwägungen:

Im Beschwerdefall steht in Streit, ob die der Bf im Zusammenhang mit ihren Pferden erwachsenen Kosten als Betriebsausgaben abzugsfähig sind oder nicht.

Auf ihrer Homepage (***15***) gibt die Bf von sich preis, dass sie ihren ersten Roman im April 2013 veröffentlicht habe. Es gebe zwei Dinge, ohne die sie sich ein Leben nicht vorstellen könne und die sie seit ihrer frühesten Kindheit begleiteten: Die Liebe zu Pferden und die Leidenschaft zum Schreiben und zu Büchern.

Die Bf erwarb ein erstes Pferd laut Anlagenverzeichnis im Juni 2013, ein zweites im Dezember 2014; sie besitzt laut Homepage drei Pferde und ist in ihrer Freizeit „passionierte Dressurreiterin“ (***16***)).

Der Bf ist insoweit Glauben zu schenken, als ihr im Sattel zu sitzen dazu verhilft, ihre Alltagssorgen zu vergessen, zu entspannen und loszulassen (vgl. ihre undatierte Stellungnahme zur Entstehung eines Buches im Hinblick auf ihre Pferde). Sie betont wiederholt ihre von Kindesbeinen an bestehende Liebe zu Pferden und ist als Dressurreiterin erfolgreich (auf ***14*** ist nachzulesen, dass die Bf als passionierte Dressurreiterin und dreifache Pferdebesitzerin ihre Freizeit zum großen Teil auf dem Rücken ihrer Pferde verbringt, die sie immer wieder zu neuen Geschichten inspirieren).

Der nicht berufsmäßig und zur Einkünfteerzielung ausgeübte Reitsport ist jedenfalls dem Bereich der privaten Lebensführung zuzurechnen.

Der Bf ist nicht gelungen, die für eine Abzugsfähigkeit der beantragten Kosten im Zusammenhang mit den Pferden gesetzlich geforderte ausschließliche oder nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen. Einer Internetrecherche zufolge nahm die Bf in der Vergangenheit auch an diversen Dressurreiterprüfungen teil.

Die Pferdehaltung erfolgt daher keineswegs ausschließlich oder nahezu ausschließlich als Inspirationsquelle für den Beruf als Romanautorin, sondern auch wegen einer persönlichen Vorliebe für diese Tiere und ihrer Passion fürs Dressurreiten. Die Bf beschreibt selbst, dem „Pferdevirus“ seit früher Kindheit völlig verfallen zu sein und als jugendliches Mobbingopfer bei Pferden Trost und Halt gefunden zu haben. Pferde hätten ihr Selbstwertgefühl in schwierigen Lebenssituationen gestärkt und so zu ihrer Persönlichkeitsentwicklung beigetragen. Damit bringt die Bf aber zum Ausdruck, dass sie mit der Haltung ihrer Pferde neben einem allfällig zu erwartenden beruflichen Nutzen auch einen Nutzen für sich selbst anstrebt und erwartet.

Eine einwandfrei erkennbare berufsspezifische Bedingtheit der strittigen Aufwendungen liegt nicht vor, weil sich diese nicht eindeutig von der Lebensführung trennen lassen.

Die Bf veröffentlichte ihren ersten erfolgreichen Roman im April 2013 und damit noch vor Erwerb ihres ersten Pferdes im Juni 2013. Dass der finanzielle Erfolg ihr ermöglichte, eigene Pferde zu erwerben und zu halten, ist nach Ansicht des Senates gleichermaßen der Faszination, die Pferde auf die Bf ausüben, als auch dem Umstand geschuldet, dass Pferde ihr ermöglichen, den Kopf frei zu bekommen, kreativ zu sein und ihrer sportlichen Freizeitgestaltung als Dressurreiterin nachgehen zu können.

Der Senat teilt die Ansicht des Finanzamtes, dass die strittigen Aufwendungen in einem hohen Maß auch privat motiviert gewesen sind.

Im vorliegenden Fall ist von einer untrennbaren Verknüpfung privater und beruflicher Interessen auszugehen, weshalb die geltend gemachten Ausgaben dem Aufteilungs- und Abzugsverbot unterliegen und nicht abzugsfähig sind.

Der Umstand, dass das Halten der Pferde für das Verfassen von Romanen förderlich ist und die Bf durch ihre Pferde Anregungen für neue Romane findet, reicht für die Abzugsfähigkeit der strittigen Kosten als Betriebsausgaben nicht aus.

Auch der Einwand, die Bf habe im Beschwerdezeitraum ca. 30 Romane, daher im Schnitt alle 1,5 Monate einen Roman veröffentlicht, was nach allgemeiner Lebenserfahrung für Personen ohne besondere Kreativquelle nicht möglich sei, reicht nicht aus, um die (nahezu) ausschließliche berufliche Notwendigkeit der Kosten für ihre Pferde glaubwürdig erscheinen zu lassen.

Im Übrigen tritt die Bf der ausführlich begründeten Beschwerdeentscheidung, der die Wirkung eines Vorhaltes zukommt, nicht konkret entgegen.

Der Vollständigkeit halber ist darauf zu verweisen, dass die Bf in ihrer Beschwerde die beantragten Kosten allenfalls unter die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. b EStG 1988 subsumieren will. Dem ist zu entgegnen, dass das EStG 1988 die Wirtschaftsgüter, die unter diese Gesetzesbestimmung fallen, erschöpfend aufzählt (Kofler/Wurm in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG²¹ § 20 Rz. 37, mit Verweis auf die Erläuterungen zur Regierungsvorlage) und im vorliegenden Fall nicht erkennbar ist, inwieweit in den Anschaffungskosten für die Pferde eine sogenannte „Luxustangente“ enthalten gewesen wäre. Darüber hinaus handelt es sich, worauf bereits das Finanzamt in seiner Beschwerdeentscheidung zutreffend hingewiesen hat, bei den im Zusammenhang mit den Pferden stehenden Kosten gerade um keine „betrieblich oder beruflich veranlassten Aufwendungen oder Ausgaben, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren.“

Es ist daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Unzulässigkeit der 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.

Im Beschwerdefall liegt keine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Die im Beschwerdefall zu lösenden Rechtsfragen beschränken sich einerseits auf Rechtsfragen, welche bereits in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes beantwortet wurden, andererseits hatte eine auf den Einzelfall bzw. den gegebenen Sachverhalt bezogene Beweiswürdigung zu erfolgen.

Im Übrigen waren im Beschwerdefall nicht über den Einzelfall hinausgehende Sachverhaltsfragen zu lösen.

Linz, am 24. November 2021