

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 22. Jänner 2021 gegen die Bescheide des ***FA*** vom 13. Jänner 2021 betreffend Einkommensteuer 2017, Einkommensteuer 2018 sowie Einkommensteuer 2019, Steuernummer ***BF1StNr1***, zu Recht erkannt:

I.

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (in Folge: Bf) brachte am 27.03.2018 die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2017 und am 16.04.2019 die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2018 ein. Die diesbezüglichen Einkommensteuerbescheide wurden am 28.03.2018 für das Jahr 2017 bzw am 17.04.2019 für das Jahr 2018 erklärungsgemäß erlassen und waren in Rechtskraft erwachsen.

Im Rahmen der elektronisch am 19.03.2020 eingebrachten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2019 ersuchte die Abgabenbehörde die Bf, die geltend gemachten Werbungskosten für das Jahr 2019, sowie mit weiterem Vorhalt für die Jahre 2017 – 2019 durch entsprechende Unterlagen nachzuweisen. Mit Eingabe vom 13.05.2020 bzw vom 02.06.2020 übermittelte die Bf eine tabellarische Aufstellung der abzusetzenden Werbungskosten für die Jahre 2017 - 2019. Beigefügt waren zahlreiche Rechnungen.

In weiterer Folge wurden die Verfahren zur Einkommensteuer 2017 und 2018 gemäß § 303 BAO wiederaufgenommen und neue Sachbescheide erlassen. Mit den Einkommensteuerbescheiden der Jahre 2017 – 2019, allesamt vom 13.01.2021, wurde begründend ausgeführt, dass ein erhöhtes Engagement in der Ausübung der beruflichen Tätigkeit niemals zu abzugsfähigen Werbungskosten führen könne. Im Schätzungswege seien Werbungskosten und zum Teil Aufwendungen für Fachliteratur (Bibel, Gebetsbücher) berücksichtigt worden.

Mit rechtzeitig am 22.01.2021 eingebrachter Beschwerde gegen die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2017 – 2019 brachte die Bf zusammengefasst vor, dass die Bf die Ausführungen der Abgabenbehörde nicht akzeptieren könne. Als Religionspädagogin habe sie die Kompetenz erworben zu entscheiden, welche Fachliteratur sie benötige, damit die Kinder jene Lern- und Erfahrungsprozesse machten, welche einen Lerngewinn für die Grundschule darstellten. Im Fachbereich der Bf handle es sich um sozial-empathisches Lernen, welches wiederum auch durch Inhalte unterschiedlicher Bilderbuchgeschichten erläutert und gefestigt werde. Ferner seien weder die Schule noch die Eltern der Kinder für besonderes Material wie beispielsweise „biblische Erzählfiguren“, Motivstanzer, Gelstifte, Ausstechformen, Teelichter, Kerzen uvm aufgekommen.

Der Beschwerde waren Bestätigungen der ***Schule***, welche bestätigen, dass die angeschafften Wirtschaftsgüter im Unterricht verwendet werden, sowie ein Referenzschreiben des ***Schulamtes*** beigelegt.

Die Bescheide über die Wiederaufnahme der Verfahren betreffend Einkommensteuer 2017 und 2018 wurden nicht angefochten.

Mit Beschwerdevorentscheidungen vom 10.05.2021 wurde der Beschwerde teilweise stattgegeben und begründend ausgeführt, dass Aufwendungen für Raumdekoration, Stickers und Stanzen, Speisen, Kosten für Fotos bzw Farbkopien und Bastelmaterial nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen seien. Außerdem sei es Aufgabe des Schulerhalters, die Unterrichtsmittel zu beschaffen. Die Lebenserfahrung zeige außerdem, dass Kindeseltern regelmäßig zum Kostenersatz für zentral angeschaffte Materialien aufgefordert werden.

Mit fristgerecht am 27.05.2021 eingebrachtem Vorlageantrag brachte die Bf ergänzend vor, dass die Stadt ***1***, welche für die Anschaffung von Unterrichtsmaterial zuständig sei, dies

nicht tue. Die zur Verfügung stehenden digitalen Lernmaterialien des Landes ***2*** seien aus pädagogischer Sicht ein Nonsens. Die Bf sehe es als pädagogischen Auftrag, den Bildschirmkonsum zu reduzieren. Vielmehr sei die Förderung und das Lernen über Begegnungen mit Menschen ihr Ziel. Die Motivstanzgeräte, Stempel oder sonstigen Hilfsgeräte seien ausschließlich für den beruflichen Bedarf verwendet worden. Ferner gehöre es zum beruflichen Auftrag, den Schulraum entsprechend und einladend zu gestalten und zu dekorieren. Auch könne es nicht sein, dass Bilderbücher mit ethisch-sozialen Inhalten nicht anerkannt werden würden.

Das Finanzamt Österreich legte mit Vorlagebericht vom 22.10.2021 die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf ist in den Streitjahren nicht selbständig als Lehrerin an der ***Schule*** beschäftigt. Laut Internetauftritt der Bf ist die Bf Religionspädagogin und ausgebildet zur spirituellen, medialen und sensitiven Begleiterin sowie zur diplomierten sozialpädagogischen Beraterin und Begleiterin. Die Bf hat seit ***99.99.9999*** freie Gewerbe zur „Hilfestellung zur Erreichung einer körperlichen bzw energetischen Ausgewogenheit mittels Auswahl von Aromastoffen, Düften, Edelsteinen, Farben, Lichtquellen oder Musik“ sowie zur „Hilfestellung zur Erreichung einer körperlichen bzw energetischen Ausgewogenheit mittels Interpretation der Aura“ angemeldet (GISA Auszug). Das Gewerbe wurde lt. eigenen Angaben ab 01.01.2018 ruhend gemeldet. Aus dieser Tätigkeit wurden in den Streitjahren keine Einkünfte erklärt (Steuerakt).

Die Bf ist verheiratet und hat drei Kinder, welche am ***Datum*** geboren wurden (FB-Akt).

Im Jahr 2017 tätigte die Bf folgende in Rubriken zusammengefasste Aufwendungen:

	alle Beträge in €	vom Finanzamt aberkannt lt. BVE
Erzählfiguren	80	80
Handspieltier	61	0
Meditation	3,06	3,06
EDV	86,11	86,11
Dekorationsmaterial	52,22	0
Goodies	61,65	0
Büromaterial	192,23	192,23

Fotos (170 Stück)	113,57	0
Farbkopien	28	0
Bastelwaren	334,62	0
Speisen/Box	19,69	0
Bücher	464,56	186

Im Jahr 2018 tätigte die Bf folgende in Rubriken zusammengefasste Aufwendungen:

	alle Beträge in €	vom Finanzamt aberkannt lt. BVE
Erzählfiguren	65,53	65,53
Dekorationsmaterial	199,35	0
Büromaterial	247,98	247,98
Farbkopien	70	0
Bastelwaren	411,63	0
Speisen Boxen	23,60	0
Bücher	539,14	243,09

Im Jahr 2019 tätigte die Bf folgende in Rubriken zusammengefasste Aufwendungen:

	alle Beträge in €	vom Finanzamt aberkannt lt. BVE
EDV	15,98	15,98
Meditation	67,99	67,99
Dekorationsmaterial	298,59	0
Speisen Boxen	31,87	0
Büromaterial	111,13	111,13
Bastelwaren	240,49	0

Beim Handspieltier (Einkommensteuer 2017) handelt es sich um eine Wendepuppe, welche sich von einer Raupe zum Schmetterling verwandeln kann ([***www***](http://www.wendepuppe.de)). Unter Dekorationsmaterial werden etwa Regenbogenkugeln, Jesusikonen, Glitter Nuggets, Dekorationstruhen, Silberdrähte, Luftschlangen oder Regenbogentücher (u. ä.) angeführt. Goodies sind hauptsächlich Stickers, Motivstanzer und ähnliches. Bei der Kategorie

„Speisen/Box“ handelt es sich um Säfte, Obst, Brote und eine Jausenbox, welche am 19.07.2017, erworben wurde.

Bei den Büchern, welche von der Abgabenbehörde nicht anerkannt worden sind, handelt es sich vorwiegend um Sachbücher, Bilderbücher und solche der Belletristik (zB „St. Nikolaus und Adventgeschichten“, „Jolante sucht Crisula“, „Wie weihnachtet man“)

Das Handspieltier, das Dekorationsmaterial, die Goodies und Farbkopien sowie die Bastelwaren wurden ausschließlich für den Unterricht angeschafft und auch dort verwendet.

Nicht festgestellt werden kann, ob die Fotos und Speisen (bzw Speisebox) für die nahezu ausschließliche berufliche Verwendung angeschafft worden sind.

Die Bf hat weder von den Eltern der Schulkinder noch vom Schulerhalter Kostenersätze für ihre Aufwendungen erhalten.

2. Beweiswürdigung

Zunächst ist auf die bei den einzelnen Feststellungen in Klammern angeführten Beweismittel zu verweisen, die – sofern im Folgenden keine näheren beweiswürdigenden Erwägungen dargelegt werden - im jeweiligen Zusammenhang schlüssig und widerspruchsfrei waren und daher den entsprechenden Feststellungen zu Grunde gelegt werden konnten.

Die Feststellung, wonach das Handspieltier, das Dekorationsmaterial, die „Goodies“ und Farbkopien sowie die Bastelwaren ausschließlich für den Unterricht angeschafft und auch dort verwendet worden sind, war basierend auf den diesbezüglichen glaubhaften Angaben der Bf zu treffen. Die Bf bringt schlüssig vor, dass der Schulerhalter der Anschaffung von Unterrichtsmaterialien nicht zur Gänze nachkomme und gerade nach religionspädagogischen Gesichtspunkten besonderes Lern- und Lehrmaterial von Nöten sei. Glaubhaft in diesem Zusammenhang ist daher auch, dass die Arbeitsmittel ausschließlich den Kindern zur Verfügung gestellt worden sind. Ebenso ist nachvollziehbar, dass die Bf keine private Veranlassung für die Anschaffung der verfahrensgegenständlichen Bastel- und Dekorationsmaterial gehabt hatte, sind ihre Kinder dem Volksschulalter doch bereits entwachsen. Die Verantwortung der Bf, sie habe die Dekorationsmaterialien zur Verschönerung des Klassenzimmers verwendet, erscheint bei lebensnaher Betrachtung glaubhaft und nachvollziehbar. Dass diese Arbeitsmittel für die gewerbliche Tätigkeit der Bf verwendet worden sind, ist auszuschließen, zumal keine Einkünfte aus dieser Tätigkeit erklärt worden sind und das Gewerbe zumindest seit 2018 nach den glaubhaften Angaben der Bf ruhend gestellt worden ist.

Grundsätzlich sind als Werbungskosten gemachte Aufwendungen nachzuweisen, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft zu machen (VwGH 17.12.1996, 92/14/0176). 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. Ritz, BAO, § 138 Tz5). Insofern war in freier Beweiswürdigung diese Feststellung zu treffen. Die Höhe der Aufwendungen wurden von der Bf mittels Rechnungen zweifelsfrei nachgewiesen.

Die Negativfeststellung hinsichtlich der Verwendung der Fotos und Speisen war zu treffen, zumal nicht glaubhaft vorgebracht werden konnte, um welche Fotos es sich hierbei handelt und für welche Zwecke diese in weiterer Folge verwendet worden sind. Hinzuweisen ist in diesem Zusammenhang, dass einer Beschwerdeentscheidung nach der höchstgerichtlichen Judikatur Vorhaltscharakter zukommt (VwGH 31.5.2011, 2008/15/0288). Die Speisenbox wurde überdies im Juli 2017 – in den Sommerferien – erworben. Aufgrund dieses Umstandes scheidet eine berufliche Verwendung für den Unterricht aus.

Die Feststellung, wonach weder vom Schulerhalter noch von den Kindeseltern Aufwendungen der Bf ersetzt worden waren, gründet sich einerseits wiederum auf die glaubhaften Angaben der Bf und andererseits auf das Rundschreiben des Landesschulrates für ***2*** vom 23.02.2017 (Referenzschreiben des ***Schulamtes***). Hierin wird ausgeführt, dass es unzulässig sei, für Lehrmittel Beiträge von den Erziehungsberechtigten einzuheben. Für das Einheben von Kopiergebühren bestehe im Grundschulbereich ebenso kein Vorschreibungsrecht.

Die Feststellung, wonach es sich bei den Büchern, welche von der Abgabenbehörde nicht anerkannt worden sind, es sich vorwiegend um Sachbücher, Bilderbücher und solche der Belletristik handelt, war anhand der von der Bf vorgelegten unbedenklichen Rechnungen und Dokumenten zu treffen.

Der Vollständigkeit halber wird ergänzend noch darauf hingewiesen, dass sich das Bundesfinanzgericht der Beweiswürdigung der Abgabenbehörde hinsichtlich der bereits anerkannten Werbungskosten bedenkenlos anschließt und in weiterer Folge diese Werbungskosten keine Würdigung mehr erfahren.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

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

Gemäß § 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 bringen und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht abgezogen werden.

Typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter, für die eine private Mitveranlassung besteht, werden von der Regelung des § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 erfasst (vgl. Hofstätter/Reichel, Tz 3.1. zu § 20 EStG 1988, 48 Lfg). Demnach dürfen, wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27.1.2011, 2010/15/0197, ausgesprochen hat, Aufwendungen für solche Wirtschaftsgüter grundsätzlich nicht als Werbungskosten abgezogen werden. Dieser Ausschluss der Abziehbarkeit gilt zwar dann nicht, wenn eine eindeutige, klar nachvollziehbare Trennung zwischen der privaten Veranlassung der Anschaffung einerseits und der beruflichen Veranlassung andererseits gegeben und die berufliche Veranlassung nicht bloß völlig untergeordnet ist. Eine Aufteilung kann aber nicht vorgenommen werden, wenn mangels klarer Quantifizierbarkeit der einzelnen Veranlassungskomponenten ein objektiv überprüfbarer Aufteilungsmaßstab nicht besteht und damit ein entsprechendes Vorbringen des Steuerpflichtigen keiner Nachprüfung zugänglich ist. Ist eine derartige objektiv nachvollziehbare und einwandfreie Aufteilung nicht möglich, kommt die Berücksichtigung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis für eine (zumindest beinahe) gänzlich betriebliche bzw. berufliche Veranlassung erbringt (vgl. VwGH 26.4.2012, 2009/15/0088).

Die von der Bf geltend gemachten Aufwendungen für Arbeitsmittel stellen Wirtschaftsgüter dar, welche typischerweise der Lebensführung dienen. Nach der zitierten Rechtsprechung können solche Aufwendungen als Werbungskosten berücksichtigt werden, wenn nachgewiesen wird, dass diese Wirtschaftsgüter nahezu ausschließlich für die berufliche Tätigkeit verwendet werden. Nach den getroffenen Feststellungen konnte die Bf glaubhaft nachweisen, dass die verfahrensgegenständlichen Arbeitsmittel (Handspieltier, Dekorationsmaterial, „Goodies“, Bastelbedarf, Farbkopien) ausschließlich beruflich verwendet worden sind.

Nicht von Bedeutung ist hingegen, ob der Arbeitgeber die berufliche Verwendung bestätigt oder für erforderlich hält. Eine Bestätigung des Arbeitgebers über die Verwendung bzw auch über die Notwendigkeit von Aufwendungen kann nicht Voraussetzung für deren Abzugsfähigkeit sein.

Die nahezu ausschließliche berufliche Verwendung der Fotos, Speisen und Speisebox konnte hingegen nicht nachgewiesen werden, wobei grundsätzlich Aufwendungen von Speisen der privaten Lebensführung zuzuordnen sind.

Hinsichtlich der Bücher ist auszuführen, dass Aufwendungen für Literatur, die auch bei nicht in der Berufssparte des Steuerpflichtigen tätige Personen von allgemeinem Interesse oder zumindest für einen nicht abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist (VwGH 23. Mai 1984, 82/13/0184), keine Werbungskosten darstellen. Dies gilt

selbst dann nicht, wenn aus den betreffenden Publikationen Anregungen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden können (vgl. VwGH 26.4.2000, 96/14/0098).

Bei den gegenständlichen Büchern handelt es sich insbesondere um Sachbücher, Bilderbücher und solche der Belletristik. Zweifelsohne sind diese Bücher auch für einen unbestimmten Personenkreis von allgemeinen Interesse. Dass diese Werke auch beruflich genutzt werden, genügt für die Abzugsfähigkeit als Werbungskosten nicht, stellt das Lesen von Büchern allgemein interessierenden Inhalts laut Verwaltungsgerichtshof (VwGH 24.04.2014, 2011/15/0187) doch eine Beschäftigung dar, die in einem Vorgang der persönlichen Bereicherung dient und zugleich die Möglichkeit der beruflichen Nutzbarmachung eröffnet.

Es mag zwar sein, dass durch den Einsatz dieser Bücher der Unterricht interessanter gestaltet wird bzw auch durch die „ethisch-sozialen Bilderbücher“ ein unmittelbarer Lernerfolg eintritt, jedoch kann vom Bundesfinanzgericht nicht erblickt werden, weshalb die Allgemeinheit kein Interesse an diesen Inhalten haben soll. Allgemeinbildende Werke und Literatur, welche für einen nicht abgegrenzten Teil der Allgemeinheit bestimmt sind, zählen zum privaten Lebensbereich gemäß § 20 EStG 1988. Überdies stellen nach der höchstgerichtlichen Judikatur literarische Werke, deren Anschaffung im Interesse der Allgemeinbildung liegt, keine Arbeitsmittel dar (VwGH 23.5.1984, 82/13/0184). Demzufolge sind Aufwendungen für Bücher, welche von einem unbestimmten Personenkreis von Interesse sind, keine Werbungskosten, auch wenn die Werke als Arbeitsmittel verwendet werden.

Zusammengefasst ist daher auszuführen, dass die Aufwendungen für das Handspieltier, das Dekorationsmaterial, die „Goodies“, die Farbkopien und die Bastelwaren zusätzlich als Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Hingegen sind die Aufwendungen für Fotos, Speisen und Speiseboxen sowie die Literatur, sofern sie nicht ohnehin von der Abgabenbehörde bereits anerkannt worden sind, nicht abzugsfähig.

Für das Veranlagungsjahr 2017 sind daher (zusätzlich zur BVE) € 537,49, für das Veranlagungsjahr 2018 € 680,98 und für das Veranlagungsjahr 2019 € 539,08 als Werbungskosten zu berücksichtigen.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (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 gegenständlichen Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, welche iSd Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzlicher Bedeutung zukämen. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei der zu lösende Rechtsfrage an der höchstgerichtlichen Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes. Überdies hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des Einzelfalles sowie auf der Ebene der Beweiswürdigung zu beantwortenden Sachfragen (insbesondere, ob angeschafften Wirtschaftsgüter nahezu ausschließlich beruflich verwendet wurden) ab. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Innsbruck, am 19. Jänner 2023