

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Bf-Adr*** vertreten durch Fidas Graz Steuerberatung GmbH, Petersbergenstraße 7, 8042 Graz, über die Beschwerde vom 08. März 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 08. Februar 2022 betreffend Einkommensteuer 2020 zu Steuernummer ***Bf-StNr*** zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Mit elektronisch am 18.01.2022 eingebrachter Abgabenerklärung beantragte die Beschwerdeführerin ua die Berücksichtigung von Arbeitsmitteln in der Höhe von € 2.176,62 und Fachliteratur in der Höhe von € 1.003,71 als Werbungskosten. Das Finanzamt berücksichtigte in dem im gegenständlichen Verfahren angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 08.02.2022 an Arbeitsmitteln € 1.292,86 und an Fachliteratur € 54,50 (in Summe € 1.347,36) als Werbungskosten. Gegen diesen Bescheid wurde fristgerecht am 08.03.2022 eine Beschwerde eingebracht und beantragt € 3.079,76 als Werbungskosten anzuerkennen. Mit Beschwerdeverentscheidung vom 22.03.2022 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Am 22.04.2022 wurde ein Fristverlängerungsansuchen zur

Einbringung eines Vorlageantrages bis zum 22.05.2022 gestellt und am 27.04.2022 fristgerecht ein Vorlageantrag eingebracht.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin unterrichtete im Beschwerdezeitraum 2020 als Vertragslehrerin an einer Volksschule und bezog daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Weiters bezog die Beschwerdeführerin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Ihr Vertrag als Lehrerin bedurfte dabei einer jährlichen Verlängerung, wobei die Verlängerung von der jährlichen Beurteilung bzw. Empfehlung der Direktorin der Schule an die Bildungsdirektion abhängig war. Privat ist die Beschwerdeführerin Mutter zweier Kinder, die im Beschwerdezeitraum 9 und 11 Jahre alt waren.

Vom Arbeitgeber der Beschwerdeführerin wurden nur bei Vorhandensein ausreichender finanzieller Mittel Lernmaterialien bezahlt. Diese wurden dann zentral zur Verwendung aufbewahrt (Ausleihsystem). Lt. der Beschwerdeführerin sei ein Großteil der Bastelmaterialien aus den Jahresbeiträgen der Eltern finanziert worden, die in eine Klassenkasse eingezahlt und mit dieser verrechnet worden seien. Eine dienstrechtliche Verpflichtung zur Anschaffung von Büchern, Bastel- und Büromaterial, Spiele oder Geschenke etc. für ihre Schülerinnen und Schüler wurde von der Beschwerdeführerin weder behauptet noch nachgewiesen.

Mit einer elektronisch eingebrachten Abgabenerklärung beantragte die Beschwerdeführerin für das Beschwerdejahr 2020 Werbungskosten für Arbeitsmittel in der Höhe von € 2.176,62 und Fachliteratur in der Höhe von € 1.003,71 steuerlich zu berücksichtigen. Mit dem gegenständlich angefochtenen Einkommensteuerbescheid anerkannte das Finanzamt an Werbungskosten für Arbeitsmittel € 1.292,86 sowie für Fachliteratur € 54,50. Hinsichtlich der Rechnungen für Druckerpatronen (betrifft die Rechnungsnummern 11, 19, 38, 58, 79, 91, 94 bis 96 – vgl. BFG-Akt OZ 10) wurde vom Finanzamt ein Privatanteil von 40% - das entspricht in Summe € 100,57 – ausgeschieden. Begründend führte das Finanzamt aus:

„Von den geltend gemachten Werbungskosten für Druckerpatronen etc. wurden Privatanteile im Betrag von 100,57 € (40 %) ausgeschieden.

Kosten für Literatur, die auch für nicht in ihrer Berufssparte tätigen Personen von allgemeinem Interesse sein können, stellen selbst dann keine Werbungskosten dar, wenn aus diesen Publikationen Anregungen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden. Aus diesem Grund konnten sämtliche Ausgaben für diverse Kinderbücher nicht berücksichtigt werden.

Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden. Sämtliche Ausgaben für diverse

Brettspiele etc., Kameras, (Weihnachtsgeschenke und Bastelutensilien konnten nicht berücksichtigt werden.“

Auf der Basis der Aufstellung des Finanzamtes und den durch die Beschwerdeführerin vorgelegten Rechnungen konnte festgestellt werden, dass die folgenden Arbeitsmittel und Fachliteratur vom Finanzamt nicht als Werbungskosten anerkannt wurden:

Belegnr.	Rechnungsinhalt	Betrag Arbeitsmittel	Betrag Fachliteratur	Anmerkungen
2	Bücher „Die Jahreszeiten“ und „Ein gutes Jahr“		€ 17,42	Lesealter 2 - 4 Jahre
6	Spiel „Lachen, Lachen für Kinder“	€ 7,04		Ab 7 Jahren
7	Spiel „Tick Tack Bumm“	€ 17,84		Ab 12 Jahren
8	Buch „Ella in der Schule“		€ 7,15	Lesealter 6 - 9 Jahre
9	Buch „Heule Eule“		€ 15,42	Lesealter 2 - 5 Jahre
12	„Smiffys Damen gepunktete Stulpen“	€ 14,92		
14	Learning Resources Buzzer	€ 24,50		
15	Buch „Ella in der zweiten Klasse“		€ 10,18	Lesealter ab 8 Jahren
18	Heißklebestifte und Papierpatronen Airbrush für Kinder	€ 69,46		
20	Blo Pens (2 mal)	€ 33,66		
21	Farbpapier, Transparentpapier und Wolle	€ 40,92		
23	Metronom	€ 18,50		

29	Bücher „Ella und der Superstar“ und „Ella auf Klassenfahrt“		€ 14,30	Lesealter 7 - 10 Jahre
30	Schrumpffolie, Spatel/Bastelhölzer, Schlüsselringe, Wasserwaage	€ 39,53		
31	Zwei Jugendbücher		€ 35,40	Ab 11 Jahren
34	Buch „Sam Sheep can't sleep“		€ 8,45	Lesealter 5 – 7 Jahre
35	Bücher „Edward the Emu“ und „Froggy goes to school“		€ 22,99	Lesealter 4 – 8 bzw 2 - 6 Jahre
36	Bücher „Glad monster, sad monster“ und „Rumble in the jungle“		€ 18,49	Lesealter 4 – 8 bzw 3 - 5 Jahre
37	Buch „Froggy best X-Mas bound“		€ 14,49	Lesealter 3-5 Jahre
40	Handpuppe Frosch	€ 17,94		
41	Pop i.G. Kombi-Abo		€ 104,90	Musik-Abo
42	Diverse Kinderbücher, Schülerkalender und Cocktail Servietten		€ 120,60	Lesealter je nach Buch von 3 – 11 Jahre
43	Hörbuch „Scary Harry - Von allen guten Geistern verlassen“		€ 10,95	Für 8 – 11 Jahre
44	Filme für Sofortbildkamera	€ 45,85		
46	Diverse Kinderbücher		€ 106,50	Lesealter je nach Buch von 3 – 13 Jahre
48	Fensterbilder	€ 9,99		

49	Batterien und Aufbewahrungsboxen	€ 44,94		
51	Spiel „Fröbelturm“	€ 99,89		Ab 8 Jahren
53	Glasnuggets – Dekosteine zum Dekorieren und Basteln	€ 7,90		
56	Rechnung IKEA – Gießkanne, Zimmerpflanze, Tablet-Halterung und Minikommode	€ 74,45		
59	Buch „Das kleine WIR in der Schule“ und Filme für Sofortbildkamera	€ 30,14	€ 14,99	Lesealter 6 – 7 Jahre
61	Geschenke	€ 17,35		
62	Pflanztöpfe und Gesichtsschutz	€ 24,95		
63	Aufbewahrungsbox	€ 25,96		
66	Servietten etc.	€ 14,93		
67	Laubsägeblätter	€ 7,49		
69	Buch „Juhu, Letzter!“		€ 16,95	Ab 5 Jahren
73	Buch „Irgendwie anders“		€ 14,40	Lesealter 4 – 6 Jahre
75	Action Songs – Buch und CD		€ 52,00	
76	Handspray, Quiz-Tiere (Quizblock), Buch „Natur und Tiere“	€ 11,98	€ 20,40	Ab 8 Jahren
80	Badminton-Set	€ 32,99		
81	Buch „Dieser Elch gehört mir“		€ 15,00	Lesealter 4 – 6 Jahre
88	JBL Puls 4 Lautsprecher	€ 189,00		

92	Stifte und Servietten	€ 40,27		
93	Stifte, Pinsel, Geschenkbox	€ 24,71		
	Gesamtsumme	€ 987,10	€ 640,98	€ 1.628,08

Zusätzlich wurden durch das Finanzamt bei der Veranlagung aus einzelnen Rechnungen Positionen als nicht abzugsfähige Aufwendungen herausgerechnet. Diese Korrekturen stellen sich wie folgt dar:

Belegnr.	Rechnungsinhalt	Gesamt	Vom FA berücksichtigt	Vom FA ausgeschieden	Anmerkung
13	div. Stifte, Zahlenkerzen, Geburtstagskerzen	€ 40,46	€ 26,41	€ 14,05	Kerzen nicht anerkannt
17	Druckerpatronen, Klebstoff, Ostereier, Tintenentferner, Keilrahmen, Ostergeschenkebox	€ 140,28	€ 120,30	€ 19,98	Osterboxen nicht anerkannt
27	Stifte und Süßigkeit	€ 31,82	€ 28,83	€ 2,99	Süßigkeit nicht anerkannt
28	Stifte, Papier etc.	€ 87,90	€ 85,42	€ 2,48	Süßigkeiten nicht anerkannt
39	Stifte, Schrumpffolie, Druckerpatronen	€ 72,06	€ 49,61	€ 22,45	Schrumpffolie nicht anerkannt
50	Diverse Bücher	€ 88,00	€ 30,90	€ 57,10	Mathematikbuch anerkannt
52	Diverse Bücher	€ 59,59	€ 41,20	€ 18,39	Bücher Grundschulsport anerkannt

74	Büromaterial und Diverses	€ 49,71	€ 47,03	€ 2,68	Sticker Sterne und Trinkhalm nicht anerkannt
87	Büromaterial und Diverses	€ 52,04	€ 46,06	€ 5,98	Pralinenkapsel und Karton für Weihnachten nicht anerkannt
	Gesamt	€ 621,86	€ 475,76	€ 146,10	

In der Beschwerde vom 08.03.2022 wurde der Betrag für den vom Finanzamt angenommenen Privatanteil von 40% (in Summe € 100,57) sowohl dem Grunde, als auch der Höhe nach durch die Beschwerdeführerin anerkannt. Insgesamt wurde von der Beschwerdeführerin jedoch noch ein Betrag von € 3.079,76 an Werbungskosten geltend gemacht. Die Beschwerdeführerin führte dazu weiter aus:

„[...]

Unsere Mandantin ist derzeit als Vertragslehrerin mit jeweils Jahresverträgen tätig und ihr Vertrag bedarf jedes Jahr einer Verlängerung, wobei die Vertragsverlängerung von der jährlichen Beurteilung bzw. Empfehlung der Direktorin der Schule an die Bildungsdirektion abhängt. Ein engagierter Unterricht unserer Mandantin ist für die Vertragsverlängerung unerlässlich, ein besonders engagierter Unterricht erhöht darüber hinaus die Wahrscheinlichkeit einer solchen.

Zu den geltend gemachten Werbungskosten führen wir im Namen und im Auftrag unserer Mandantin wie folgt aus:

Die von der Finanzverwaltung vorgenommene Kürzung der geltend gemachten Werbungskosten für Druckerpatronen etc. im Ausmaß von € 100,57 iZm einem unterstellten Privatanteil wird von unserer Mandantin zur Kenntnis genommen und aufgrund des geringen Betrages nicht weiter bekämpft. Daher richtet sich die Beschwerde gegen die Nichtanerkennung von Werbungskosten für Literatur, Brettspiele, Bastelutensilien und pädagogisch notwendige Geschenke etc. von € 1.732,40

Vom Arbeitgeber werden nur bei Vorhandensein ausreichend finanzieller Mittel Lernmaterialien bezahlt, die den Interessen aller Lehrpersonen einer Schule dienen. Diese werden zentral zur Verwendung aufbewahrt (Ausleihsystem).

Ein Großteil der Bastelmaterialien werden aus Jahresbeiträgen der Eltern finanziert, die in eine „Klassenkassa“ geleistet und mit dieser abgerechnet werden.

Darüber hinaus erforderliche bzw. vom jeweiligen Lehrer als pädagogisch wertvoll erscheinende Arbeits-, Lehr- und Lernmaterialien sind vom jeweiligen Lehrer selbst beizustellen, wie Locher, Klammerapparate, Klebstoff, Stifte, aber auch zusätzliche Musikinstrumente, Klangschale als Pausen- oder Ruhezeichen, Bluetoothbox zum Abspielen von Musik oder Hörbüchern, Spiele und Bücher wie auch Bastelmaterialien, die auch von zukünftigen Schülern verwendet werden können, aber auch Bastelmaterialien deren Kosten keine Deckung in den Jahresbeiträgen der Eltern finden. Aber auch kleine Geschenke zum Geburtstag der Kinder, Belohnungen für besondere Leistungen (Lesezeichen, Quizblöcke als Belohnung für einen vollen LesePASS), Motivationssticker und -stempel.

Die gekauften Spiele verbleiben in der Klasse und werden vorrangig dafür eingesetzt, damit die Kinder frei arbeiten können, wenn sie mit dem Pflichtlernprogramm fertig sind (z.B. Quiz- und Knobelspiele), andere Spiele werden im Turnunterricht eingesetzt (z.B. Badminton-Schläger zur abwechslungsreichen Gestaltung des Corona bedingt zwingenden Unterrichts im Freien) und andere Spiele werden wiederum für das soziale Lernen und die Stärkung der Klassengemeinschaft verwendet (z.B. Fröbel-Turm).

Bestimmte Materialien werden auch benötigt, um Kindern mit besonderen Bedürfnissen gerecht zu werden. So konnte mit dem Buzzer mit Aufnahmefunktion sowie mit „sprechenden“ Handpuppen ein Kind mit der Diagnose „frühkindlicher Autismus“ geholfen werden, sich zu verständigen.

Bei den irrtümlich unter der KZ 720 eingetragenen als „Fachliteratur“ getätigten Ausgaben handelt es sich mit Ausnahme der Bücher „Fresch Rechtschreibschule“, „Rechtschreiben lernen“ als unerlässliche Lehrutensilien um Bücher als Arbeitsmaterialien in der Klasse, die vor allem Verwendung finden

- zur Ausstattung der eigenen Klassenbibliothek, die täglich von den Schülern benutzt wird
- als Einstieg oder Motivation für Zeichenstunden (z.B. Bilderbuch „Der Elch gehört mir“ - Zeichenthema Weihnachtseich)
- zur Gestaltung von Englischstunden (englische Kinder - und Bilderbücher)
- als Grundlage für Unterrichtsthemen (z.B. Bilderbuch „Heule Eule“ zur Erarbeitung der Buchstabenverbindung Eu/eu)
- zur Gestaltung von Musikstunden (z.B. Action Songs, Abo Pop iG)
- für Literaturprojekte zum projektorientierten und fächerübergreifenden Lernen (z. B. Bilderbuch „Irgendwie Anders“ gemeinsam mit der Literaturprojektunterlage inkl. Kopiervorlagen)
- als Vorlesebücher für das soziale Lernen (z.B. Bilderbücher Juhuh Letzter, Das kleine Wir)

- als Lehrmaterial (Bilderbücher) um mit Kindern mit besonderen Bedürfnissen oder mit nichtdeutscher Muttersprache schulische bzw. Alltags-Themen (z. B. Jahreszeiten, Körper) bildhaft erarbeiten zu können.

Sämtliche als Werbungskosten geltend gemachte, von unserer Mandantin getragene Ausgaben erfüllen sämtliche Voraussetzungen einer beruflichen Veranlassung.

[...]“

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 22.03.2022 wurde durch das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet abgewiesen und begründend ausgeführt:

„Von Ihren beantragten Werbungskosten von € 3.079,76 wurden im Einkommensteuerbescheid vom 08.02.2022 bereits € 1.347,36 berücksichtigt (Bastelmaterial, Stifte, Ordner, Schulaufgaben, etc), die restliche Summe wird aus Gründen die bereits im Einkommensteuerbescheid 2020 aufgezählt wurden, sowie folgender abgewiesen:

§20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 legt insofern fest, dass Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht als Werbungskosten abzugsfähig sind, selbst wenn sie sich aus der wirtschaftlichen Stellung des Steuerpflichtigen ergeben und sie zur Förderung des Berufes des Steuerpflichtigen erfolgen. Dieses Abzugsverbot besteht auch, wenn die Aufwendungen beruflich mit veranlasst sind. Nach der Rechtsprechung sind gemischte Aufwendungen, dh Aufwendungen mit einer privaten und einer betrieblichen/beruflichen Veranlassung, nicht abzugsfähig (vgl Jakom/Baldauf EStG5 , § 20 Rz 11 f). Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung beruft sich der VwGH auf die typisierende Betrachtungsweise; maßgeblich ist nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung (VwGH 29.09.04, 2000/13/0156; VwGH 24.11.1999, 99/13/0202). Eine Abzugsfähigkeit scheidet demnach dann aus, wenn die fraglichen Aufwendungen nach allgemeiner Lebenserfahrung typischerweise ihre Wurzel nicht im Betrieb oder Beruf des Steuerpflichtigen haben. Zu berücksichtigen ist auch, dass die Kinder der Steuerpflichtigen 9 und 11 Jahre alt sind. Tonträger wie CDs, Schallplatten, Kassetten etc., auch wenn sie eine Inspiration für das Berufsleben erbringen, sind dann nach § 20 Abs 1 Z 2 lit a leg. cit. zur Gänze nicht abzugsfähig, wenn sie ihrem Inhalt nach einen nicht abgegrenzten Teil der Allgemeinheit ansprechen (vgl Doralt, EStG13, § 20 Tz 163 mwN). Auch der nachweisbare konkrete Einsatz eines Tonträgers zu beruflichen Zwecken nimmt diesem Tonträger noch nicht die Eignung, seinem Eigentümer nach dessen Wahl in beliebiger Weise für den privaten Gebrauch zur Verfügung zu stehen (VwGH 27.03.2002, 2002/13/0035; ebenso UFS 10.05.2006, RV/0643- G/05, zu einem Musiker). Sie hierzu auch RV/0300-F/11“

Nach einem rechtzeitig eingebrachten Fristverlängerungsansuchen wurde am 27.04.2022 fristgerecht durch die Beschwerdeführerin ein Vorlageantrag eingebracht. Mit diesem Vorlageantrag wurde auch eine Reihe von Fotos vorgelegt, zur Demonstration des Einsatzes der Unterrichtsmaterialien und als Nachweis, dass sämtliche dieser Materialien (Bücher,

Lernspiele, mathematisches Hilfsmaterial, Bastel- und Zeichenmaterialien etc) im Klassenzimmer bzw in der Schule verblieben sein sollen. Weiters führte die Beschwerdeführerin aus:

„[...]“

Eine Verwendung durch bzw. für die Kinder unserer Mandantin scheidet alleine schon aus diesem Grund aus, wobei noch anzumerken ist, dass ungeachtet dessen, diese aufgrund ihres Alters mit derartigen Büchern, Lernspielen etc. nicht mehr angesprochen werden hätten können (letzteres ausschließlich zur Anmerkung der Finanzbehörde in der Beschwerdeentscheidung „Zu berücksichtigen ist auch, dass die Kinder der Steuerpflichtigen - Anmerkung: im streitanhängigen Kalenderjahr - neun bzw. elf Jahre alt sind“).

Die Lohnsteuerrichtlinien 2002 führen in Rz 353 iZm „Fachliteratur“ ausdrücklich aus, das u.a. bei Büchern, die weit überwiegend berufsspezifischen Aspekten dienen, sodass eine allfällige private Mitveranlassung hinsichtlich ihrer Anschaffung nur mehr als völlig untergeordnet zu beurteilen ist, die Abzugsfähigkeit der dafür entstandenen Aufwendungen nicht mit dem Hinweis auf das Abzugsverbot nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG verweigert werden kann (VwGH 5.7.2004, 99/14/0064, betr. französische Literatur einer Französischlehrerin für die Vorbereitung, Abhaltung und Ausgestaltung von Lehrveranstaltungen).

So werden auch die von unserer Mandantin für den Unterricht angeschafften Bücher ausschließlich wie folgt verwendet.

- *Sach- und Wissensbücher werden vor allem im Sachunterricht verwendet. Die Kinder werden dazu angehalten mit den Büchern Rechercheaufträge zu bearbeiten, Arbeitsblätter zu bearbeiten und Referate auszuarbeiten.*
- *Bilderbücher dienen vor allem als Unterrichtseinstieg und Vorlagen für den Zeichenunterricht, als Grundlage für den Englischunterricht zusammen mit dazugehörigen Arbeitsmaterialien und als Grundlage für Projektarbeiten in Deutsch zusammen mit dazugehörigen Arbeitsmaterialien*
- *Darüber werden sämtliche Bücher von den Kindern in den wöchentlichen Lesezeiten gelesen.*

Dies gilt auch für Arbeitsutensilien wie CDs, Medien auf Abspielgeräten usw. Diese werden unmittelbar im Unterricht eingesetzt.

- *Musik CDs werden für konkrete musikalische/instrumentale Begleitung beim Singen und Tanzen eingesetzt*
- *Musicals und klassische Musik werden den Kindern vorgespielt und mit dem Wissen weitergearbeitet (z.B. Stücke von Mozart, wenn im Musikunterricht der Komponist Mozart durchgenommen wird).*

- Wissens-CDs werden im Sachunterricht vorgespielt und danach mit den Kindern unter Verwendung weiterer Arbeitsmaterialien (Arbeitsblättern) weitergearbeitet.

Viele Materialien (Bücher, Lernspiele, mathematisches Hilfsmaterial, Bastel- und Zeichenmaterialien) befinden sich frei zugänglich in der Klasse, damit diese aktiv von den Kindern verwendet und eingesetzt werden können.

Jedenfalls werden sämtliche Materialien ausschließlich und unmittelbar im Unterricht und zur Förderung der unsere Mandantin zu betreuenden Kinder eingesetzt, verbleiben in der Schule und eine private oder präsentative Komponente kann jedenfalls ausgeschlossen werden.

Sämtliche als Werbungskosten geltend gemachte, von unserer Mandantin getragene Ausgaben dienen nach Wahrnehmung unserer Mandantin ausschließlich, aber jedenfalls weit überwiegend ihren berufsspezifischen Aspekten als Volksschullehrerin - auch wenn diese von jenen einer Französischlehrerin (vgl. obigen VwGH-Erkenntnis) inhaltlich abweichen (müssen) - und erfüllen damit die Voraussetzungen einer beruflichen Veranlassung, die vom Abzugsverbot nach typisierender Betrachtungsweise und dem Aufteilungsverbot nicht umfasst ist.“

2. Beweiswürdigung

Auf der Basis der vorgelegten Rechnungen konnte festgestellt werden, dass die von der Beschwerdeführerin als Fachliteratur geltend gemachten Bücher überwiegend Kinder- und Jugendliteratur darstellen. Lediglich in einem Fall (Belegnummer 50 vgl BFG-Akt OZ 10) handelt es sich um einen Debütroman einer österreichischen Kabarettistin für Erwachsene. Im Zuge von Recherchen im Internet auf diversen Verkaufsplattformen konnte das Bundesfinanzgericht das jeweilige Lesealter den einzelnen Buchtiteln zuordnen. Auf diese Weise konnte das Gericht diejenigen Bücher herausfiltern, die auf Grund des Lesealters nicht in die Alterskategorie der Kinder der Beschwerdeführerin (im Beschwerdezeitraum 9 und 11 Jahre alt) fallen. Konkret handelt es sich dabei um die folgenden Bücher:

Belegnr.	Buchtitel	Lesealter	Betrag
2	Die Jahreszeiten	2-4 Jahre	€ 10,27
2	Ein gutes Jahr	2-4 Jahre	€ 7,15
8	Ella in der Schule	6-8 Jahre	€ 7,15
9	Heule Eule	2-5 Jahre	€ 15,42
34	Sam sheep can't sleep	5-7 Jahre	€ 8,45
35	Edward the Emu	4-8 Jahre	€ 6,99

35	Froggy goes to school	2-6 Jahre	€ 16,00
36	Glad monster, sad monster	4-8 Jahre	€ 10,99
36	Rumble in the jungle	3-5 Jahre	€ 7,50
37	Froggys best Xmas bound for school	3-5 Jahre	€ 14,49
42	Vielleicht - Eine Geschichte über die unendlich vielen Begabungen in jedem von uns	2-7 Jahre	€ 13,90
46	Das Schaf Charlotte	3-6 Jahre	€ 15,40
50	Pauli Lorenz, böse	4-6 Jahre	€ 15,40
50	Fridolin Franse frisiert	3-5 Jahre	€ 17,00
52	Das kleine Wir in der Schule	6-7 Jahre	€ 13,40
52	Das Papierfliegerbuch	6-8 Jahre	€ 4,99
59	Das kleine WIR in der Schule	6-7 Jahre	€ 14,99
69	Juhu, Letzter!	ab 5 Jahre	€ 16,95
73	Irgendwie anders	4-6 Jahre	€ 14,40
76	Quiz Tiere / Natur und Tiere	ab 8 Jahren	€ 25,50
81	Dieser Elch gehört mir	4-6 Jahre	€ 15,00
	Gesamt		€ 271,34

Durch die Beschwerdeführerin konnte im Verfahren in glaubhafter und nachvollziehbarer Weise dargelegt werden, dass zumindest die Bücher, die alleine schon auf Grund des Lesealters der Bücher, nicht von Interesse für ihre eigenen Kinder sein können, jedenfalls überwiegend berufsspezifischen Zwecken dienen.

Weiters wurde durch die Beschwerdeführerin in glaubwürdiger und nachvollziehbarer Weise dargestellt, dass der Buzzer mit Aufnahmefunktion und die Handpuppe Frosch benötigt wird, um Kindern mit besonderen Bedürfnissen gerecht zu werden. Konkret konnte die Beschwerdeführerin mit diesen Arbeitsmitteln einem Kind mit der Diagnose „frühkindlicher Autismus“ helfen sich zu verständigen. Der Buzzer mit Aufnahmefunktion wurde von der

Beschwerdeführerin um € 24,50 (vgl Belegnummer 14 BFG-Akt OZ 10) und die Handpuppe Frosch um € 17,94 (Belegnummer 40 BFG-Akt OZ 10) angeschafft.

Was die übrigen von der Beschwerdeführerin geltend gemachten Arbeitsmittel und Fachliteratur anbelangt, so konnte durch die Beschwerdeführerin in einer typisierenden Betrachtungsweise nicht nachgewiesen werden, dass diese ausschließlich bzw beinahe ausschließlich durch ihre berufliche Tätigkeit als Volksschullehrerin veranlasst sind.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

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

§ 20 EStG 1988 in der im Beschwerdezeitraum geltenden Fassung BGBl I Nr 118/2015 lautet auszugsweise wie folgt:

„(1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

1. [...]

2. a) 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.

[...]“

Aus § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 ergibt sich ein auf Gründen der Steuergerechtigkeit beruhendes allgemeines Aufteilungsverbot (VwGH 05.04.2001, 98/15/0046). Gemischte Aufwendungen – also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen/beruflichen Veranlassung – sind nicht abzugsfähig (vgl VwGH 05.07.2004, 99/14/0064). Es soll damit vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abziehbar machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (vgl VwGH 25.11.2009, 2007/15/0260; 22.02.2007, 2006/14/0020; 27.03.2002, 2002/13/0035; 23.01.2002, 2001/13/0238; 21.09.2005, 2001/13/0241). Dies gilt auch für typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter, wenn sie gemischt genutzt werden, dh eine private Mitveranlassung besteht (VwGH 24.04.2014, 2011/15/0187). Soweit sich Aufwendungen nicht einwandfrei trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig (VwGH 22.12.2004, 2002/15/0011). Die Abgrenzung der abzugsfähigen von den nicht abzugsfähigen Aufwendungen hat nach objektiven Kriterien zu erfolgen. Maßgebend ist das äußere

Erscheinungsbild das auf Art und Beweggrund des Aufwandes schließen lässt und nicht die bloß behauptete, davon abweichende Motivation des Steuerpflichtigen (VwGH 15.07.1998, 93/13/0205). Dabei ist nach der Rechtsprechung des VwGH eine typisierende Betrachtungsweise anzuwenden (vgl VwGH 29.09.2004, 2000/13/0156; 24.11.1999, 99/13/0202). Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des VwGH, dass Aufwendungen für Wirtschaftsgüter, die nach der allgemeinen Lebenserfahrung in gleicher Weise privat wie auch beruflich bzw betrieblich verwendet werden können, nur dann einkünftermindernd in Ansatz gebracht werden können, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis der (nahezu) ausschließlich beruflichen bzw betrieblichen Verwendung erbringt (VwGH 22.02.2007, 2006/14/0020 zu einem Hausboot). Eine Abzugsfähigkeit scheidet demnach dann aus, wenn die fraglichen Aufwendungen nach allgemeiner Lebenserfahrung typischerweise ihre Wurzel nicht im Betrieb oder Beruf des Steuerpflichtigen haben.

Es besteht für den Steuerpflichtigen auch bei Wirtschaftsgütern bzw Aufwendungen, bei denen die Vermutung für ihre Zugehörigkeit zum privaten Bereich spricht (zB bei Wirtschaftsgütern des täglichen Bedarfs), die Möglichkeit, diese Vermutung zu widerlegen. Derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Betriebsausgaben oder Werbungskosten geltend machen will, hat folglich 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 (VwGH 22.02.2007, 2006/14/0020; 26.04.2012, 2009/15/0088; 18.10.2017, Ra 2017/13/0068). Der Umstand, dass Aufwendungen einer betrieblichen/beruflichen Tätigkeit förderlich sein können, reicht für die Abziehbarkeit der Kosten allein nicht aus (VwGH 18.12.2013, 2011/13/0119; 28.10.2009, 2007/15/0103).

Als Ergebnis dieser gebotenen typisierenden Betrachtungsweise hat der Verwaltungsgerichtshof in zahlreichen Erkenntnissen ausgeführt, dass die Anschaffung von Werken der Literatur, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsstand bestimmt ist (dazu gehören zB Werke der klassischen Literatur, Kinder- und Jugendliteratur, Werke der Belletristik und Nachschlagewerke allgemeiner Art) selbst dann nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung darstellen, wenn der Steuerpflichtige eine ausschließliche berufliche Nutzung behauptet (vgl VwGH 10.09.1998, 96/15/0198; VwGH 24.11.1999, 99/13/0202; VwGH 29.09.2004, 2000/13/0156; VwGH 26.07.2007, 2006/15/0065). Auch Tonträger betreffen als Teil des Kulturlebens die private Lebensführung, weil die Anteilnahme am Kulturleben dem Bereich der Lebensführung zuzuordnen ist, mag sie auch Inspiration für die Berufstätigkeit erbringen (siehe dazu zB VwGH 19.07.2000, 94/13/0145; VwGH 27.03.2002, 2002/13/0035; VwGH 25.11.2009, 2007/15/0260).

Bei den von der Beschwerdeführerin angeschafften Büchern handelt es sich - mit einer einzigen Ausnahme - um Kinder- und Jugendliteratur. Soweit diese Bücher einen Leserkreis im

Alter von bis zu 8 Jahren ansprechen, erachtet das Bundesfinanzgericht diese Aufwendungen als nahezu ausschließlich durch die berufliche Tätigkeit veranlasst. Zwar sind diese Bücher, die für ein Lesealter von bis zu 8 Jahren geeignet sind, in typisierender Betrachtungsweise für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit bestimmt, die Beschwerdeführerin konnte aber diese Vermutung der Zugehörigkeit zum privaten Bereich dadurch widerlegen, dass sie in glaubwürdiger Weise dargelegt hat, dass diese Bücher für ihre Kinder, die im Beschwerdezeitraum 9 und 11 Jahre alt waren, nicht von Interesse waren. Vor diesem Hintergrund ist es für das Bundesfinanzgericht erwiesen, dass diese Bücher für einen eingeschränkten Leserkreis von bis zu 8 Jahren weit überwiegend berufsspezifischen Zwecken (Heranführung an das Lesen, Einstieg bzw Vorlage für die Zeichenstunde, Grundlage für die Erarbeitung der Buchstabenverbindung Eu/eu – mit dem Buch „Heule Eule“, Lehrmaterial für Kinder mit besonderen Bedürfnissen und mit nichtdeutscher Muttersprache) gedient haben, sodass eine allfällige private Mitveranlassung hinsichtlich ihrer Anschaffung nur mehr als völlig untergeordnet zu beurteilen war (vgl dazu VwGH 05.07.2004, 99/14/0064 betreffend eine Französischlehrerin und französische Literatur).

Hinsichtlich der weiteren Bücher (Kinder- und Jugendliteratur für einen Leserkreis ab 9 Jahren und ein Roman für Erwachsene) war der Sachverhalt anders zu beurteilen. Diese Bücher sind nicht nur für einen begrenzten Personenkreis von Interesse bzw nicht auf spezielle Bedürfnisse bestimmter Berufsgruppen abgestellt, sondern vermögen das Interesse eines weit größeren Publikums anzusprechen. Das Bundesfinanzgericht zieht zwar nicht in Zweifel, dass die Beschwerdeführerin diese Bücher teilweise im Unterricht verwendet hat und dass diese Bücher – zumindest solange sie von der Beschwerdeführerin als für den Unterricht erforderlich angesehen werden – im Schulgebäude verbleiben. Dieser Umstand nimmt diesen Büchern jedoch nicht die Eignung, jederzeit für die Beschwerdeführerin als Eigentümerin nach ihrer Entscheidung in beliebiger Weise für den privaten Gebrauch zu Verfügung zu stehen. Der Beschwerdeführerin ist es bei diesen Büchern nicht gelungen, die Vermutung der Zugehörigkeit zum privaten Bereich zu widerlegen. In einer durch die VwGH-Judikatur herausgebildeten typisierenden Betrachtungsweise haben diese Aufwendungen nach allgemeiner Lebenserfahrung typischerweise ihre Wurzel nicht im Beruf der Beschwerdeführerin. Damit gilt für diese typischerweise der privaten Bedürfnisbefriedigung dienenden Gegenstände das sich aus § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 ergebende Abzugsverbot.

Hinsichtlich der durch die Beschwerdeführerin angeschafften Kerzen, Geschenke, Süßigkeiten, Aufbewahrungsboxen, Schrumpffolie, Trinkhalme, Spiele, gepunktete Damen-Stulpen, Heißklebestift und Bastelbedarf, Patronen für Airbrush, BLO Pens, Wolle, Metronom, Wasserwaage, Musik-Abo und Musik-CD, Lautsprecher, Filme für eine Sofortbildkamera, Batterien, Pflanzen und Töpfe, Möbel (Minikommode), sowie Servietten gilt ebenfalls, dass Aufwendung für diese Gegenstände in typisierender Betrachtungsweise und nach allgemeiner Lebenserfahrung typischerweise ihre Wurzel nicht im Beruf der Beschwerdeführerin haben. Diese Gegenstände sind ebenfalls nicht nur für den Gebrauch im Unterricht geeignet. Das

Bundesfinanzgericht zieht bei diesen Gegenständen zwar ebenfalls nicht in Zweifel, dass diese groÙteils durch die Beschwerdeführerin im Unterricht verwendet wurden und dass diese Gegenstände solange sie durch die Beschwerdeführerin als für den Unterricht als notwendig erachtet werden im Schulgebäude verbleiben. Das nimmt diesen Gegenständen aber nicht die Eignung, jederzeit der Beschwerdeführerin nach ihrer Wahl in beliebiger Weise für den privaten Gebrauch zur Verfügung zu stehen. Deshalb kommt hinsichtlich dieser Aufwendungen aus den oben bereits dargestellten Gründen das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 zur Anwendung.

Zu den von der Beschwerdeführerin als Werbungskosten begehrten Aufwendungen für Musik-Abos und Musik-CDs ist auszuführen, dass diese eine Teilnahme am Kulturleben vermitteln und dementsprechend, in nicht bloÙ völlig untergeordnetem AusmaÙ, jedenfalls auch die private Lebensführung betreffen. Ein konkreter Einsatz dieser Musik-Abos bzw Musik-CDs zu beruflichen Zwecken nimmt diesen noch nicht die Eignung, ihrer Eigentümerin nach deren Wahl in beliebiger Weise für den privaten Gebrauch zur Verfügung zu stehen. Auch die Aufbewahrung der Musik-CDs am Dienstort der Beschwerdeführerin (Volksschule) schließt die Möglichkeit einer privaten Verwendung nicht aus, weil die Beschwerdeführerin als Eigentümerin die beliebige Verfügung über diese Musik-CDs (aber auch über die Musik-Abos) jederzeit möglich bleibt und kein vernünftiger Grund erkennbar ist, der einen späteren Gebrauch zu privaten Zwecken nach vorangegangener beruflicher Verwendung ausschließen sollte. (vgl dazu beispielsweise VwGH 27.03.2002, 2002/13/0035)

Eine andere Sichtweise vertritt das Bundesfinanzgericht aber hinsichtlich der Arbeitsmittel Buzzer mit Aufnahmefunktion und der Handpuppe Frosch. Hinsichtlich dieser Arbeitsmittel konnte die Beschwerdeführer in glaubwürdiger und nachvollziehbarer Weise darlegen, dass es ihr mit diesen Arbeitsmitteln möglich war einem Kind mit der Diagnose „frühkindlicher Autismus“ zu helfen sich zu verständigen. Diese Aufwendungen sind dementsprechend als nahezu ausschließlich durch die berufliche Tätigkeit veranlasst anzusehen, weswegen ein Abzug dieser Aufwendungen als Werbungskosten zulässig ist.

Neben den vom Finanzamt im Erstbescheid bereits anerkannten Werbungskosten in der Höhe von € 1.347,36 für Fachliteratur und Arbeitsmittel können somit zusätzlich € 271,34 für Fachliteratur (Bücher deren Anschaffung durch weitaus überwiegend berufsspezifische Zwecke veranlasst war) und € 42,44 für Arbeitsmittel (Buzzer und Handpuppe) als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Volksschullehrerin anerkannt werden. Eine Aufstellung der mit diesem Erkenntnis zusätzlich als Werbungskosten anerkannten Aufwendungen für Bücher findet sich oben in der Beweiswürdigung dieses Erkenntnisses.

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.

Bei der Beurteilung des Werbungskostencharakters der geltend gemachten Aufwendungen folgt dieses Erkenntnis der zitierten höchstgerichtlichen Judikatur. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wurde dementsprechend nicht aufgeworfen, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Graz, am 25. September 2023