

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., Adr., vertreten durch Mag. Albert Ferk, WTH / Steuerberater, Hans-Sachs-Gasse 14/3, 8010 Graz, über die Beschwerde vom 25.02.2011 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 24.01.2011, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2006 bis 2008 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

Die Beschwerdeführerin (Bf.) beantragte in den am 12.01.2011 elektronisch eingereichten Erklärungen zu den Arbeitnehmerveranlagungen für die Kalenderjahre 2006, 2007 und 2008 neben Sonderausgaben folgende Werbungskosten:

Werbungskosten:	2006	2007	2008
Arbeitsmittel	543,80 €	783,75 €	152,45 €
Fachliteratur	1122,01 €	561,24 €	701,23 €
Gewerkschaftsbeiträge		51,00 €	51 €
Fortbildungskosten		100 €	

Die Bf. bezog als Mittelschullehrerin nicht selbständige Einkünfte.

Als Beilage zu den elektronisch eingereichten Steuererklärungen übermittelte der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin Auflistungen der Arbeitsmittel und der Fachliteratur je Kalenderjahr.

In den Einkommensteuerbescheiden vom 24.01.2011 für die Jahr 2006, 2007 und 2008 wurden die beantragten Sonderausgaben gewährt. Die beantragten Werbungskosten wurden im Jahr 2006 auf 470,10 €, im Jahr 2007 auf 639,64 € und im Jahr 2008 auf das Werbungskostenpauschale von 132 € gekürzt; die Gewerkschaftsbeiträge wurden in den Jahren 2007 und 2008 anerkannt, ebenso die Fortbildungskosten. In der Begründung der Bescheide wurde unter Hinweis auf § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 ausgeführt,

dass Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, grundsätzlich keine Werbungskosten darstellen würden (Aufteilungsverbot). Dies gelte insbesondere für Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern, die typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen. Eine Aufspaltung in einen beruflichen und einen privaten Teil sei auch im Schätzungswege nicht zulässig. Im Interesse der Steuergerechtigkeit solle nämlich vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen könne (VwGH 06.11.1990, 90/14/0176, VwGH 28.02.1995, 94/14/0195). Daher könnten Arbeitsmittel (div. CDs) steuerlich nicht anerkannt werden.

Gegen diese Bescheide er hob der steuerliche Vertreter der Beschwerdeführerin fristgerecht die Berufung (nunmehr Beschwerde genannt) mit der Begründung, dass die Bf. Französisch und Musik in einer Mittelschule unterrichte und die nicht anerkannten CDs für den Musikunterricht benötigt habe. Sämtliche diesbezüglichen Rechnungen sind der Beschwerde angeschlossen und das Finanzamt möge überprüfen, ob nicht doch berufsbedingte Ausgaben vorliegen. Ferner seien die unter Fachliteratur für den Französischunterricht beantragten Ausgaben irrtümlich vom Finanzamt gestrichen worden.

Im Zuge eines Ergänzungser suchens teilte der steuerliche Vertreter mit, dass die Beschwerdeführerin nicht gewillt sei, jede gekaufte Fachliteratur extra zu erläutern. Sie sei der Meinung, dass es sich bei allen in den Jahren 2006 – 2008 beantragten erhöhten Werbungskosten um beruflich bedingte Ausgaben handle. Sie sei jedoch gerne bereit dem Finanzamt Kopien der Fachliteraturbelege zu übersenden. Es wird jedoch eine von der Bf. verfasste globale Darstellung ihrer Unterrichtstätigkeit und der dafür angeschafften Lehrmittel übermittelt:

*„Bei meinen eingereichten Rechnungen handelt es sich durchwegs um Rechnungen, die ich für meine Tätigkeit als Französisch- und Musiklehrerin benötige.*

*Es sind dies einerseits*

- Lehrwerke, die in den Klassen verwendet werden*
- DELFbücher, da ich auch die unverbindliche Übung DELF (Sprachendiplom der französischen Sprache in 4 Niveaus) unterrichte,*
- vom Spotlight-Verlag das Ecoute-Abo und das Abo für die dazugehörigen Cds,*
- Literatur, die in der Schule gelesen wird bzw. die ich benötige, da ich jedes Jahr MaturantInnen habe, die Spezialfragen zu Literaturthemen verfassen.*
- Literatur, die ich anschaffen musste, um Fachbereichsarbeiten betreuen zu können.*
- Die Revue de la Presse*
- DVDs, da ich immer wieder Filmausschnitte bearbeite*

*Da ich eine Europaklasse unterrichte, die Spanisch lernt, ist es für mich unverzichtbar, zumindest die Basis der spanischen Sprache zu kennen, um sprachenvergleichend arbeiten zu können, etwas was ich auch von meinen SchülerInnen verlangen muss, da darin einer der Schwerpunkte der Europaklasse besteht.*

*“Die Cds benötige ich als Tonbeispiele für den Musikunterricht.“*

Das Finanzamt legte die Berufung ohne Erlassung einer Berufungsvereinsentscheidung dem Bundesfinanzgericht vor.

Durch die Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012, BGBl. I 51/2012, trat ab 1. Jänner 2014 das Bundesfinanzgericht an die Stelle des unabhängigen Finanzsenates.

Nach § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.

### **Über die Beschwerde wurde erwogen:**

Gemäß § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) idgF sind Werbungskosten allgemein die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Die Abzugsfähigkeit der Werbungskosten ergibt sich einerseits aus der beruflichen Veranlassung. Sie ist dann anzunehmen, wenn objektiv ein Zusammenhang mit dem Beruf besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Berufes, nämlich zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen im Rahmen der Einkunftsart gemacht werden (vgl. BFH 28.11.1980, BStBl 1981 II 368).

Andererseits dürfen die Aufwendungen nicht zu den Kosten der Lebensführung des Arbeitnehmers gehören. Soweit Aufwendungen für die Lebensführung mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen in unmittelbarem Zusammenhang stehen, können sie als steuerliche Abzugsbasis nur Berücksichtigung finden, wenn sich der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließlich berufliche Sphäre entfällt, einwandfrei von den Ausgaben, die der privaten Lebensführung dienen, trennen lässt. Ist eine solche Trennung der Aufwendungen nicht einwandfrei durchführbar, dann gehört der Gesamtbetrag derartiger Aufwendungen zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben (vgl. zB VwGH 23.04.1985, 84/14/0119).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte die Aufwendungen für die Lebensführung abgezogen werden, 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.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftszielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Abgabenbehörden nicht in der Lage sind zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftszielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, dürfen nicht schon deshalb als Werbungskosten anerkannt werden, weil die in jedem konkreten Einzelfall gegebene Veranlassung nicht objektiv feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftszielung nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines

Aufwandes ist nur dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt (vgl. VwGH 27.05.1999, 97/15/0142).

Die Notwendigkeit einer Aufwendung ist keine Voraussetzung für die Anerkennung von Werbungskosten, sondern nur ein Indiz für die berufliche Veranlassung und somit für das Fehlen einer privaten Veranlassung (vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG, Rz 2 zu § 16 mwN).

Eine Regelung, nach der Aufwendungen der Lebensführung ausschließlich bei jenen Abgabepflichtigen einkünftemindernd berücksichtigt werden, bei denen die Möglichkeit einer Veranlassung durch die Einkünftezielung gegeben ist, verstieße gegen den Gleichheitssatz des Art. 7 Abs. 1 B-VG (VwGH 29.5.1996, 93/13/0013).

Aufwendungen für die Lebensführung sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EstG 1988 keine Werbungskosten, selbst wenn sie zur Förderung des Berufes des Steuerpflichtigen erfolgen. Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch den Beruf als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, stellen daher grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot siehe Rz 226, LStR 2002). Dies gilt speziell für Wirtschaftsgüter, die typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen; bei solchen Wirtschaftsgütern ist eine Aufteilung in einen beruflichen und einen privaten Anteil nicht zulässig. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund seines Berufes Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann (VwGH 28.2.1995, 94/14/0195). Wirtschaftsgüter, die nicht typischerweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen, sind bei gemischter beruflicher und privater Nutzung in einen abzugsfähigen und einen nicht abzugsfähigen Teil aufzuspalten (Zorn in Hofstätter/Reichel, Kommentar zum EStG, Rz 2 zu § 16 mwN).

Die vom Finanzamt nicht anerkannten Arbeitsmittel sind - lt. den vorgelegten Belegen – für die Jahre:

2006: CD Jazz, CD U-Musik, CD Ecoute (Spotlight-Verlag),

2007: CD U-Musik, VHS Film/Doku, DVD Film/Doku, DVD Hiroshima mon amour, CD Rom EEU Vert Interactif, CD ohne Titel (Bücherstube), CD-Radiorecorder, CD Ecoute (Spotlight-Verlag), CD Cours intensif (Bateau Livre) und

2008: CD Volksmusik, CD Best of, DVD Hiroshima mon amour, DVD Jules und Jim, DVD II Postino-Der Postmann, CD Öbv-Cours intensif, CD Grammatiktrainer, CD MME.

Bei der vom Finanzamt nicht anerkannten Fachliteratur wurden in der mit der Berufung vorgelegten Liste insbesondere Französischbücher von verschiedenen Verlagen und Buchhandlungen ohne Angabe von Titeln, sowie *Rhythmus-Training, Abo Ecoute (Spotlight-Verlag), ein Spanisch-Buch, Moser-Bücher, Luner/Truxa, Mag. Meixler, Verlag Salzburger Druckerei, Neubauer Aljoscha, Charando, Helbling-Abo, Lehr- bzw. Arbeitsbuch, Fachzeitschrift, Medienlogistik* angegeben.

Nur dann, wenn dem Steuerpflichtigen der Nachweis gelingt, dass

Druckwerke, Tonträger und filmisches Material weit überwiegend berufsspezifischen Aspekten gedient haben und eine allfällige private Mitveranlassung hinsichtlich ihrer Anschaffung demgegenüber nur mehr als völlig untergeordnet und der Abzugsfähigkeit nicht entgegenstehend zu beurteilen ist, kann das Vorliegen des Anwendungsbereiches des § 20 EStG 1988 verneint werden (VwGH v. 5.7.2004, 1999/14/0064). Die bloße Möglichkeit einer Veranlassung durch die Einkünftezielung kann in Bedachtnahme auf den Gleichheitssatz des Art. 7 B-VG keinesfalls bereits zu einer Berücksichtigung von Aufwendungen führen (VwGH 28.9.2004, 2001/14/0178).

Nach § 115 Abs. 2 BAO ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zu geben.

Grenzen der amtsweigigen Ermittlungspflicht sind die Unmöglichkeit, Unzulässigkeit, Unzumutbarkeit oder Unnötigkeit der Sachverhaltsermittlung (vgl. Vogel, FJ 1973, 124 ff; Schilcher, Grenzen der Mitwirkungspflichten, 36 ff und Ritz, BAO<sup>6</sup>, § 115 Tz 6).

Die amtsweigige Ermittlungspflicht der Abgabenbehörden besteht innerhalb der Grenzen ihrer Möglichkeiten und des vom Verfahrenszweck her gebotenen und zumutbaren Aufwandes (VwGH 26.1.2004, 2000/17/0172; VwGH 21.2.2007, 2005/17/0088; VwGH 15.12.2009, 2006/13/0136).

Die Beschwerdeführerin teilte dem Finanzamt auf Grund eines Ergänzungsersuchens mit, dass „*sie nicht gewillt sei, jede gekaufte Fachliteratur extra zu erläutern*“.

Damit ist aber das Schicksal der Beschwerde bereits entschieden, da die Beschwerdeführerin der Mitwirkungspflicht nicht nachgekommen ist und es für die Abgabenbehörde nicht zumutbar ist bezüglich der angeführten französischen „Fachliteratur“ zu recherchieren. Es handelt sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes um Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können. Die allgemein gehaltenen Angaben der Beschwerdeführerin sind nicht geeignet für die in Streit stehenden Aufwendungen eine Veranlassung durch die Einkünftezielung nachzuweisen. Eine Trennung in einen Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließlich berufliche Sphäre entfällt, von den Ausgaben, die der privaten Lebensführung dienen, ist ohne Mitwirkung der Bf. nicht einwandfrei durchführbar.

Eine Aufteilung eines eventuellen, sogenannten "gemischten Aufwandes" in einen (als Werbungskosten abzugsfähigen) beruflich veranlassten Teil und einen der Privatsphäre zuzurechnenden (und daher nicht abzugsfähigen) Teil nach objektiven Kriterien ist daher nicht möglich, deshalb muss der vom Finanzamt nicht anerkannte Aufwand, nach dem sogenannten Aufteilungsverbot, den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung zugerechnet werden.

Auf Grund des im gegenständlichen Fall vorliegenden Sachverhaltes, der gesetzlichen Bestimmungen und der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes war über die Beschwerde wie im Spruch zu entscheiden.

## **Zulässigkeit einer 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.

Da im vorliegenden Fall eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht abweicht (siehe zitierte VwGH-Judikatur), ist eine (ordentliche) Revision nicht zulässig.

Graz, am 3. September 2018