

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Romuald Kopf in der Beschwerdesache der Bf, gegen die Bescheide des Finanzamtes Bregenz vom 29.11.2011 betreffend Einkommensteuer 2009 und 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den **Einkommensteuerbescheid 2009** wird (im Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 28.11.2011) teilweise stattgegeben.

Die **Einkommensteuer 2009** beträgt 7.850,60 Euro und wird unter Bedachtnahme auf die anrechenbare Lohnsteuer festgesetzt mit **-374,92 Euro (Gutschrift)**.

Der Beschwerde gegen den **Einkommensteuerbescheid 2010** wird (über den Umfang der Berufungsvorentscheidung vom 28.11.2011 hinaus) teilweise stattgegeben.

Die **Einkommensteuer 2010** beträgt 9.504,90 Euro und wird unter Bedachtnahme auf die anrechenbare Lohnsteuer festgesetzt mit **-476,00 Euro (Gutschrift)**.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin, nachfolgend Bf abgekürzt, ist diplomierte Pädagogin. Sie unterrichtete in den Streitjahren (alle Fächer) eine Volksschulklasse. Zusätzlich war sie Integrationslehrerin und Lehrerin für verhaltensauffällige Kinder.

In der **Erklärung zu Arbeitnehmerveranlagung 2009** machte sie folgende Sonderausgaben und Werbungskosten geltend (Beträge in Euro):

Sonderausgaben

Beiträge zu Personenversicherungen	110,80
Beiträge zur Wohnraumschaffung	3.595,80
Kirchenbeitrag	165,62
Spenden	32,00

Werbungskosten

Arbeitsmittel	189,41
Fachliteratur	498,09
Fortbildungskosten	1.830,00

In der **Erklärung zu Arbeitnehmerveranlagung 2010** machte sie folgende Sonderausgaben und Werbungskosten geltend (Beträge in Euro):

Sonderausgaben

Beiträge zu Personenversicherungen	110,80
Beiträge zur Wohnraumschaffung	3.595,80
Kirchenbeitrag	169,96
Spenden	240,00

Werbungskosten

Arbeitsmittel	145,97
Fachliteratur	221,25
Fortbildungskosten	403,00

Mit **Vorhalt vom 20.9.2011** richtete sich das Finanzamt mit folgenden Zeilen an die Bf:
"Sie werden ersucht, sämtliche beantragten Werbungskosten und Sonderausgaben für 2009 und 2010 mittels Aufstellung, Kursbestätigungen, Kontoauszügen, Rechnungen und Belegen nachzuweisen. Eventuell erhaltene Rückersätze sind bekanntzugeben."

Daraufhin legte die Bf folgende Belege und Rechnungen dem Finanzamt (unaufgelistet) vor (einige Belege wurden – von wem auch immer – zusammengeheftet. Die Nummerierung in der nachfolgenden Liste erfolgte durch das BFG.):

2009

Nr.	Datum	Gegenstand	Betrag
1	22.10.2009	Seminar Pawloff, INPP-Seminar, Veranstalter PH, Selbstbehalt	20,00
2	27.03.2009	Supervision Integratives Sandspiel, W. Linder, Linz	150,00
3	27.11.2009	Supervision Integratives Sandspiel, W. Linder, Linz	90,00
4	19.07.2009	Betz, 1 h Supervision (griechisch)	60,00
5	06.07.2009	R. Betz, Bruder Siegfried, Seminar auf Lesbos, Werde der Mensch, der du bist. (inkl. Verlängerungswoche 390)	1.900,00
6	10.04.2009	Papier, Lingenhölle im GWL	34,50
7	18.04.2009	Papier, Lingenhölle im GWL	2,30
8	18.04.2009	Papier, Gonis	2,00
9	-----	Massageliege für Schule, Eigenbeleg, undatiert, Produkt und Lieferant sind nicht beschrieben bzw angeführt.	129,00

10	07.04.2009	Libro, Roller, Kugelschr. Klarsichthülle	8,86
11	28.04.2009	Libro, Point	3,99
12	27.06.2009	Spar, Haribo, Maoam, Milky way, Smarties	9,67
13	18.09.2009	Pagro, Enten, Block, Ordner, Mappe	8,76
14	09.01.2009	Teutsch, Schreibwaren	3,30
15	09.01.2009	Teutsch, Schreibwaren, Bücher	12,70
16	17.04.2009	Teutsch, Bücher	10,30
17	15.05.2009	Teutsch, Bücher	17,50
18	18.05.2009	Teutsch, Bücher	18,50
19	03.06.2009	Teutsch, Bücher	18,40
20	05.06.2009	Teutsch, Bücher	18,50
21	11.07.2009	Teutsch, Bücher	50,50
22	22.08.2009	Teutsch, Bücher, Schreibwaren	31,00
23	02.09.2009	Teutsch, Bücher	33,00
24	10.09.2009	Teutsch, Bücher	18,50
25	-----	Schleich, Siedler Mädchen	5,49
26	02.04.2009	Papillon, Master Card	61,20
27	02.12.2009	Papillon, Taschenbücher, Geschenkbuch	37,85
28	08.07.2009	Libro, Prophezeiung,	33,60

		Anna, Traumprinz, Bei mir	
29	04.08.2009	Brunner, Herzenstüren öffnen, Bodengut für K.I.	66,50
30	25.09.2009	Lusinia Verlag (BAWAG Überweisungsbeleg)	29,00

2010

Nr.	Datum	Gegenstand	Betrag
1	04.03.2010	Studienkreis Arte Verde, Aromapflege Basic, Jahresbeitrag	217,00
2	22.11.2010	Supervision Integratives Sandspiel, W. Linder	96,00
3	22.01.2010	Supervision Integratives Sandspiel, W. Linder	90,00
4	09.02.2010	Bienenhaus, diverses.	23,00
5	22.10.2010	Bienenhaus, Lernspielmaterial	35,40
6	18.10.2010	Libro, Leuchtmarker, Kugelschreiber, (ua. Fotoalbum)	3,37
7	06.12.2010	Pagro, Karten, Kuverts, Klarsicht, Kopien	14,82

8	27.02.2010	Baywa, Figuren (Esel, Hund, Urlauberin)	16,46
9	30.01.2010	Teutsch, Schreibwaren	3,40
10	17.05.2010	Teutsch, Schreibwaren	2,30
11	21.09.2010	Teutsch, Schreibwaren	2,20
12	06.12.2010	Teutsch, Schreibwaren	10,40
13	02.04.2010	Libro, Seminarblock	3,98
14	14.07.2010	Teutsch, Schreibwaren	8,40
15	12.2.2010	Libro, Diverses (inkl. Fotoecken, Uhu, Kugelschreiber, Klars)	12,14
16	11.12.2010	Block, Klarsicht, Bastelkalender	6,37
17	19.05.2010	SLL Institut, Was mache ich, wenn?	26,00
18	10.04.2010	Teutsch, Bücher	20,40
19	14.04.2010	Teutsch, Bücher	28,30
20	06.05.2010	Teutsch, Bücher	10,30
21	02.11.2010	Teutsch, Bücher	28,70
22	03.12.2010	Teutsch Bücher, Schreibwaren	32,20
23	14.07.2010	Teutsch, Bücher	25,70
24	10.12.2010	Teutsch, Bücher	10,95
25	25.06.2010	Maestro Teutsch	29,70

Das Finanzamt wich zu Ungunsten der Bf von deren Erklärung ab und anerkannte im Zuge der **Veranlagung** mit Bescheiden vom 29.9.2011 keinerlei Sonderausgaben und lediglich folgende Werbungskosten:

Gegenstand	2009	2010
Arbeitsmittel (2009 : obige Nr. 6, 7, 8, 10, 11, 13, 14, 15; 2010 : tw 6, tw 7, 9, 10, 11, 12, 13, 14,, tw 15, tw 16)	76,41	51,77
Fortbildungskosten (2009: 1, 2, 3; 2010: 2, 3)	260,00	186,00
Sonderausgaben	0,00	0,00

Begründend führte das Finanzamt hinsichtlich des Jahres **2009** aus: Die Aufwendungen für eine Massageliege, Lebensmittel und für den Lesbos-Aufenthalt seien nicht abzugsfähig, da es sich um Kosten der privaten Lebensführung handle. Die geltend gemachten Sonderausgaben seien nicht berücksichtigt worden, da die angeforderten Beweise nicht erbracht worden seien. Hinsichtlich des Jahres **2010** führte das Finanzamt begründend aus: Die Aufwendungen für das Seminar "Aromapflege Basic", die Spielsachen etc. seien nicht abzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung. Die geltend gemachten Sonderausgaben seien nicht nachgewiesen worden.

Die Bf erhob **Berufung**, die sie wie folgt begründete: Bezüglich der nicht anerkannten Werbungskosten liege eine Bestätigung der Schulleitung bei. Sämtliche geltend gemachten Werbungskosten seien demnach berufsbedingt notwendig. Beigeschlossen seien auch die Belege für die geltend gemachten Sonderausgaben. Dem Berufungsschriftsatz waren folgende Unterlagen beigeschlossen:

- Bestätigung vom 10.10.2011, in der der Schulleiter bezogen auf die Bf ausführte: *"Sie war Integrations- und Förderlehrerin sowie für verhaltensauffällige Kinder zuständig. Im Rahmen dieser Tätigkeit verwendete sie einen Massagetisch, der ständig im Schulhaus gelagert war. Außerdem hatte sie im Rahmen des Integrativen Sandspiels 2 Sandkästen mit diversen Figuren im Einsatz; auch dieses Material war ständig in der Schule gelagert."*
- Schreiben vom 21.11.2011, in dem der Schulleiter bestätigte: *"Die Kosten für das integrative Sandspiel, welches die Bf an unserer Schule anbot, wurden ausnahmslos vom Land Vorarlberg übernommen. Die Eltern wurden in keiner Weise finanziell belastet."*

- 7 Überweisungsbelege betreffend Spenden
- 2 Kirchenbeitragsmitteilungen (mit Abbuchungsvermerk)
- 2 Kontoauszüge (betreffend Wohnbaudarlehen)

Über **Ersuchen des Finanzamtes vom 14.10.2011**, die Titel aller beantragten Fachbücher bekannt zu geben, reichte die Bf eine Liste mit folgendem Inhalt ein:

- *"Günter Gerngroß: Der Pfeil im Schokoladekuchen. Deutsch als Fremdsprache.*
- *Lisa Dummer-Smoch: Kieler Leseaufbau*
- *Peter Hess: Klang und Klangmassage in der Pädagogik.*
- *Ulla Krämer: Das große Buch der Mathespiele*
- *Pearl Nitsche: Was mache ich, wenn? 1. Hilfe für Lehrkräfte.*
- *Michael Winterhoff: Warum unsere Kinder Tyrannen werden.*
- *Michael Winterhoff: Tyrannen müssen nicht sein.*
- *Bruno Bettelheim: Liebe allein genügt nicht.*
- *Ralf Lohuis: Zehnminutenrechnen in der Grundschule*
- *Richard Meier: Miteinander lernen*
- *Angelika Citak: Englische Lieder und Spiele*
- *Wolfgang Löscher: Vom Sinn der Sinne*
- *Sowie zahlreiche Kinderbücher für Unterstufe Volksschule"*

Das Finanzamt erließ daraufhin die teilweise stattgebende **Berufungsvorentscheidung vom 28.11.2011**. Die (aufrecht gehaltenen) Abweichungen zum ursprünglichen Begehren begründete es sinngemäß wie folgt: Trotz intensiver Internetrecherche sei keine anerkannte Massagetherapiemethode für verhaltensauffällig Kinder gefunden worden. Damit seien die geltend gemachten Kosten nicht für ein aus beruflicher Veranlassung angeschafftes Arbeitsmittel aufgewendet worden. Sämtliche Kosten für das integrative Sandspiel seien vom Land übernommen worden und schon aus diesem Grund nicht bei der Bf abzugsfähig. Da die Meditationswoche mit Bruder Siegfried und der Aromapflegekurs in keinem (ausreichenden) Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit der Bf stünden, seien die in diesem Zusammenhang geltend gemachten Aufwendungen der privaten Lebenssphäre zuzuordnen und nicht abzugsfähig. Nur Fachliteratur, die mit der beruflichen Sphäre in Zusammenhang stehe, wie der Gesetzeskommentar eines Richters, sei als beruflich veranlasst abzugsfähig. Literatur, die allgemein und nicht nur berufsspezifisch interessiere, sei nicht abzugsfähig. Dies gelte selbst dann, wenn aus ihr Anregungen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden könnten. Es sei Aufgabe des Steuerpflichtigen die Berufsbezogenheit aller Druckwerke im Einzelnen darzutun, widrigenfalls der Abzug zur Gänze zu versagen sei. Da es sich bei den beantragten Werken entweder nicht um Fachliteratur handle oder da nicht ersichtlich sei, welche Rechnungen zu welchen Büchern gehörten, könnten die beantragten Aufwendungen nicht steuermindernd anerkannt werden. Im Jahr 2011 getätigte Spenden könnten nicht 2010 abgesetzt werden. Im Übrigen – was also insbesondere die übrigen geltend gemachten Sonderausgaben betrifft – folgte das Finanzamt dem Beschwerdebegehren.

Dagegen wandte sich die Bf mit **Vorlageantrag vom 20.12.2011**. Begründend führte sie aus, es sollte schon ihr als verantwortlicher Lehrerin überlassen werden, welche Mittel sie zur Behandlung der Schüler verwende. Auf dem verstellbaren Tisch würden die Kinder beruhigt und die Konzentration geübt. Wie die Schule bestätigt habe, befinde sich der Tisch auch dauernd in der Schule. Die Materialkosten für das integrative Sandspiel würden nicht vom Land übernommen, sondern nur die Kosten der Arbeit in Form von Überstunden. Die vorgelegte Bestätigung habe sich nur auf die Anfrage bezogen, ob von den Eltern der betroffenen Schüler Zahlungen verlangt würden. Bei der vorgelegten Liste der Bücher handle es sich sehr wohl um Fachbücher. Auch die zahlreich verwendeten Kinderbücher würden für die Arbeit mit Kindern benötigt. Sie selbst sei ledig und habe keine Kinder.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Aus der obigen Darstellung des Verfahrensganges ergibt sich, dass den nachfolgend aufgelisteten Aufwendungen seitens des Finanzamtes die Abzugsfähigkeit versagt wurde, dass also deren Abzugsfähigkeit als strittig anzusehen ist, wenngleich die Beschwerdeausführungen sich inhaltlich nicht im Detail auf die Positionen 4, 5, 12/2009 sowie 1/2010 beziehen:

Nr.	Datum	Gegenstand	Betrag
4	19.07.2009	1 h Supervision, Lesbos, griech. Zahlungsbeleg	60,00
5	06.07.2009	R. Betz, Bruder Siegfried, Seminar auf Lesbos, Werde der Mensch, der du bist. (inkl. Verlängerungswoche 390)	1.900,00
9	-----	Massageliege	129,00
12	27.06.2009	Spar, Haribo, Maoam, Milky way, Smarties	9,67
16	17.04.2009	Teutsch, Bücher	10,30
17	15.05.2009	Teutsch, Bücher	17,50
18	18.05.2009	Teutsch, Bücher	18,50
19	03.06.2009	Teutsch, Bücher	18,40

20	05.06.2009	Teutsch, Bücher	18,50
21	11.07.2009	Teutsch, Bücher	50,50
22	22.08.2009	Teutsch, Bücher, Schreibwaren	31,00
23	02.09.2009	Teutsch, Bücher	33,00
24	10.09.2009	Teutsch, Bücher	18,50
25	-----	Schleich, Siedler- Mädchen	5,49
26	02.04.2009	Papillon, Master Card	61,20
27	02.12.2009	Papillon, Taschenbücher, Geschenkbuch	37,85
28	08.07.2009	Libro, Prophezeiung, Anna, Traumprinz, Bei mir	33,60
29	04.08.2009	Brunner, Herzenstüren öffnen, Bodengut für K.I.	66,50
30	25.09.2009	Lusinia Verlag (BAWAG Überweisungsbeleg)	29,00
1	04.03.2010	Studienkreis Arte Verde, Aromapflege Basic, Jahresbeitrag	217,00
6	18.10.2010	Libro, Fotoalbum	9,99
7	06.12.2010	Pagro, Karten, Kuverts	7,46
8	27.02.2010	Baywa, Figuren (Esel, Hund, Urlauberin)	16,46

15	12.2.2010	Libro, Fotoecken	4,98
16	11.12.2010	Bastelkalender	2,99
17	19.05.2010	SLL Institut, Was mache ich, wenn?	26,00
18	10.04.2010	Teutsch, Bücher	20,40
19	14.04.2010	Teutsch, Bücher	28,30
20	06.05.2010	Teutsch, Bücher	10,30
21	02.11.2010	Teutsch, Bücher	28,70
22	03.12.2010	Teutsch Bücher, Schreibwaren	32,20
23	14.07.2010	Teutsch, Bücher	25,70
24	10.12.2010	Teutsch, Bücher	10,95
25	25.06.2010	Maestro Teutsch	29,70

Die maßgebliche **Rechtslage** wird – insbesondere was die Absetzbarkeit von Büchern und Arbeitsmitteln betrifft - vom UFS in einem vergleichbaren Fall betreffend eine Italienisch-Lehrerin zutreffend wie folgt dargelegt (UFS 8.2.2011, RV/0094-F/09):

"Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 zählen Ausgaben für Arbeitsmittel zu den Werbungskosten.

Gem. § 20 Abs. 1 Z 1 EStG dürfen bei den einzelnen Einkünften die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge nicht abgezogen werden.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Gem. § 20 Abs. 1 Z 3 sind Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben nicht abzugsfähig.

Dem Abzugsverbot für gemischt veranlasste Aufwendungen (Z 2 lit. a leg. cit.) liegt der Gedanke der Steuergerechtigkeit zu Grunde. Es soll vermieden werden, dass Steuerpflichtige auf Grund der Eigenschaft ihres Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen können (VwGH 21.9.2005, 2001/13/0241; 29.9.2004, 2000/13/0156 Literatur und Tonträger betreffend). Eine Regelung, der zufolge

Aufwendungen der Lebensführung nur bei jenen Steuerpflichtigen berücksichtigt werden könnten, bei denen die Möglichkeit einer Veranlassung durch die Einkünfteerzielung gegeben ist, würde gegen den Gleichheitssatz verstoßen (VwGH 28.10.1998, 93/14/0195). Bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen, muss danach ein strenger Maßstab angelegt werden (VwGH 22.12.2004, 2002/15/0011). Aus Z 2 lit. a leg. cit. ergibt sich nach der Rechtsprechung ein mit der Steuergerechtigkeit begründetes Aufteilungsverbot (VwGH 5.4.2001, 98/15/0046, vgl. auch JAKOM/Baldauf, EStG 2010, § 20 Rz 11 f):

Ausnahmen vom Aufteilungsverbot bestehen für Wirtschaftsgüter, die nachweislich ausschließlich oder nahezu ausschließlich - also nicht bloß überwiegend (VwGH 7.9.1993, 90/14/01959) betrieblich oder beruflich verwendet werden (VwGH 27.3.2003, 2001/15/0038 zu Fernseher im Gästezimmer eines Gasthauses), weiters bei Aufwendungen, bei denen eine klar abgrenzbare betriebliche Veranlassung neben einer privaten Veranlassung gegeben ist (EStR, Rz 4760; JAKOM/Baldauf EStG, 2010, § 20 Rz 14 f).

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 eines Aufwandes schließen lässt und nicht die bloß behauptete, davon abweichende Motivation des Steuerpflichtigen. Dabei ist nach der Rechtsprechung des VwGH eine typisierende Betrachtungsweise anzuwenden.

Die grundsätzlich anzulegende typisierende Betrachtungsweise bedeutet aber nicht, dass die Vermutung, dass solche Wirtschaftsgüter dem privaten Bereich des Steuerpflichtigen angehören, nicht widerlegt werden könnte. Es ist in einem gesetzmäßigen Verfahren daher auf Basis des Vorbringens des Steuerpflichtigen und vorgelegter Beweismittel zu prüfen, ob das Wirtschaftsgut aus nahezu ausschließlich betrieblichen bzw. beruflichen Gründen angeschafft bzw. nahezu ausschließlich beruflich oder betrieblich verwendet wurde. Der konkrete Zusammenhang mit der von einem Steuerpflichtigen ausgeübten Tätigkeit ist bei dieser Beurteilung einzubeziehen.

§ 20 EStG stellt damit keine Rechtsgrundlage dafür dar, die Abzugsfähigkeit von nachgewiesenermaßen ausschließlich beruflich bzw. betrieblich veranlassten Aufwendungen zu versagen. Die betriebliche bzw. berufliche Veranlassung eines Aufwandes bedarf aber besonders dann einer sorgfältigen Prüfung, wenn Aufwendungen vergleichbarer Art häufig auch in der Privatsphäre anfallen (vgl. VwGH 30.1.2001, 95/14/0042).

Wer typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten geltend macht, hat im Hinblick auf die Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass sie - entgegen allgemeiner Lebenserfahrung - (nahezu) ausschließlich die betriebliche/berufliche Sphäre betreffen (VwGH 19.3.2008, 2008/15/0074; 22.2.2007, 2006/14/0020).

Die Behörde darf nämlich - schon aus Gründen der Steuergerechtigkeit - Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Erzielung von Einkünften wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, nicht schon deshalb anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. Die Notwendigkeit der Anschaffung bietet in Fällen, in denen die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht zweifelsfrei feststellbar ist, das verlässliche Indiz der beruflichen Veranlassung."

In einem weiteren Vergleichsfall betreffend eine Germanistik-Lehrerin hat der UFS die Problematik mit dem Fokus auf der Frage der Nachweisführung wie folgt zutreffend zusammengefasst (UFS 26.9.2011, RV/0219-F/10):

"Eine Anerkennung von Aufwendungen für Literatur, die von allgemeinem Interesse ist oder für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit bestimmt ist, als Werbungskosten kommt nur dann in Betracht, wenn für jedes Buch gesondert der (nahezu) ausschließliche berufliche Zweck der Anschaffung nachgewiesen bzw. zumindest glaubhaft gemacht wird."

Schließlich hat das BFG zu einem ähnlich gelagerten Fall, der eine Berufsschullehrerin mit den Fächern Servieren, Gästeberatung, Getränke- und Menükunde betraf, folgenden Rechtssatz verfasst:

"Macht eine Steuerpflichtige (neben Aufwendungen für eine Digitalkamera, 8 Schürzen und Blumen) die Kosten für etliche mittelpreisige Flaschen Wein und Prosecco, welche sie ua zu Schulungszwecken erworben und verwendet haben will geltend, dann obliegt es ihr, nachzuweisen oder glaubhaft zu machen, dass die Aufwendungen tatsächlich dem behaupteten Zweck dienen und kein Ersatz (in welcher Form und von welcher Seite auch immer) geleistet worden ist."

Vor dem dargelegten rechtlichen Hintergrund vermag das Gericht – abgesehen von einer Ausnahme - nicht zu erkennen, dass die angefochtenen Berufungsvorentscheidungen rechtswidrig wären. Feststellungen, dass die nicht anerkannten Aufwendungen beruflich veranlasst waren, konnten nicht getroffen werden, während Hinweise auf deren private Veranlassung bzw auf die private Lebensführung evident sind. Dies im Einzelnen aus folgenden Gründen:

Fortbildung (Nr. 4, 5/2009, 1/2010)

Die Aufwendungen, die unter den Positionen 4, 5/2009 und 1/2010 oben angeführt worden sind, zählen zum Obergriff Fortbildung. Sie sind gem. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 abzugsfähig, wenn sie durch die Tätigkeit der Bf als Volksschullehrerin veranlasst sind und nicht unter die nichtabzugsfähigen Aufwendungen für die Lebensführung fallen. Die Position **Nr. 5/2009** betrifft Aufwendungen für ein Seminar mit "Bruder Siegfried", das in Griechenland stattgefunden hat, eine Woche dauerte, von der Bf um eine Woche verlängert worden ist und das den Titel trug "Werde der Mensch, der du bist". Kritische Berichte zum (ein Beratungsunternehmen von beachtlicher Größe repräsentierenden) Rechnungsleger, die von fragwürdigen esoterischen Beratungen sprechen (www.ndr.de), der völlig berufsunspezifische Titel des Seminars, aber auch

Veranstaltungsort und Veranstaltungsdauer sprechen klar gegen einen berufsspezifischen Charakter der Veranstaltung. Im Internet (www.robert-betz.com) werden die Seminare auf der griechischen Insel unter der Überschrift "Seminar & Urlaub auf der Kraftinsel Lesbos. Eine Insel, um sein Leben neu auszurichten." wie folgt eindeutig als berufsunspezifisch und durch die private Lebensführung veranlasst wie folgt beschrieben:

"Die einwöchigen Aufenthalte in einer kleinen Gruppe von ca. 20 Personen bieten sowohl Erholung und Genuss für den Körper als auch Inspiration und Neuausrichtung für Geist und Seele. In der Regel ist der Vormittag mit drei Stunden Seminar zu einem zentralen Thema des Lebens gefüllt. Am späten Nachmittag macht sich die Gruppe zu Fuß, per Esel oder per Schiff auf, die schönsten Orte, Strände und Landschaften der Umgebung zu erkunden. Und der Tag endet in einer der lauschigen Tavernen, in der die griechische Küche in einer Qualität und Vielfalt erlebt wird, wie sie kaum ein griechisches Lokal bei uns anbietet. Der Sonntag steht ganz zur persönlichen freien Gestaltung zur Verfügung."

Das von der Bf konkret besuchte Seminar wird im Internet als Woche beschrieben, in der Meditation zur innersten Wahrheit führen soll. Sinn der Meditation sei es, zur Quelle des Lebens hinzuführen.

Vor diesem Hintergrund ist auch nicht im geringsten erkennbar, dass mit dem Beleg **Nr 4/2009** über eine 1 St. Supervision während der Seminarwoche auf Lesbos (wobei der Ausdruck "Supervision" für sich genommen wenig besagt, vgl. Jakom/Lenneis, EStG, 2014, § 16 Rz 52 und die dort angeführte Judikatur, insbesondere VwGH 20.11.2012, 2009/13/0002) eine Rechnung über eine Leistung gelegt worden ist, die beruflich veranlasst war.

Dies gilt auch für die Rechnung Nr. 1/2010 des "Sudienkreis arte verde", der es sich zur Aufgabe gemacht hat, den aromakundlichen Erfahrungsschatz in lebendigem Miteinander zu teilen, zu verbreiten und zu vertiefen (www.arteverde.at), wofür ua Seminare, wie das von der Bf besuchte, den entsprechenden Rahmen bieten. Im Internet heißt es dazu:

"Erfahrene und renommierte Referent/innen vermitteln in Theorie und Praxis die sichere und kompetente Anwendung von Aromapflegeprodukten. Die Seminare sind für Menschen konzipiert, die damit ihre tägliche Arbeit unterstützen sowie auf dem Gebiet der Aromapflege beratend und lehrend tätig sein wollen. Sie dienen als Einstieg in die Welt der Düfte oder zur Vertiefung von vorhandenem Wissen."

Arbeitsmittel ("Beleg" Nr 9/2009)

Die Bf hat die Kosten einer "Massageliege" im Betrag von 129 Euro als Werbungskosten unter der Bezeichnung "Arbeitsmittel" geltend gemacht. Der in diesem Zusammenhang eingereichte (Eigen)Beleg enthält keinerlei nähere Angaben zu Leistungserbringer, Leistungsempfänger, Liefergegenstand, Anschaffungszeitpunkt, Zahlungsart und Zahlungsfluss. Einen Nachweis für das Fabrikat und darüber, wann die Bf die Liege erworben und bezahlt hat, liegt nicht vor. Wenn damit auch zweifelhaft ist, welchen Gegenstand die Bf wann angeschafft und bezahlt hat, so ist doch auf Grund der eingangs zitierten Bestätigung der Schulleitung davon auszugehen, dass die Bf der Schule eine

schulfremde Liege zur Verfügung gestellt hat, die sie zu Massagezwecken benutzte und die ständig im Schulhaus gelagert war. Eine schulaufsichtsbehördliche oder ärztliche Bestätigung über die Zweckmäßigkeit bzw Sinnhaftigkeit dieser Einrichtung sowie über Befähigung und Befugnis der Bf zu Massagen liegt freilich nicht vor.

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind Aufwendungen für Arbeitsmittel (z.B. Werkzeug und Berufskleidung) abzugsfähig, wenn sie mit der beruflichen Tätigkeit in Zusammenhang stehen. Grundsätzlich ist es nicht entscheidend, ob gleichartige Arbeitsmittel auch vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden (vgl VwGH 29.11.1982, 2973/80). Allerdings ist das Gericht der festen Überzeugung, dass die öffentliche Hand die Pflichtschulen mit allen im wesentlichen erforderlichen Arbeitsmitteln versorgt und mit den entsprechenden Einrichtungsgegenständen ausstattet (vgl. VwGH 27.6.1988, 88/14/0112). Im Hinblick darauf kann von einem Arbeitsmittel dann gesprochen werden, wenn sein Einsatz nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für eine bestimmte Tätigkeit unzweifelhaft sinnvoll ist (VwGH 28.5.1997, 94/13/0203). Wenn diese Überlegungen für den Computer eines Betriebsprüfers gelten, dann sind sie nicht zuletzt aus Haftungsgründen auch auf eine Massageliege, die eine Volksschullehrerin für die Beruhigung und zur Konzentrationsförderung von verhaltensauffälligen Kindern verwendet, anwendbar. Auch wenn es – wie die Bf im Vorlageantrag ausführt - grundsätzlich stimmt, dass es weder der Abgabenbehörde noch dem kontrollierenden Gericht zu prüfen zusteht, welche Mittel eine Lehrerin für die "Behandlung" der Kinder verwendet, so teilt das Gericht in diesem speziellen Fall doch die Rechtsmeinung der Abgabenbehörde, dass eine im Übrigen zweifelsfrei auch zu privaten Zwecken verwendbare Massageliege für eine Volksschullehrerin kein absetzbares Arbeitsmittel darstellt. Der aktenkundige, oben beschriebene "Eigenbeleg" und die zitierte Schulbestätigung deuten eher darauf hin, dass die Bf privat eine gebrauchte Liege gekauft hat, die sie im Schulgebäude abgestellt ("gelagert") und gelegentlich verwendet hat.

Süßigkeiten (Nr. 12/2009)

Es liegt auf der Hand, dass Süßigkeiten, ebenso wie der gleichzeitig bezahlte Bio-Essig, die Ländle-Eier und der Orangensaft typischerweise der privaten Lebensführung dienen. Nach allgemeiner Lebenserfahrung ist vorrangig von einer privat veranlassten Verwendung auszugehen. Im Hinblick darauf wäre ein Abzug nur unter der Voraussetzung einer entsprechenden Nachweisführung in Frage gekommen. Zur Verwendung wurde aber kein Vorbringen erstattet geschweige denn ein Nachweis geführt. Feststellungen über die Verwendung sind daher nicht möglich.

Bücher (Nr. 16 – 24, 26 – 30/2009, 18 – 25/2010)

Die Abgabenbehörde hat in der Berufungsvorentscheidung vom 28.11.2011 gedeckt durch die Aktenlage und gestützt auf höchstgerichtliche Judikatur die diesbezügliche Abweisung des Begehrens der Bf sinngemäß damit begründet, es sei Sache des Steuerpflichtigen die Berufsbezogenheit aller Druckwerke im Einzelnen darzutun. Da es sich bei den

beantragten Werken entweder nicht um Fachliteratur handle oder da es nicht ersichtlich sei, welche Rechnungen zu welchen Büchern gehörten, fehle der erforderliche Nachweis.

Der zitierten Berufungsvorentscheidung kommt Vorhaltscharakter zu. Die Bf hielt dem inhaltlich zutreffenden Vorhalt lediglich pauschal und ohne Beischluss entsprechender Nachweise entgegen, bei der vorgelegten Liste der Bücher handle es sich sehr wohl um Fachbücher; auch die zahlreich verwendeten Kinderbücher würden für die Arbeit mit den Kindern benötigt. Sie sei ledig und habe selbst keine Kinder.

Aus den nachfolgend angeführten Gründen kommt das BFG zum selben Ergebnis wie das Finanzamt:

- Die meisten Rechnungen (Nr. 16 – 24/2009 und 18 – 25/2010) sind lediglich ein Beweis dafür, dass irgendjemand in einer bestimmten Buchhandlung an einem bestimmten Tag nicht näher bezeichnete Bücher gekauft hat. Feststellungen der Art, welche Bücher von wem gekauft worden sind und wie sie in weiterer Folge verwendet worden sind, können aus den Belegen nicht abgeleitet und sohin auch nicht getroffen werden. Es würde daher schon aus diesem Grund unter Bedachtnahme auf die oben dargelegte Rechtslage gegen das Gesetz verstoßen, diese Aufwendungen als Werbungskosten zu berücksichtigen.
- Die Werke, die in der Liste aufgezählt sind, welche die Bf in Beantwortung des Vorhalts vom 14.10.2011 eingereicht hat, dürften (weitestgehend) als Fachliteratur für Lehrer zu qualifizieren sein. Allerdings ist eine eindeutige Zuordnung der einzelnen Werke zu eingereichten Belegen einerseits und zur Person der Bf andererseits nicht möglich. Genau genommen stellt die Liste keinen Nachweis für irgendetwas dar, allenfalls für die Kenntnis der Bf von Werken der Fachliteratur.
- Hinzu kommt: Es entspricht den Lebenserfahrungen und wird durch Internetrecherchen bestätigt (<http://www.talkteria.de/forum/topic-154003.html>, <http://www.spiegel.de/spiegel/print/d-29054344.html>, <http://www.derwesten.de/region/sauer-und-siegerland/immer-mehr-erwachsene-greifen-zu-kinder-und-jugendbuechern-id8586999.html>, <http://www.literaturschock.de/literaturforum/index.php?topic=349.20;wap2>), dass Kinderbücher auch von Erwachsenen gerne gelesen werden und dass solche Bücher zu privaten Zwecken auch von Erwachsenen (zB als Geschenk) gekauft werden, die selbst keine Kinder (mehr im Haus) haben. Der Nachweis für eine konkrete berufliche Veranlassung der geltend gemachten Aufwendungen für Kinderbücher wurde von der Bf **nicht** erbracht.
- Wie das Finanzamt zutreffend festgestellt hat, handelt es sich bei etlichen Werken keineswegs um Fachliteratur: In "*Anna nicht vergessen*" erzählt A. Geiger von der Suche nach dem Glück, der Liebe und dem Scheitern. "*Prophezeiung*" von S. Böttcher ist ein Thriller. "*Traumprinz*" ist nicht eindeutig identifizierbar, lässt aber vom Titel auf ein Jugendbuch schließen. "*weil du bei mir bist*" ist ein Roman von A. Partlin mit Emotion pur, zum Weinen, zum Lachen, zum Verlieben. "*Herzenstüren öffnen*" von E. Caddy ist ein Jahresbegleiter voll tiefer, herzerfüllender Spiritualität. In "*Bodenguß*" werden von R. Bertolini 135 Vorarlberger Gärten porträtiert. Es ist schon vom Inhalt her nicht im

entferntesten erkennbar, inwieweit die Anschaffung der genannten Bücher durch die Bf beruflich veranlasst sein soll.

Einzigste Ausnahme von obigen Betrachtungen (zu Büchern) bildet der Beleg, der vom Gericht unter der **Nr. 17/2010** abgelegt worden ist. Mit ihm legte die SLL Pearl Nitsche KEG, Wien, mit Datum vom 19.5.2010 der mit Namen und Adresse angeführten Bf Rechnung für die Lieferung des Buches "**Was mache ich, wenn ...?**" Diese Rechnung wurde laut Überweisungsbeleg von der Bf am 25.6.2010 bezahlt. Es handelt sich dabei (im übertragenen Sinn) um ein "Rezeptbuch", das Lehrkräften praktische Tipps für die Herausforderungen des täglichen Unterrichts anbietet (www.pearls-of-learning.com). Bei diesem Werk kann nach Überzeugung des Gerichts eine privat veranlasste Anschaffung ausgeschlossen werden. Aufgrund dessen war der Beschwerde durch zusätzliche Anerkennung von Werbungskosten in Höhe von 26 Euro und entsprechende Reduktion der Bemessungsgrundlage teilweise stattzugeben.

Spielfiguren (Nr 25/2009, 8/2010, Siedlerin, Hund, Esel, Urlauberin)

Die Natur von Spielfiguren legt zunächst einmal deren privat veranlasste Anschaffung nahe. Die Möglichkeit, dass sie nahezu ausschließlich im Unterricht verwendet werden bzw worden sind, wird damit vom Gericht aber keinesfalls ausgeschlossen. Freilich wäre dies durch die Abgabepflichtige nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen. Nun hat aber der Schulleiter mit dem von der Bf vorgelegten Schreiben vom 21.11.2011 bestätigt, dass die Kosten für das integrative Sandspiel (bei dem die von der Bf angeschafften Spielfiguren zum Einsatz gelangt sein sollen) "**ausnahmslos**" vom Land Vorarlberg übernommen worden seien. Die Bestätigung kann einerseits so wie vom Finanzamt interpretiert werden. Trifft dies zu, so erwuchs der Bf gar kein Aufwand. Es mag allerdings auch sein, dass die Bestätigung des Direktors gemeinsam mit dem Vorhalt vom 14.10.2011 zu lesen ist, dass also der Direktor lediglich bestätigen wollte und auch bestätigt hat, dass die Eltern mit solchen Kosten nicht belastet worden sind. In diesem Fall wäre es aber der Bf wohl zumutbar gewesen, eine entsprechende schul(aufsichts)behördliche Klarstellung beizubringen, zumal gegen diese Interpretation spricht, dass mit zwei unterschiedlichen Aussagen zweimal das Gleiche bestätigt würde. Zieht man zudem in Betracht, welche eindeutig privat veranlassten Aufwendungen die Bf als beruflich veranlasst geltend gemacht hat, so muss unabhängig davon, wie die Bestätigung des Direktors gemeint war, weiterhin bezweifelt werden, dass die von ihr angeschafften Spielfiguren praktisch ausschließlich für schulische Zwecke verwendet worden sind. Auch in diesem Punkt hat die Bf die ihr gemäß § 138 BAO obliegende Pflicht, zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Steuererklärung und ihres Berufungsbegehrens zu erläutern und das Vorliegen der Begünstigungsvoraussetzungen nachzuweisen, nicht erfüllt.

Sonderausgaben

Da die Bf im Zuge des Berufungsverfahrens die entsprechenden Nachweise über die Verausgabung der Sonderausgaben erbracht hat, war der Beschwerde insoweit (im Umfang der Berufungsvorentscheidung) stattzugeben.

Zusammenfassend hat sich gezeigt, dass die Bf – abgesehen von einer Ausnahme (Beleg Nr. 17/2010) – die Nachweise nicht erbracht hat, welche erforderlich gewesen wären, um mit der erforderlichen Sicherheit feststellen zu können, dass die von ihr geltend gemachten, vom Finanzamt nicht als Werbungskosten anerkannten, ihrer Natur nach typischerweise durch die private Lebensführung (zumindest mit)veranlassten Aufwendungen praktisch ausschließlich beruflich veranlasst waren (VwGH 19.3.2008, 2008/15/0074). Deshalb war spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtssprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Über eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung wurde mit diesem Erkenntnis nicht entschieden. Das Erkenntnis folgt der in ihm zitierten, im Grundsätzlichen übereinstimmenden höchstgerichtlichen Rechtssprechung.

Feldkirch, am 3. Juli 2014