

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache Bf, gegen den Bescheid des Finanzamtes betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2008 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf), von Beruf Kindergartenpädagogin, machte in ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 Sonderausgaben und Werbungskosten geltend.

Nachdem ein Ergänzungersuchen des Finanzamtes vom 18.2.2015, die Sonderausgaben und Werbungskosten zu belegen, unbeantwortet geblieben war, führte das Finanzamt mit Bescheid vom 13.4.2015 die Arbeitnehmerveranlagung ohne Berücksichtigung der geltend gemachten Ausgaben durch.

In ihrer dagegen eingebrochenen Beschwerde wendet die Bf ein, bereits im Juli 2014 alle Belege übermittelt zu haben. Zum Beispiel seien für die Kirchensteuer, die Versicherungen oder die Wohnraumschaffung die Belege vorhanden.

Nach einem weiteren Ergänzungersuchen vom 10.8.2015 übermittelte die Bf dem Finanzamt eine Auflistung von Ausgaben sowie zugehörige Belege. Die Auflistung enthält folgende Positionen:

846,67 € Arbeitsmaterialien, darunter unter Ausscheidung eines 40%igen Privatanteils Ausgaben für einen Fotoapparat;  
388,22 € verschiedene Kinderbücher;  
333,10 € Internet (40%iger Privatanteil);  
24,22 € Personalvertretungsumlage;  
310,41 € Rentenversicherung;  
147,60 € Unfallversicherung;  
187,44 € Wohnung;  
113,28 € Kirchenbeitrag;  
20,00 € Spenden an den Tierschutzverein;  
135,44 € Reisekosten (Fahrten zu Fortbildungskursen in Wien in Höhe von 115,44 € und zweimal 10,00 € Eintritt in die Messe Kindergartenwelt).

Das Finanzamt berücksichtigte mit Beschwerdevorentscheidung vom 11.1.2016 Werbungskosten in Höhe von 282,10 € und (Topf) Sonderausgaben in Höhe von 116,76 €. In der Begründung führt das Finanzamt aus, dass es sich bei den Versicherungen um solche nach § 18 Abs. 3 EStG und somit der Viertelung unterliegende handle. Arbeitsmittel seien in Höhe von 229,10 € (letzte Abschreibung PC, Schuldbedarf, Kopien) anerkannt worden. Weitere geltend gemachte Ausgaben wie CD's, Kameras Spiel- und Bastelmaterial seien gemäß § 20 EStG nicht abzugsfähig. Die Kosten für externe Festplatte, SD-Karten und sonstiges Zubehör, das hauptsächlich für Fotos gebraucht werde, seien ebenfalls keine Werbungskosten. Als Fachliteratur seien Bücher für Sprech- und Bewegungsübungen anerkannt worden. Bei den übrigen Büchern handle es sich um Bastel-, Sing- und Spielbücher, die auch für Eltern von allgemeinem Interesse seien. Spenden an den Tierschutzverein seien nicht absetzbar. Für Fahrten in Wien seien keine zusätzlichen Kosten entstanden.

In ihrem Vorlageantrag vom 7.2.2016 wendet die Bf ein, dass der Kirchenbeitrag nicht berücksichtigt worden sei. 310,41 € seien als freiwillige Weiterversicherung geltend gemacht worden; falls dieser Betrag in den Topf gehören sollte, sei das Viertel anscheinend falsch berechnet worden ( $187,44 + 147,60 + 310,41 = 645,45 / 4 = 161,36$ ). An Fahrtkosten habe sie 135,44 € geltend gemacht, es handle sich dabei um Fahrten zum jeweiligen Kursort.

Weiters sei das Computerzubehör (Druckerpatronen, Ersatzteile und Festplatte) nicht angerechnet worden. Kamera und Zubehör abzüglich einer Privatanteils seien anzuerkennen, weil sie diese hauptsächlich in der Arbeit nutze, um den Eltern einen größeren Einblick in das Kindergartenleben zu geben; im Jahr 2008 hätten Kindergärten noch keine eigenen Kameras zur Verfügung gehabt. An Fachliteratur seien maximal 53,00 € anerkannt worden; einige Bewegungsbücher würden fehlen, Lieder- und Singbücher mit Noten, die sie für das Gitarrespielen benötige, hätten einen speziellen Mehrwert, der nicht von allgemeinem Interesse sei, außerdem handle es sich bei den übrigen Büchern um zielgerichtete Literatur für Kleinkinder oder knapp darüber, zu der Zeit habe sie die Leitung einer Krippengruppe (Alter bis vier) gehabt. Es sei spezielle

Fachliteratur mit pädagogischem Hintergrund, die von Verlagen aus dem Bildungsbereich publiziert werde. Beigelegt sei eine Liste der Bücher (insgesamt 169,52 €) mit einer kurzen Anmerkung zu jedem Buch. Die Ausgaben für Internet in Höhe von 308,88 € seien ohne Begründung nicht berücksichtigt worden; sie verwende ihren Internetzugang zu mindestens 50% für arbeitsrelevante Tätigkeiten, daher ersuche sie, die Hälfte der monatlichen Kosten von 42,90 € als Werbungskosten anzuerkennen.

Das Finanzamt führt im Vorlagebericht aus, dass der Kirchenbeitrag mit 100,00 € als Sonderausgabe abzugsfähig sei, ebenso seien die Beiträge für Wohnraumschaffung mit 187,44 € antragsgemäß zu berücksichtigen, sodass sich insgesamt Sonderausgaben von 645,45 € errechnen, welche mit einem Viertel (d.s. 161,36 €) abzugsfähig seien. Die Ausgaben für Fachliteratur seien mit 59,21 € als Werbungskosten zu berücksichtigen. Die Fahrtkosten vom Arbeitsplatz zum Kursort in Höhe von 115,44 € stellten Werbungskosten dar. Hinsichtlich der Internetkosten seien keine Nachweise betreffend die berufliche Nutzung erbracht worden. Da die berufliche Nutzung glaubhaft sei, beantrage das Finanzamt, diese mit 30% anzunehmen, abzugsfähig seien demnach 154,44 € (30% von 514,80 €). Die Personalvertretungsumlage sei bereits bei der Lohnverrechnung abgezogen worden. Die Kamera sei jedenfalls den Kosten der Lebensführung zuzurechnen. Das Computerzubehör sei entsprechend der beruflichen Nutzung unter Abzug eines 40%igen Privatanteils mit 198,67 € als Werbungskosten zu berücksichtigen. Insgesamt seien daher als Werbungskosten 756,86 € abzugsfähig:  
59,21 € Fachliteratur, 115,44 € Fahrtkosten, 154,44 € Internet, 117,04 Büromaterial, 198,67 € Computerzubehör und 112,06 € Abschreibung PC.

Das Bundesfinanzgericht übermittelte der Bf folgendes Ergänzungersuchen:  
Vorlage einer Bestätigung ihres Dienstgebers, dass dieser für die im Vorlageantrag aufgelisteten Ausgaben für Fachliteratur in Höhe von insgesamt 169,52 € keinen Kostenersatz geleistet habe.

Die Rechnung der XY GmbH vom 12.3.2008 über 51,10 € laute nicht auf die Bf, sondern auf Wiener Kindergärten; Vorlage eines Nachweises, dass die Bf diese Rechnung bezahlt habe.

Das in der Auflistung der Fachliteratur enthaltene Buch "Kommt, wir spielen Detektiv" sei für Kinder im Alter von 7-9 Jahren gedacht; dieses Buch lasse daher keinen Bezug zur Tätigkeit der Bf als Betreuerin einer Krippengruppe erkennen.

Die Reisekosten von 135,44 € enthielten auch Ausgaben von zweimal 10,00 € für den Eintritt in die Messe Kindergartenwelt am 29. und 30.11.2008. Die Bf habe dazu aber nur eine Eintrittskarte zum Preis von 5,00 € vorgelegt; der Tageseintritt zu dieser Veranstaltung habe auch nur 5,00 € betragen, außerdem habe die Veranstaltung am 28. und 29.11.2008 stattgefunden.

Weiters wurde die Bf um Bekanntgabe ersucht, ob es sich bei dem als Sonderausgabe geltend gemachten Betrag von 310,41 € (oder 319,44 €?) um Prämien für eine freiwillige Weiterversicherung (laut Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung) oder um Prämien für

eine Rentenversicherung (laut email der Bf vom 21.9.2015) handle; falls es sich um eine freiwillige Weiterversicherung handle, werde um Vorlage eines Nachweises ersucht.

Das Ergänzungersuchen blieb unbeantwortet.

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

1. Gemäß § 16 Abs. 1 EStG sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Nach den Z 7 und 10 dieser Gesetzesstelle sind Ausgaben für Arbeitsmittel sowie Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit Werbungskosten. Werbungskosten sind nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen (z.B. VwGH 22.12.2011, 2008/15/0164).

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG dürfen 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, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Nach dem Vorbringen der Bf im Vorlageantrag und den Ausführungen des Finanzamtes im Vorlagebericht ist hinsichtlich der Werbungskosten noch über folgende Punkte abzusprechen:

Computerzubehör:

Davon, dass die Ausgaben für das Computerzubehör (Druckerpatronen, Ersatzteile und Festplatte) als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, geht auch das Finanzamt aus. Allerdings sind diese Ausgaben in Höhe von insgesamt 331,11 € (191,22+25,89+114,00), wie schon die Abschreibung des Computers, um einen Privatanteil zu kürzen. Dem Antrag des Finanzamtes im Vorlagebericht, diesen Privatanteil entsprechend der beruflichen Nutzung des Computers mit 40% anzusetzen, ist die Bf nicht entgegengetreten. Die Bf hat in der Beantwortung des Ergänzungersuchens vom 10.8.2015 für Computerersatzteile und externe Festplatte zudem selbst einen 40%igen Privatanteil angenommen.

Die Ausgaben für das Computerzubehör sind daher mit 198,67 € (=331,11 x 60%) als Werbungskosten anzuerkennen.

Internetnutzung:

Die Feststellung der beruflich veranlassten Internetkosten muss mangels anderer Ermittlungs- oder Berechnungsgrundlagen gemäß § 184 BAO durch Schätzung erfolgen. Nach den gegebenen Umständen - die Bf setzte in der Beantwortung des Ergänzungersuchens vom 10.8.2015 ohne näheren Nachweis zunächst einen Privatanteil von 40% an, um dann im Vorlageantrag nur ganz allgemein eine zumindest 50%ige Internetnutzung für arbeitsrelevante Tätigkeiten zu behaupten - kommt allein eine

grifweise Schätzung in Betracht. Dem Antrag des Finanzamtes im Vorlagebericht, die berufliche Nutzung mit 30% anzunehmen, hat die Bf nichts entgegengesetzt. Die Ausgaben für die Internetnutzung sind daher im Wege einer grifweisen Schätzung mit 30%, das sind 154,44 €, als Werbungskosten anzuerkennen.

Fotoapparat und Zubehör:

Typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter, für die eine private Mitveranlassung besteht, werden von der Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG erfasst (vgl. Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, § 20 Tz. 3.1.). Demnach dürfen Aufwendungen für solche Wirtschaftsgüter, zu denen u.a. Foto(digital)Kameras zählen, grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden (VwGH 27.11.2011, 2010/15/0197). Dieser Ausschluss der Abziehbarkeit gilt zwar dann nicht, wenn eine eindeutige, klar nachvollziehbare Trennung zwischen der privaten Veranlassung der Anschaffung einerseits und der betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung andererseits gegeben und die betriebliche bzw. berufliche Veranlassung nicht bloß völlig untergeordnet ist. Eine solche Trennbarkeit liegt aber nicht vor, 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) gänzliche betriebliche bzw. berufliche Veranlassung erbringt. Eine völlig untergeordnete private Nutzung erweist sich somit als unschädlich; dabei geht es allerdings regelmäßig nicht um ein mathematisch quantifizierbares Ausmaß, ist doch gerade ein solches zumeist nicht feststellbar, sondern vielmehr darum, dass eine bloß gelegentlich auftretende private Nutzung im Verhältnis zur überragend im Vordergrund stehenden betrieblichen bzw. beruflichen Nutzung nicht schädlich ist. Die Abgabenbehörden dürfen sich in der Regel nicht allein auf die Darstellung des Steuerpflichtigen stützen, wenn es an entsprechenden Nachweisen für dessen Sachvortrag fehlt. Der Steuerpflichtige hat entsprechende Nachweise zu erbringen, die Abgabenbehörden haben dazu Feststellungen zu treffen (VwGH 26.4.2012, 2009/15/0088). Es ist daher Sache des Steuerpflichtigen, die ausschließliche oder ganz überwiegend berufliche Verwendung aufzuzeigen (Jakom/Baldauf EStG, 2017, § 20 Rz 90).

Mit ihrem bloßen Vorbringen, sie nutze die Kamera hauptsächlich in der Arbeit, um den Eltern einen größeren Einblick in das Kindergartenleben ihrer Kinder zu geben, gelingt es der Bf nicht, in einer der objektiven Nachprüfung zugänglichen Weise das konkrete Ausmaß sowohl der tatsächlichen privaten Nutzung als auch der tatsächlichen beruflichen Nutzung der Fotokamera darzulegen, weshalb die Ausgaben hiefür nicht als Werbungskosten anerkannt werden können.

Fachliteratur:

Dass einem Arbeitnehmer Werbungskosten erwachsen, die ihm sein Arbeitgeber nicht ersetzt, ist zwar durchaus möglich. Ebenso widerspricht es aber nicht der Lebenserfahrung, dass Arbeitgeber bzw. konkret Kindertenträger für die Kindererziehung und -betreuung benötigte Behelfe wie etwa Bücher den Pädagoginnen zur Verfügung stellen bzw. die Kosten hiefür übernehmen. Einen Hinweis darauf bietet konkret auch der Umstand, dass eine der von der Bf vorgelegten Rechnungen über eine Bücherbestellung auf "Wiener Kinder-Gärten" lautet. Den vom Bundesfinanzgericht verlangten Nachweis, dass sie diese Rechnung bezahlt habe, hat die Bf ebenso wenig erbracht, wie sie Bestätigungen ihres Dienstgebers dafür vorgelegt hat, dass dieser für die geltend gemachten Ausgaben für Fachliteratur keinen Kostenersatz leistete. Zu dem Vorhalt, dass ein in ihrer Auflistung enthaltenes Buch (erst) für Kinder im Alter von 7-9 Jahren geeignet sei und folglich keinen Bezug zur ihrer Tätigkeit als Betreuerin einer Krippengruppe erkennen lasse, hat sich die Bf ebenfalls nicht geäußert. Ferner sind Spiel-, Lieder und Bastelbücher auch für den Privatbereich von Interesse und folglich nach der zuvor dargestellten Rechtslage mangels objektiv nachvollziehbarer Trennbarkeit zwischen der privaten Veranlassung der Anschaffung einerseits und der beruflichen Veranlassung andererseits zur Gänze nicht abzugsfähig. Im Übrigen hat es die Bf bereits in dem ihre Einkommensteuer für das Jahr 2007 betreffenden Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht, RV/7102537/2014, unterlassen, eine Bestätigung des Kindergartens darüber vorzulegen, dass sie Bücher und Materialen, deren Abzug als Werbungskosten sie begehrte, bei der Arbeit mit den Kindern verwendet habe. Unter diesen Umständen kann von einer Glaubhaftmachung, dass der Bf Ausgaben für Fachliteratur in der von ihr geltend gemachten Höhe von 169,52 € erwachsen sind, nicht ausgegangen werden. Eine Berücksichtigung von Werbungskosten für Fachliteratur über den vom Finanzamt anerkannten Betrag in Höhe von 59,21 € hinaus kommt daher nicht in Betracht.

#### Fahrtkosten:

Dass die Ausgaben der Bf für Fahrten zu Fortbildungsveranstaltungen als Werbungskosten zu berücksichtigen sind, ist dem Grunde nach nicht mehr strittig. Die von der Bf im Vorlageantrag geltend gemachten Fahrtkosten von 135,44 € enthalten aber auch zweimal 10,00 € für Eintritte in die Messe "Kindergartenwelt" am 29. und 30.11.2008. Den Vorhalt des Bundesfinanzgerichts, dass der Tageseintritt zu dieser Veranstaltung nur 5,00 € betragen und sie auch nur eine Eintrittskarte zu diesem Preis vorgelegt, zudem die Veranstaltung am 28. und 29.11.2008 stattgefunden habe, ließ die Bf unbeantwortet. Sie hat damit ihre wenig plausiblen Angaben nicht aufgeklärt bzw. auch nicht glaubhaft gemacht, dass sie die Messe an zwei Tagen besucht hätte. Es war daher nur ein Tageseintritt von 5,00 € als Werbungskosten anzuerkennen, zusätzlich zu den Fahrtkosten von 115,44 €.

Zusammengefasst sind folgende Werbungskosten zu berücksichtigen:

Büromaterial	117,04
Abschreibung PC	112,06
Computerzubehör	198,67
Internet	154,44
Fahrtkosten	115,44
Messeeingang	5,00
Bücher	59,21
	761,86

## 2. Zu den Sonderausgaben:

Versicherungsprämien können gemäß § 18 Abs. 3 Z 2 EStG - innerhalb des für diese und weitere Sonderausgaben vorgesehenen Höchstbetrages - nur zu einem Viertel als Sonderausgaben abgesetzt werden; davon ausgenommen sind u.a. Beiträge zu einer freiwilligen Weiterversicherung, welche sohin in voller Höhe absetzbar sind.

Die Angaben der Bf zu den von ihr geleisteten Versicherungsbeiträgen sind uneinheitlich. In ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2008 hatte sie Versicherungsprämien in Höhe von 147,60 € sowie Beiträge unter dem Titel "Freiwillige Weiterversicherungen und Nachkauf von Versicherungszeiten" in Höhe von 319,44 € geltend gemacht.

Der Beantwortung des Ergänzungsersuchens vom 10.8.2015 legte sie eine Aufstellung bei, aus der demgegenüber hervorgeht, dass sie im Jahr 2008, neben Unfallversicherungsprämien in Höhe von 147,60 €, Beiträge zu einer Rentenversicherung in Höhe von 310,41 € geleistet habe. In ihrem Vorlageantrag spricht sie wiederum von einer freiwilligen Weiterversicherung in Höhe von 310,41 €.

Dem Ergänzungsersuchen des Bundesfinanzgerichts, darzulegen und nachzuweisen, ob (und in welcher Höhe) es sich um Prämien für eine freiwillige Weiterversicherung oder um Prämien für eine Rentenversicherung handelt, ist die Bf nicht nachgekommen.

Im Hinblick darauf sowie auf den Umstand, dass das Bundesfinanzgericht bereits in dem Einkommensteuer 2007 der Bf betreffenden Erkenntnis vom 21.11.2014, RV/7102537/2014, in Anknüpfung an eine dem Finanzamt vorgelegte Versicherungsbestätigung festgestellt hat, dass es sich bei dem Betrag von 310,41 € um lediglich zu einem Viertel absetzbare Versicherungsprämien handelt, geht das Bundesfinanzgericht auch hinsichtlich des hier strittigen Jahres 2008 von Beiträgen zu einer Rentenversicherung in Höhe von 310,41 € aus.

Diese Beiträge sind daher gemeinsam mit den Unfallversicherungsprämien in Höhe von 147,60 € und den Ausgaben für Wohnraumschaffung/-sanierung in Höhe von 187,44 € zu einem Viertel, das sind (wie von der Bf im Vorlageantrag und vom Finanzamt im Vorlagebericht übereinstimmend berechnet) 161,36 €, als Sonderausgaben zu berücksichtigen.

Der Beschwerde war daher spruchgemäß teilweise Folge zu geben.

## **Zur Frage der 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.

Gegenständlich waren zu den einzelnen strittigen Werbungskosten und Sonderausgaben nur im Rahmen der Würdigung des von der Bf erstatteten Vorbringens einzelfallbezogene Beurteilungen zu treffen. Von der dazu ergangenen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wurde nicht abgewichen. Mangels Vorliegens einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung war daher die Revision spruchgemäß nicht zuzulassen.

Wien, am 14. Juni 2017