

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R in der Beschwerdesache Bf, über die Beschwerde vom 22.01.2016 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Bruck Leoben Müzzzuschlag vom 13.01.2016, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung 2013) 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) bezog im Streitjahr 2013 als Freizeitbetreuerin für Jugendliche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sowie Pensionseinkünfte. In ihrer am 6.3.2015 elektronisch eingebrachten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2013 machte sie Sonderausgaben in Höhe von EUR 994,45, Werbungskosten im Gesamtbetrag von EUR 4.437,42 (Arbeitsmittel, Reise- und Fortbildungskosten) sowie Aufwendungen als außergewöhnliche Belastung (Krankheitskosten) in Höhe von EUR 3.112,14 geltend.

Mit Vorhalt vom 4.8.2015 wurde die Bf. vom Finanzamt ersucht, die geltend gemachten Sonderausgaben, Werbungskosten und Krankheitskosten belegmäßig nachzuweisen. Eventuelle Ersätze der Krankenkasse seien bekannt zu geben.

Mit Bescheid vom 13. Jänner 2016 wurde die Einkommensteuer im Betrag von EUR 2.331 festgesetzt. An Werbungskosten wurden EUR 1.040,14 für Reisekosten, 60% der Telefon- und Internetkosten in Höhe von EUR 364,48 sowie anteilige Kosten für die Freisprechanlage iHv EUR 17,78 anerkannt. In der gegen diesen Bescheid rechtzeitig erhobenen Beschwerde wurde darauf hingewiesen, dass die Bf Jugendliche teilweise in deren Familienverband sowie in den bis 2015 zur Verfügung gestandenen Räumlichkeiten betreut habe. An den Nachmittagen sei gemeinsam gebastelt oder in Projekten gemeinsam gekocht worden. Der Projektraum sei gemeinsam dekoriert worden. Die Kinder hätten auch Essen und Getränke bekommen, um die Konzentration für gemeinsames Arbeiten aufrecht zu halten. Geschenke seien als Mittel zur Belohnung und Motivation zur Erreichung der pädagogischen Ziele verteilt worden. Lediglich für diese Anlässe habe die Bf Ausgaben für Lebensmittel etc. geltend gemacht. Die privaten Einkäufe der Bf seien streng getrennt und würden natürlich nicht angeführt werden.

Mit weiteren Vorhalten vom 21.7.2016 bzw. vom 29.8.2016 wurde die Bf neuerlich zur Vorlage der entsprechenden Belege für die beantragten Werbungskosten aufgefordert. Darüber hinaus wurde der Nachweis der beruflichen Notwendigkeit für die beantragten Werbungskosten als Abgrenzung zur privaten Veranlassung angefordert. Die laut übermittelten Lohnzettel geleisteten Ersätze vom Dienstgeber seien darzustellen.

Die Beschwerdeführerin legte in der Folge ein unübersichtliches Konvolut an Rechnungen unter dem Titel Büro, Kosmetik, Geschenke, Bastelmaterial, geringwertige Wirtschaftsgüter, Besprechung (Gasthausrechnung), Lebensmittel, Ausgaben für Projekte und Fortbildung im Gesamtbetrag von EUR 2.858,08 vor. Die beantragten Werbungskosten würden ausschließlich Ausgaben betreffen, die im Rahmen der Berufsausübung für die Kinder notwendig seien. Die Kostenersätze des Dienstgebers hätten hauptsächlich Fahrtvergütungen und teilweise Büromaterial betroffen. Diese Kosten seien in den beantragten Werbungskosten nicht enthalten. Bei den beantragten Aufwendungen gehe es neben der Erhaltung der Einnahmen um die zweckvolle Erreichung der von der Jugendwohlfahrt vorgegebenen Erziehungsziele. Die Stereoanlage sei als Meditationsmusik für heilpädagogische Maßnahmen verwendet worden. Die Autositzbezüge seien aus hygienischen Gründen angeschafft worden. Die Radreparatur und die Aufwendungen für Kleidung seien aus Gründen der Belohnungsintervention erfolgt. Der Ankauf von Musikinstrumenten habe einem Musik-Langzeitprojekt gedient. Die Nichtanerkennung der Ausgaben für Körperpflege, Kochen, Freizeitgestaltung empfinde die Bf als Ignoranz Berufsstandes. In Relation zu diesen "geringen" Ausgaben bestehe die Möglichkeit, minderjährigen Jugendlichen wichtige Schritte für das Leben zu zeigen.

Mit Beschwerdeventscheidung vom 9.11.2016 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. Das Finanzamt verwies in seiner Begründung auf § 20 Abs. 1 Z 2 lit.a EStG, wonach dieser Bestimmung ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen zu Grunde liege. Dem Finanzamt sei nicht dargelegt worden, inwieweit bei den beantragten Kosten für "geringwertige Wirtschaftsgüter" (Stereoanlage, Autositzbezug, Pfannenset etc.), bei den Aufwendungen für "Projekte" (Keyboard, Radreparaturen, Thermen-Essen, Gitarrenunterricht, Kindersitz, Geschirr, Blumenkästen etc.) eine nahezu ausschließlich berufliche Veranlassung gegeben sein soll. Die verschiedenen Vorbringen der Bf würden nicht über die Behauptungsebene hinausgehen und seien keiner Überprüfung zugänglich.

Im Vorlageantrag verweist die Bf darauf, in mehreren Anbringen versucht zu haben, das Finanzamt von der ausschließlich beruflichen Veranlassung der beantragten Aufwendungen zu überzeugen. Die Erfolgsrate der Bf in ihrem Beruf liege bei über 90%, was eine außerordentlich gute Aufgabenerledigung bedeuten würde. Die Bf sei bereit, dem BFG die Dokumentation persönlich vorzulegen, könne jedoch aus Datenschutzgründen nicht zulassen, dass Kopien zum Akt genommen werden.

**Über die Beschwerde wurde erwogen:**

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 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 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, nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden.

Lassen sich somit Aufwendungen für die Lebensführung und berufliche Aufwendungen nicht einwandfrei trennen, ist gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 der gesamte Aufwand nicht abzugsfähig. Anderes gilt nur, wenn feststeht, dass das betreffende Wirtschaftsgut (nahezu) ausschließlich beruflich genutzt wird (Doralt, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 11. Lieferung, § 20 Tz 21/2, 22).

Grundsätzlich ist auszuführen, dass die private Mitveranlassung generell sowohl bei geltend gemachten Ausgaben iSd § 4 EStG 1988 idGF als auch *Werbungskosten* iSd § 16 EStG 1988 idGF zu prüfen ist (vgl. Doralt, ESt-Kommentar, WUV-Verlag, 9. Aufl., § 16 Tz 220 [Seite 110]; beispielsweise "Fahrtkosten").

Verhältnis zu § 20 EStG 1988: Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, stellen grundsätzlich *keine Werbungskosten* dar (Aufteilungsverbot). Dies gilt 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 ist auch im Schätzungsweg nicht zulässig. Im Interesse *der* Steuergerechtigkeit soll 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 kann (VwGH 6.11.1990, 90/14/0176, VwGH 28.2.1995, 94/14/0195; VwGH 25.11.09, 2007/15/0260 Tonträger; 21.9.05, 2001/13/0241 Konzertkarten; 29.9.04, 2000/13/0156 Literatur).

Zu den Aufwendungen für die Lebensführung: § 20 Abs. 1 Z 2 lit a enthält als wesentlichste Aussage ein *Abzugsverbot gemischt* veranlasster Aufwendungen. Eine Regelung, *der* zufolge Aufwendungen *der* Lebensführung nur bei jenen Steuerpflichtigen berücksichtigt werden könnten, bei denen die Möglichkeit einer Veranlassung durch die Einkünfterzielung gegeben ist, würde gegen den Gleichheitssatz verstoßen (VwGH 28.10.98, 93/14/0195, verfassungskonforme Interpretation *der* §§ 4 Abs. 4 und 16). Bei Aufwendungen, die auch in den Kreis *der* privaten Lebensführung fallen, muss ein strenger Maßstab angelegt werden (VwGH 22.12.04, 2002/15/0011; EStR 4709 und 4759 f sowie *Margreiter* ÖStZ 84, 3 und 9).

Aus Z 2 lit. a leg.cit. ergibt sich nach der Rechtsprechung ein auf Gründen *der* Steuergerechtigkeit beruhendes (VwGH 5.4.01, 98/15/0046) allgemeines *Aufteilungsverbot* (aA BFH 21.9.09, GrS 1/06, BStBl II 10, 672; s Rz 16). Gemischte Aufwendungen, dh Aufwendungen mit einer privaten und einer betrieblichen/beruflichen Veranlassung, sind nicht abzugsfähig (VwGH 5.7.04, 99/14/0064). Dies gilt auch für typischerweise *der* Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter wenn sie gemischt genutzt werden. Soweit sich Aufwendungen nicht "einwandfrei" (VwGH 22.12.04, 2002/15/0011) trennen lassen (beispielsweise ist im konkreten Fall eben eine Trennung *der* Reparaturkosten für ein Fahrrad in beruflich bzw. privat dem Grunde nach nicht möglich), ist *der gesamte* Betrag nicht abzugsfähig. Dies trifft bei einer doppelten bzw. überlappenden Veranlassung regelmäßig zu (Jakom/Baldauf *EStG*, 2013, § 20 Rz 11 f).

Den Argumenten der Bf. wird entgegengehalten, dass nach ständiger Rechtsprechung des VwGH Aufwendungen für Kosmetika, Friseur, Körper- und Schönheitspflege **grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen der privaten Lebensführung** iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zu zählen sind. Nur in speziellen Ausnahmefällen können solche Aufwendungen nach der Rechtsprechung des VwGH abzugsfähig sein. Beispielhaft wäre der Fall einer Schauspielerin zu nennen, insoweit die Aufwendungen (Schminke, Kosmetik, Friseur) rollenbedingt und nachweislich im Zusammenhang mit der Anpassung des Äußeren an eine Bühnenrolle standen und eine private Veranlassung jedenfalls auszuschließen war (siehe VwGH 26.11.1997, 95/13/0061 und VwGH 10.9.1998, 96/15/0198). Ein solcher Ausnahmefall liegt jedoch im Fall der Bf. nicht vor. Wie den beigebrachten Belegen (Kassenzettel u.a. von DM zu entnehmen war, resultierten die Aufwendungen insbesondere aus Ausgaben für diverse Kosmetikartikel (u.a. Eyeliner, Shampoo). Die angeführten Kosmetikprodukte sind somit typischerweise der Privatsphäre zuzuordnen. An dieser Beurteilung vermag auch der Einwand der Bf, dass diese Ausgaben für die Pflege der Beziehung mit den Jugendlichen dienlich sind, nichts zu ändern.

Aufwendungen für Mahlzeiten bzw. Verpflegung der betreuten Jugendlichen gehören im Allgemeinen zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG (zB *Hofstätter-Reichel*, EStG III B, § 20 Tz 5, mwN). Eine berufliche Mitveranlassung wird im vorliegenden Fall seitens des Bundesfinanzgerichtes nicht in Abrede gestellt, die damit zusammenhängenden Ausgaben - so löblich die damit finanzierte Aktivität auch ist - sind dennoch zur Gänze nicht abzugsfähig. Die strittigen Ausgaben für Kochprojekte in Höhe von EUR 350,82 mögen im Rahmen der Freizeitbetreuung durchaus sinnvoll gewesen sein, dass die Berufsausübung jedoch ohne diese Ausgaben nicht möglich gewesen wäre, kann jedenfalls nicht behauptet werden (siehe zB das Erkenntnis des VwGH vom 30. Jänner 1991, 90/13/0030).

Nichts anderes wie für die Ausgaben für **Lebensmittel** kann für die im Zusammenhang mit Geschenken (Blumen, L`Oreal Geschenkset, Teenagerkleid etc.) und mit Bastelarbeiten geltend gemachten Aufwendungen gelten, weshalb im Wesentlichen auf obige Ausführungen verwiesen werden kann.

Unter dem Titel "**Projekte**" beantragte die Bf. ua. die Berücksichtigung von Kosten einer Fahrradreparatur, Aufwendungen für Saaterde, Blumenkasten, Handschuhe, Trinkgläser, Geschirr, Kräutertee, Strudel und Milch. Neben Mc Donald`s Rechnungen und Gasthausrechnungen wurden schließlich für ein Musikprojekt Kosten in Höhe von EUR 249,93 (für Notenständer, 2 Gitarrenlernsets, Keyboard) geltend gemacht. Unter Aufwendungen für "Büro" iHv EUR 448,86 wurden ua. geltend gemacht: Halloweendekoration, Point Minen, Notenheft, Pfanne, Leuchtstifte, Stehsammler Küchentücher, Geschirrspülbürste, Schuhabtropfasse...

*Der Begriff "Arbeitsmittel" ist grundsätzlich nicht eng auszulegen: Es sind darunter alle Hilfsmittel zu verstehen, die zur Erbringung der vom Arbeitnehmer zu leistenden Arbeit erforderlich sind und nicht vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden. Aufwendungen für die Beschaffung von Arbeitsmitteln sind jedoch nur dann als *Werbungskosten* zu berücksichtigen, wenn die **Arbeit ohne diese Hilfsmittel nicht ausgeübt** werden kann, wenn also die betreffenden Aufwendungen für die Sicherung und Erhaltung der Einnahmen des Steuerpflichtigen unvermeidlich sind (VwGH 14.11.90, 89/13/0042, VwGH 28.5.97, 94/13/0203).*

Die Bf. rechtfertigt die Ausgaben unter anderem mit der Pflege und den Aufbau der Beziehungen zu den betreuten Jugendlichen, mit einer sinnvollen Freizeitbeschäftigung, mit emotionaler Beruhigung der Betreuten sowie mit einer zweckvollen Erreichung der von der Jugendwohlfahrt vorgegebenen Ziele. Dass ein dienstlicher Auftrag vom Arbeitgeber der Bf., diese nicht geringen Ausgaben zu tätigen, vorliegt, wurde von der Bf. nicht behauptet. Eine überwiegend berufliche Veranlassung kann nach Rechtsmeinung des VwGH dann nicht vorliegen, wenn eine Lehrerin freiwillig ein gemeinsames Kochen mit Schülern veranstaltet und daher ein dienstlicher Auftrag nicht vorhanden war (in diesem Sinne auch zB VwGH vom 22. September 2000, 98/15/0111).

Aus den Ausführungen der Bf. ergibt sich, dass beispielsweise die Anschaffung von Musikinstrumenten, der Stereoanlage, der Kochpfannen und der Autositzbezüge zwar für das berufliche Fortkommen sinnvoll sind, aber deren Verwendung zur Erbringung der von der Abgabepflichtigen zu leistenden Arbeit tatsächlich nicht unabdingbar erforderlich war. Es wäre nicht einsichtig, wenn die Bf. auf Grund ihres Berufes als Betreuerin von Jugendlichen - im Gegensatz zu Steuerpflichtigen anderer Berufssparten - durch Herstellung einer Verbindung von beruflichen mit privaten Interessen die steuerliche Geltendmachung derartiger Ausgaben der Lebensführung bewirken könnte. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes berechnete die Vorgangsweise der Beschwerdeführerin steuerrechtlich nicht dazu, den mit ihrem Engagement bewirkten wirtschaftlichen Aufwand im Wege einer Minderung des Abgabenaufkommens des Bundes auf die Allgemeinheit zu überwälzen.

Bei der Ermittlung des Einkommens eines unbeschränkt Steuerpflichtigen sind gemäß § 34 EStG 1988 nach Abzug der Sonderausgaben **außergewöhnliche Belastungen** abzuziehen, wobei die Belastung außergewöhnlich sein, zwangsläufig erwachsen und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit wesentlich beeinträchtigen muss. Die Belastung darf

weder Betriebsausgaben, *Werbungskosten* noch Sonderausgaben sein. Die *Belastung* ist *außergewöhnlich*, soweit sie höher ist als jene, die der Mehrzahl der Steuerpflichtigen gleicher Einkommensverhältnisse, gleicher Vermögensverhältnisse erwächst (§ 34 Abs. 2 EStG 1988).

Die *Belastung* erwächst dem Steuerpflichtigen zwangsläufig, wenn er sich ihr aus tatsächlichen, rechtlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen kann (§ 34 Abs. 3 EStG 1988).

Die *Belastung* beeinträchtigt wesentlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, soweit sie einen vom Steuerpflichtigen von seinem Einkommen vor Abzug der *außergewöhnlichen Belastungen* zu berechnenden *Selbstbehalt* übersteigt (§ 34 Abs. 4 EStG 1988). Alle drei Voraussetzungen müssen erfüllt sein. Da der von der Bf. in ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2013 angeführte Betrag in Höhe von EUR 3.112,14 den *Selbstbehalt* nicht übersteigt, kann es im gegenständlichen Fall gem. § 34 Abs. 4 EStG 1988 zu keiner steuerlichen Auswirkung der erklärten *außergewöhnlichen Belastungen* kommen.

### **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. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da das Bundesfinanzgericht in rechtlicher Hinsicht der in der Entscheidung dargestellten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes folgt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 12. Dezember 2017