

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 3. August 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 13. Juli 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2017 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als teilweise stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.
- II. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabe betragen:

2017	Bemessungsgrundlage			
	Einkommen	30.575,2 €		
	Einkommensteuer	6000,01 €		
	- anrechenbare Lohnsteuer	-6830,54 €		
	Festgesetzte Einkommensteuer	-831 €		

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Zum Verfahrensgang wird, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die Darstellung des Verfahrenslaufes im Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 25. April 2023 zu RV/7102019/2022 verwiesen. (BFG vom 25.4.2023, RV/7102019/2022)

Gegen diese Entscheidung wurde am 9. Juni 2023 fristgerecht außerordentliche Revision erhoben und wurde ausgeführt: „IV. Revisionspunkte

1. Die Revisionswerberin erachtet sich durch das angefochtene Erkenntnis bezüglich des Laptops und des diesbezüglichen Zubehörs in ihrem Recht auf Anerkennung der gesetzlich zu berücksichtigenden Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 Z 7 und 8 EStG in einem der Verwendungsrealität entsprechenden Ausmaß verletzt.

2. Durch die unzureichende Berücksichtigung des beruflichen Anteils an der Nutzung des Laptops (samt Zubehör), der dadurch bedingten Annahme eines überhöhten privaten Anteils an der Nutzung sowie der daraus resultierenden höheren Steuerschuld der Revisionswerberin liegt zudem eine Verletzung des Grundrechts auf Eigentum gemäß Artikel 1 des 1. Zusatzprotokolls zur EMRK vor.

3. Das angefochtene Erkenntnis leidet daher sowohl an inhaltlicher Rechtswidrigkeit (§ 42 Abs. 2 Z 1 VwGG), als auch an Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften, weil der Sachverhalt in einem wesentlichen Punkt einer Ergänzung bedarf (§ 42 Abs. 2 Z 3 lit b VwGG), wie unter Punkt V. näher ausgeführt wird.

Das obgenannte Erkenntnis wird daher hinsichtlich des Ausmaßes der privaten Anteils an der Nutzung des gegenständlichen Laptops und des diesbezüglichen Zubehörs, insbesondere aus den Gründen der Rechtswidrigkeit infolge Mangelhaftigkeit des Verfahrens (Unterlassung der erforderlichen Tatsachenfeststellung und somit unvollständige Sachverhaltsfeststellung seitens des BFG) sowie wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit infolge unrichtiger rechtlicher Beurteilung der Sache angefochten (näher hierzu siehe unter Punkt V.).

4. Bezüglich der (Nicht-)Berücksichtigung der Fahrtkosten als weitere Werbungskosten bleibt das Erkenntnis dagegen unangefochten.

V. Revisionsgründe

1. Wie das BFG auf Seite 16 seines Erkenntnisses zutreffend festgehalten hat, ist hinsichtlich der Werbungskosten nur noch strittig, in welchem Ausmaß auch eine private Verwendung des Laptops und des PC-Zubehörs erfolgte.

Zunächst ist festzuhalten, dass das BFG nach Ansicht der Revisionswerberin schon ausgehend von den gerichtlichen Sachverhaltsfeststellungen auf Seite 9 und 10 des Erkenntnisses zu dem Ergebnis kommen hätte müssen, dass die Annahme eines privaten Anteils der Nutzung des Laptops in Höhe von 40 % jedenfalls überhöht ist und maximal von 5 % privater Nutzung ausgegangen werden hätte dürfen.

2. Diese Sachverhaltsfeststellung sind jedoch überdies auch unvollständig und bedürfen in einem wesentlichen Punkt einer Ergänzung iSd § 42 Abs. 2 Z 3 lit b VwGG.

Dies deshalb, weil das BFG in seinen Sachverhaltsfeststellungen lediglich ausgeführt hat, dass die Revisionswerberin neben dem - verfahrensgegenständlichen - ultraleichten Lap-top auch einen von ihrem Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Laptop besitzt. Nach den Sachverhaltsfeststellungen wäre daher davon auszugehen, dass die Revisionswerberin lediglich zwei (für die Berufsausübung vorgesehene) Laptops besitzt.

Die Revisionswerberin hat in ihrer Beschwerde bzw. im Vorlageantrag vom 12.01.2022 jedoch ausdrücklich vorgebracht, dass sie neben dem vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Dienst-Laptop und dem selbst angeschafften gegenständlichen Laptop auch noch mehrere weitere PCs mit einem größeren Bildschirm sowie einen fix montierten Laptop samt Zusatzmonitor sowie mehrere Kleingeräte verfügt und von diesen Geräten bzw. Kleingeräten (Tablet, Smartphone) mehrere Fotos als Beweisurkunden vorgelegt.

Demgemäß hätte das BFG Feststellungen treffen müssen, ob die Revisionswerberin neben dem verfahrensgegenständlichen Laptop und dem vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Laptop auch noch weitere Computer (oder ähnliche Kleingeräte wie Tablets oder Smartphones) besitzt, welche für die private Nutzung verfügbar sind.

Diese unterlassenen Feststellungen sind insofern entscheidungsrelevant, als die Revisionswerberin ausdrücklich vorgebracht hat, dass sie für private Zwecke die weiteren PCs und Kleingeräte zur Verfügung hat.

3. Das BFG hat im Rahmen seiner rechtlichen Beurteilung ausgeführt, dass ein Steuerpflichtiger bezüglich der Verwendung von Computern eine niedrigere private Nutzung als 40 % konkret zu beweisen oder zumindest glaubhaft zu machen hat.

Genau dies hat die Revisionswerberin jedoch bereits mittels ihrer Beschwerde sowie dem Vorlageantrag vom 12.01.2022 gemacht, indem sie ausdrücklich darauf hingewiesen hat, dass sie neben dem vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Dienst-Laptop und dem selbst angeschafften gegenständlichen Laptop auch noch mehrere weitere PCs mit einem größeren Bildschirm sowie einen fix montierten Laptop samt Zusatzmonitor sowie mehrere Kleingeräte verfügt und von diesen Geräten bzw. Kleingeräten (Tablet, Smartphone) mehrere Fotos als Beweisurkunden vorgelegt.

4. Darüber hinaus hat die Revisionswerberin vorgebracht, dass ihr diese weiteren PCs bzw. Kleingeräte für private Nutzungen zur Verfügung stehen, sie den gegenständlichen Laptop dagegen nicht für private Zwecke verwendet. Überdies hat die Revisionswerberin auch ausgeführt, dass der gegenständliche Laptop ergonomisch nicht für längeres Arbeiten bzw. Schreiben geeignet ist, er zudem nur über zwei USB-C-Anschlüsse verfügt und hat die Revisionswerberin detailliert dargelegt, dass der Laptop auch sonst keine Ausstattung für private Anwendungen hat, wie auch vom BFG festgestellt wurde.

Zudem wurde seitens der Revisionswerberin auch nachvollziehbar dargelegt, dass ihre für private Zwecke vorgesehenen PCs hierfür auch wesentlich besser geeignet sind, als der verfahrensgegenständliche Laptop, da die anderen PCs teilweise einen größeren Monitor haben bzw. die Revisionswerberin über einen fix montierten Laptop mit ergonomischer Tastatur und ergonomischen Arbeitssessel in ihrer Wohnung verfügt.

5. Auch wurde vom BFG festgestellt, dass die Revisionswerberin an einem Massenprolaps, also an Bandscheibenproblemen leidet, weshalb sie sogar einen operativen Eingriff durchführen lassen musste. Die Revisionswerberin hat daher vorgebracht, dass die Anschaffung des gegenständlichen Laptops, beim welchem es sich um ein ultraleichtes Gerät mit einem Gewicht von weniger als einem Kilogramm handelt, aufgrund der Rückenprobleme erforderlich wurde, der ultraleichte Laptop daher gezielt für die Tätigkeit im Rahmen des Doktoratsstudiums sowie für berufliche Zwecke angeschafft wurde, wobei das Gerät jeweils ausschließlich außerhalb der Arbeitsstätte als auch außerhalb der Wohnung verwendet wird. Dagegen war der vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Laptop deutlich schwerer und eignete sich daher für die Mitnahme an auswärts gelegene Arbeitsorte für die aufgrund ihrer Rückenprobleme gesundheitlich beeinträchtigte Revisionswerberin nicht, wie diese ebenfalls vorgebracht hat.

In diesem Zusammenhang hat das BFG daher auch zutreffend festgehalten, dass es nachvollziehbar ist, dass der Laptop für berufliche und studienbezogene Tätigkeiten unterwegs erworben wurde.

6. Aufgrund dieser Umstände hätte das BFG aber jedenfalls zur Ansicht gelangen müssen, dass die Revisionswerberin eine niedrigere private Nutzung als 40 % bewiesen bzw. glaubhaft gemacht hatte und durfte das BFG daher nicht ausschließlich auf die von der Verwaltungspraxis herangezogene „Erfahrung des täglichen Lebens“ abstellen. Ein solches Vorgehen erscheint der Revisionswerberin geradezu arbiträr.

Insbesondere auch aufgrund des Umstandes, dass die Revisionswerberin über mehrere andere PCs und Kleingeräte verfügt, auf welchen sowohl E-Mails gelesen bzw. geschrieben und Begriffe gegoogelt werden können, ist Zugrundlegung der aus den Erfahrungen des täglichen Lebens gewonnenen Annahme, wonach der private Anteil der Nutzung des gegenständlichen Laptops 40 % betrage, nicht vertretbar.

Vielmehr hätte das BFG die oben erwähnten Feststellungen zu den übrigen für die private Nutzung verfügbaren Geräte treffen müssen und auf Basis dieser Feststellungen zu dem Schluss kommen müssen, dass die Heranziehung des pauschalen Annahme eines privaten Anteils von 40 % rechtswidrig ist.

7. Zudem widerspricht die Rechtsansicht des BFG auch der Entscheidung RV/0220-F/03 des Unabhängigen Finanzsenates (Außenstelle Feldkirch, Senat 2) vom 14.12.2004.

In dieser Entscheidung ging es - wie im hier gegenständlichen Verfahren - um die abzugsfähigen Werbungskosten für einen zu beruflichen Zwecken angeschafften PC, wobei der Betroffene ebenfalls über weitere PCs verfügte, welche er privat nutzen konnte. Der UFS führte daher auf Seite 5 seiner Entscheidung aus:

„Angesichts des Umstands, dass der Bw. bereits zwei PCs beruflich nutzt und nach seinen Angaben über zwei weitere verfügt, die nach seinen Angaben privat genutzt werden können, hält der Unabhängige Finanzsenat den Ansatz eines Privatanteiles bei den zwei beruflich verwendeten PCs nicht für gerechtfertigt.“ (Hervorhebungen erfolgten durch die Schriftsatzverfasserin)

8. Zudem kann alleine die „Möglichkeit“ der privaten Nutzung jedenfalls nicht dazu führen, dass von einer solchen Nutzung im Ausmaß von 40 % ausgegangen wird. Schließlich ist die entscheidende Frage nicht die „Möglichkeit“ der privaten Nutzung, sondern das tatsächliche Ausmaß der privaten Nutzung. Dieses wurde jedoch weder von der Behörde noch vom BFG auf Basis einer vollständiger und konkreter Feststellungen erhoben, sondern wurde entgegen den Verfahrensergebnissen lediglich „nach den Erfahrungen des täglichen Lebens“ angenommen.

9. Weiters vertritt das BFG die Auffassung, es bestünde „vor allem unterwegs“ die Möglichkeit einer privaten Nutzung des gegenständlichen ultraleichten Laptops. Das BFG hat jedoch auf Seite 9 seines Erkenntnisses festgestellt, dass die Adresse des Arbeitsplatzes der Revisionswerberin beim Arbeitgeber der Träger Ort 2, Str 2 lautet und daher die Wegstrecke zwischen dem Arbeits- und Wohnort der Revisionswerberin (Stadt, Straße) laut dem Pendlerrechner des Bundesministeriums für Finanzen lediglich 3,3 km beträgt sowie die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels zumutbar ist.

Vom Wohnort der Revisionswerberin zum Arbeitsort beim Arbeitgeber der Träger gelangt man am schnellsten durch Inanspruchnahme der Straßenbahnlinie Nr. *** sowie eines jeweiligen kurzen Fußmarsches vom Wohnort zur Einstiegsstation der Straßenbahn bzw. der Ausstiegsstation zum Arbeitsort. Die Fahrzeit mit der Straßenbahn beträgt dabei lediglich 11 Minuten.

Es entspricht jedoch keinesfalls der allgemeinen Lebenserfahrung, dass man während einer Straßenbahnfahrt, noch dazu bei so kurzer Fahrzeit, einen Laptop auspackt, mitunter noch hochfahren muss und anschließend in der Straßenbahn benutzt (bzw. vor dem Ausstieg auch zeitgerecht wieder herunterfährt und verstaut).

10. Zudem darf der Mangel an Sitzplätzen in der Straßenbahn (insbesondere in jenen Linien, welche auch am Ring entlang führen und somit auch in der gegenständliche LinieNr. ***) zu den Stoßzeiten als allgemein bekannt vorausgesetzt werden. Eine Nutzung des Laptops während einer Straßenbahnfahrt ohne eine Sitzplatzmöglichkeit ist jedoch schlichtweg nicht möglich.

11. Sollte davon ausgegangen werden, dass die Revisionswerberin den täglichen Arbeitsweg mittels eines Individualverkehrsmittels (Kfz, Fahrrad, Roller etc.) bewältigt, so ist während dieser Zeit die Möglichkeit der privaten (und auch beruflichen) Nutzung des gegenständlichen Laptops naturgemäß schon von Grund auf ausgeschlossen.

12. Das BFG hat auf Seite 10 seines Erkenntnisses richtigerweise festgestellt, dass die Revisionswerberin nebenberuflich ein Doktoratsstudium der Geschichtswissenschaften an der Universität Ort3 absolviert und die Revisionswerberin nicht bloß am Arbeitsplatz ihres

Dienstgebers arbeitet, sondern auch in Archiven und Bibliotheken außerhalb dieses Dienstortes.

Das Institut für Geschichte der Universität Ort3 samt der Fachbereichsbibliothek Geschichtswissenschaften befindet sich jedoch am Standort der Hauptuniversität in 3456 Ort3, Gasse2 und somit bloß eine Straßenbahnstation weiter als der Arbeitsort der Revisionswerberin beim Arbeitgeber der Träger.

Die eben gemachten Ausführungen, wonach die Nutzung des Laptops während solcher Straßenbahnfahrten keinesfalls der allgemeinen Lebenserfahrung entspricht bzw. die Nutzung bei Fahrten ohne Sitzplatzmöglichkeit sogar unmöglich ist, treffen daher auch bezüglich der übrigen Arbeitsorte der Revisionswerberin zu.

13. Die außerhalb des Dienstortes gelegenen Archive, an welchen die Revisionswerberin mit dem gegenständlichen Laptop gearbeitet hat, befinden sich im Archiv in 5678 Ort3, Str. 2 und im Ort4 Stadt- und Landesarchiv mit der Adresse Gasse1, 2345 Ort3 und somit 5,4 km bzw. 6,3 km vom Wohnort der Revisionswerberin entfernt.

Die schnellste öffentliche Verbindung zum Archiv besteht in der 6-minütigen Fahrt mit der U-Bahn-Linien ***1*** und der anschließenden 5-minütigen Fahrt mit der ***2***; die schnellste öffentliche Verbindung zum Archiv besteht ebenfalls in einer 6-minütigen Fahrt mit der U-Bahn-Linien ***1*** und der anschließenden 7-minütigen Fahrt mit der ***2***.

Auch hinsichtlich solch kurzer Fahrten mit der U-Bahn entspricht es keinesfalls der Lebenserfahrung, dass währenddessen ein Laptop genutzt wird. Vielmehr würde es der Lebenserfahrung entsprechen, dass das allfällige Lesen von E-Mails oder Googeln von Begriffen unterwegs auf dem Smartphone anstatt auf einem Laptop stattfindet.

14. Im Ergebnis lagen daher die Voraussetzungen für die Annahme eines privaten Anteils an der Nutzung des gegenständlichen Laptops im Ausmaß von 40 % keinesfalls vor, weshalb der bekämpfte Bescheid der belangten Behörde und das bekämpfte Erkenntnis des BFG mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet sind. Das angefochtene Erkenntnis ist daher unter anderem gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG ebenso aufzuheben wie auch der zugrundeliegende Bescheid.

Überdies ist das Erkenntnis aber auch aufgrund von Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften gern. § 42 Abs 2 Z 3 lit b VwGG aufzuheben, weil der Sachverhalt in einem wesentlichen Punkt (Verfügbarkeit weiterer PCs und Kleingeräte für die private Nutzung) einer Ergänzung bedarf, wie oben dargestellt wurde.“

Das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes wurde in der Folge mit Entscheidung des VwGH vom 30. Jänner 2025 zu Ra 2023/15/0078 aufgehoben. (VwGH 30.01.2025, Ra 2023/15/0078)

Er führte aus: „Zu den Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen zählen gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 auch Ausgaben für Arbeitsmittel. Zur Eignung eines Computers als Arbeitsmittel hat der Gerichtshof bereits seine Auffassung zum Ausdruck gebracht, dass die Erforderlichkeit des Einsatzes eines Computers als Arbeitsmittel dann zu bejahen ist, wenn der Einsatz eines solchen Gerätes nach dem Urteil gerecht und billig denkender Menschen für eine bestimmte Tätigkeit unzweifelhaft sinnvoll ist (vgl. z.B. VwGH 28.5.2008, 2006/15/0125, mwN).

15 Das BFG ging im angefochtenen Erkenntnis - dem Finanzamt folgend - davon aus, dass die Anschaffung des gegenständlichen Laptops samt Zubehör aufgrund der Bandscheibenprobleme der Revisionswerberin und des damit verbundenen operativen Eingriffes sinnvoll war, was auf keine vom Verwaltungsgerichtshof aufzugreifenden Bedenken stößt. Strittig ist daher nur, in welchem Ausmaß Laptop und Zubehör privat verwendet worden sind.

16 Die Revisionswerberin erachtete eine Privatnutzung von 5 % als der Verwendungsrealität entsprechend und führte dazu im Beschwerdeverfahren aus, der gegenständliche Laptop sei ergonomisch nicht für längeres Arbeiten bzw. Schreiben geeignet. Das Gerät verfüge nur über zwei USB-C-Anschlüsse und über keine Ausstattung für private Anwendungen (kein normaler USB-Anschluss, kein Monitor VGA-Anschluss, kein HDMI-Anschluss, kein DVD-Laufwerk). Für private Zwecke verfüge sie über weitere Computer mit einem größeren Monitor, einen fix

montierten Laptop mit ergonomischer Tastatur samt Zusatzmonitor und über mehrere Kleingeräte, was jederzeit in ihren Wohnräumlichkeiten überprüft werden könne.

17 Das BFG hat den Angaben und dem Beweisanbot der Revisionswerberin keine Bedeutung beigemessen, weil sie an der Möglichkeit einer privaten Nutzung des gegenständlichen Laptops nichts änderten. Damit hat es die Rechtslage verkannt, zumal Aufwendungen oder Ausgaben für ein Arbeitsmittel nicht bereits dann vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen sind, wenn die Möglichkeit einer (auch) privaten Nutzung dieses Arbeitsmittels besteht. Es kommt vielmehr auf die tatsächliche private Nutzung dieses Arbeitsmittels an.

18 Das Ausmaß der privaten Nutzung ist - wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat - vom Finanzamt und vom BFG festzustellen. Diesen obliegt es Sachverhaltsfeststellungen über die Umstände der Nutzung eines Wirtschaftsgutes zu treffen. Dabei dürfen sie 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, Finanzamt und BFG haben dazu Feststellungen zu treffen (vgl. z.B. VwGH 26.4.2012, 2009/15/0088, mwN).

19 Das BFG hat sich mit den Angaben und Beweisanboten der Revisionswerberin nicht auseinandergesetzt und diese mit der Begründung, dass sie an der Möglichkeit einer privaten Nutzung des gegenständlichen Laptops nichts änderten, als von vornherein irrelevant beurteilt. Damit hat es das angefochtene Erkenntnis mit prävalierender Rechtswidrigkeit seines Inhaltes belastet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war.“

Die Beschwerde gilt demnach wieder als unerledigt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Bf. arbeitete im Beschwerdejahr unselbständig als Historikerin beim Arbeitgeber der Träger. Der Wohnort der Bf. ist in der Straße, Stadt, die Adresse ihres Arbeitsplatzes bei ihrem Dienstgeber ist Str2, Ort2. Die Wegstrecke zwischen dem Wohnort und dem Arbeitsort der Bf. beträgt laut dem Pendlerrechner des Bundesministeriums für Finanzen 3,3 km, die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels ist zumutbar.

Für ihre berufliche Tätigkeit arbeitete die Bf. nicht nur am Arbeitsplatz ihres Dienstgebers, sondern auch in Archiven und Bibliotheken außerhalb ihres Dienstortes.

Nebenberuflich absolvierte die Bf. das Doktoratsstudium der Geschichtswissenschaften an der Universität Ort3. Die Absolvierung dieses Doktoratsstudiums stellte für die Bf. keine Dienstpflicht ihrer unselbständigen Tätigkeit dar.

Im Zuge dieses Doktoratsstudiums absolviert sie verschiedenste Archiv- und Konferenzreisen im In- und Ausland.

Die Bf. leidet laut Befund der Krankenanstalt KH an einem Massenprolaps (Bandscheibenprobleme), weswegen am 06.06.2013 in ebendieser Krankenanstalt ein operativer Eingriff durchgeführt werden musste.

Im Beschwerdejahr beantragte die Bf. neben anderen, unstrittigen Aufwendungen, ua 95% der 3-Jahres-Afa eines im Jahr 2016 angeschafften Laptops, 100% diversen PC-Zubehörs, Batterien, Grußkarten, Verlängerungskabel, Leuchtmittel, 60% der Jahreskarte der Ort4 Linien sowie 50% der ÖBB-Vorteilscard Classic als Werbungskosten in ihrer Arbeitnehmerveranlagung geltend zu machen.

Der Bf. wurde von ihrem Arbeitgeber ein Laptop zur Verfügung gestellt. Am 20.10.2016 erwarb die Bf. zusätzlich einen ultraleichten Laptop (HP Inc. Elitebook Folio G1 M5-6Y54 8GB) für berufliche Tätigkeiten sowie Tätigkeiten in Bezug auf ihr Doktoratsstudium an auswärts gelegenen Arbeits- und Fortbildungsstätten. Dieser ultraleichte Laptop ist ergonomisch für längeres Arbeiten bzw. Schreiben ungeeignet und verfügt zudem auch nur über zwei USB-C Anschlüsse, keinen normalen USB-Anschluss, keinen Monitor VGA-Anschluss, keinen HDMI-Anschluss und kein DVD-Laufwerk.

Sie verfügt über weitere PC's in ihrer Wohnung, auch mit größerem Monitor, und einen fix montierten Laptop samt Zusatzmonitor, ergonomischer Tastatur und ergonomischen Arbeitssessel. Ebenso verfügt sie über weitere Kleingeräte und auch ein Smartphone.

Sie lebt allein, das strittige Gerät wird nur von ihr verwendet.

Der gegenständliche ultraleichte Laptop wird außer Haus und nicht im privaten Wohnraum verwendet und ist für längeres Arbeiten nicht geeignet. Der Privatanteil dieses ultraleichten Laptops beträgt 25%. Ebenso beträgt der Privatanteil des angeschafften Zubehörs 25%.

Für die detaillierte betragsmäßige Darstellung wird auf die beigelegte Excel-Tabelle verwiesen.

2. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt ist – soweit entscheidungsrelevant und soweit im Folgenden nicht eigens darauf eingegangen wird – unstrittig und ergibt sich aus dem Akteninhalt sowie dem Parteinovorbringen.

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben Abgabepflichtige in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht (§ 119) den Inhalt ihrer Anbringen zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ein Beweis im Einzelfall nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Die Glaubhaftmachung hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung.

Ein Sachverhalt ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dann glaubhaft gemacht, wenn die Umstände des Einzelfalles dafürsprechen, dass der angegebene Sachverhalt von allen anderen denkbar möglichen der wahrscheinlichste ist (vgl. VwGH 14.09.1988, Zl. 86/13/0150).

Den Steuerpflichtigen trifft – unbeschadet der amtswegigen Ermittlungspflicht (§ 115 BAO) – die Verpflichtung, am Verfahren mitzuwirken (§§ 119, 138 ff BAO). Wenn Tatsachenfeststellungen nicht getroffen werden können, trifft die Beweislast denjenigen, zu dessen Gunsten die entsprechende Tatsache wirkt: Die Abgabenbehörde hat damit die Beweislast für Tatsachen zu tragen, die den Abgabenanspruch begründen; der Steuerpflichtige für Tatsachen, die Begünstigungen, Steuerermäßigungen u.ä. begründen bzw. die den Abgabenanspruch einschränken oder aufheben oder eine gesetzliche Vermutung widerlegen (vgl. UFS 15.10.2003, RV/1687-W/02, unter Hinweis auf Doralt/Ruppe, Grundriss des österreichischen Steuerrechts, II, Tz. 526).

Zur Berechnung der Wegstrecke sowie zur Frage der Verkehrsverbindung zwischen der Wohnung und dem Arbeitsort der Bf. wurde der Pendlerrechner des Bundesministeriums für Finanzen verwendet.

Zum Privatanteil des Laptops und des Zubehörs:

Wie der Verwaltungsgerichtshof festgestellt hat, ist das Ausmaß der privaten Nutzung sachverhaltsmäßig festzustellen. Die Richterin geht von einem Privatanteil von 25 % aus.

Der PC wird nach den Angaben der Bf. außer Haus verwendet und ist für längeres Arbeiten ungeeignet. Die Bf. gab in der Beschwerde sowie im Vorlageantrag an, dass sie diesen ultraleichten Laptop beinahe ausschließlich für Bibliotheksarbeiten, Archivreisen und Archivarbeiten für Zwecke der Dissertation und für ihren Arbeitgeber außerhalb ihrer Arbeitsstätte und außerhalb ihrer Privaträumlichkeiten in auswärts gelegenen Arbeits- und Fortbildungsstätten verwenden würde. Sie setzte den Privatanteil mit 5 % an.

Dem Beweisanbot, die strittigen PC's am Wohnort zu besichtigen, wird nicht näher getreten, weil zum einen nicht bestritten wird, dass am Wohnort weitere PC's vorhanden sind, und zum anderen eine Besichtigung der Geräte, deren Anschaffung ebenfalls nicht bestritten wird, keine Schlüsse auf die Höhe der Privatnutzung zulässt.

Dass eine Privatnutzung des gegenständlichen Laptops erfolgt, wurde seitens der Bf. nicht in Abrede gestellt und durch Ansatz eines Privatanteiles von 5 % dargelegt. In Hinblick auf die vielfältigen privaten Nutzungsmöglichkeiten eines Computers geht die Verwaltungspraxis nach den Erfahrungen des täglichen Lebens ohne konkreten Nachweis von einer Privatnutzung im Ausmaß von 40% aus. Diese Annahme gilt ebenso für das Zubehör. Wird vom Steuerpflichtigen eine niedrigere private Nutzung behauptet, ist dies im Einzelfall konkret nachzuweisen oder glaubhaft zu machen (UFSL 09.04.2010, RV/0303-L/09; UFSF 23.08.2011, RV/0491-F/09).

Gerade dadurch, dass die Bf. nicht nur am Tätigkeitsort arbeitet, sondern auch in Bibliotheken und Archiven und dort den streitgegenständlichen Laptop und nicht ihren Dienst-Laptop benötigt, geht die Richterin davon aus, dass in Arbeitspausen oder der Mittagspause auch private Tätigkeiten mit diesem Gerät verrichtet werden (Lesen von Nachrichten, Googeln von Begriffen, Lesen von Mails etc.). Dies entspricht nach Ansicht der Richterin den Erfahrungen des täglichen Lebens. Auch wenn die Bf. ein Smartphone oder Tablet ebenfalls dabei hat, wird nach Ansicht der Richterin für diese kurzen Arbeitsunterbrechungen oder Arbeitspausen kein Wechsel des benutzten Gerätes durchgeführt, sondern gleich am gerade benutzten Gerät weitergelesen.

Ebenso wenn die Bf. das streitgegenständliche Gerät an der Universität verwendet und gelten die gleichen Überlegungen für die dortige Verwendung.

Dieser private Anteil kann naturgemäß nur geschätzt werden, da das genaue Ausmaß der Privatnutzung üblicherweise konkret nicht feststellbar ist.

Im Zuge dieses Doktoratsstudiums absolvierte sie nach ihren Angaben in der Beschwerde zudem verschiedenste Archiv- und Konferenzreisen im In- und Ausland.

Im aufgehobenen Erkenntnis verwies die Richterin auch auf die Möglichkeit „unterwegs“ den Laptop verwenden zu können, auch wenn zuhause mehrere PC's vorhanden sind.

In der Revision wurde dazu ausgeführt, in Straßenbahnen und Ubahnen zur Stoßzeit und bei der kurzen Wegstrecke sei dies unrealistisch. Dem wird zugestimmt.

Die Bf. gab in der Beschwerde jedoch an, im Rahmen ihres Doktoratsstudiums verschiedenste Archiv- und Konferenzreisen im In- und Ausland zu absolvieren.

Die Richterin hatte bei der von ihr angeführten Verwendung unterwegs, die An- und Abreise bei diesen Veranstaltungen vor Augen und die dadurch mögliche Verwendung in Flugzeugen

und bei Bahnfahrten. Eine solche Verwendung entspricht den Wahrnehmungen des täglichen Lebens und ist gerade bei Konferenzen zur Vorbereitung anzunehmen. Dass hierbei auch wiederum eine private Verwendung erfolgt, da in der Regel aus Bequemlichkeit kein Gerätewechsel und keine strenge Trennung in privat und beruflich erfolgt, erscheint der RichterIn schlüssig und nachvollziehbar.

Durch die Ausführungen in der Revision, wonach im Regelfall bei täglichen Fahrten mit den öffentlichen Verkehrsmitteln eine Verwendung des Laptops aus Zeitgründen (zu kurze Fahrzeit) und Platzgründen nicht möglich ist, geht die RichterIn von einer geringeren Privatnutzung als im Vorerkenntnis im Ausmaß von 25 % aus.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (teilweise Stattgabe)

Strittig war im gegenständlichen Fall, ob und in welcher Höhe die Aufwendungen für Fahrtkosten (Jahreskarte der Ort4 Linien und ÖBB-Vorteilscard Classic) sowie die Kosten für den im Jahr 2016 angeschafften Laptop samt dem im Beschwerdejahr angeschafften PC-Zubehör bei der Bf. im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu abzugsfähigen Werbungskosten führen.

1. Fahrtkosten:

Für einen Arbeitnehmer sind die Fahrtkosten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte pauschal mit dem in § 16 Abs. 1 Z 6 lit. a EStG iVm § 33 Abs. 5 Z 1 EStG festgesetzten Verkehrsabsetzbetrag iHv 400 Euro jährlich abgegolten. Nach Maßgabe der lit. b bis j steht zusätzlich ein Pendlerpauschale sowie nach Maßgabe des § 33 Abs. 5 Z 4 ein Pendlereuro zu. Mit dem Verkehrsabsetzbetrag, dem Pendlerpauschale und dem Pendlereuro sind alle Ausgaben für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte abgegolten (vgl. zB. VwGH 05.06.2003, 2002/15/0194). Zusätzliche Werbungskosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte stehen einem Arbeitnehmer auf Grund dieser Bestimmung somit nicht zu.

Der Verkehrsabsetzbetrag gemäß § 33 Abs. 5 Z 1 EStG 1988 iHv EUR 400,00 wurde bereits für die Bf. bei der Ermittlung der Einkommensteuer für das Jahr 2017 berücksichtigt.

Ein Pendlerpauschale sowie der Pendlereuro stehen der Bf. aufgrund der geringen Distanz von 3,3 km zwischen deren Wohnung und deren Arbeitsort und der Zumutbarkeit eines öffentlichen Verkehrsmittels nicht zu, was im Übrigen auch nicht bestritten wurde.

Was den Einwand der Bf. betreffend Fahrtkosten für Archivfahrten und Bibliotheksfahrten als Historikerin sowie Fahrten im Rahmen ihres Doktoratsstudiums in deren Beschwerde vom 07.05.2021 betrifft, wird ausgeführt:

Die Arbeitsstätte ist jener Ort, an dem der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber regelmäßig tätig wird. Wenn es zu seinen Dienstpflichten gehört, kann die Tätigkeit des Arbeitnehmers beispielsweise auch darin bestehen, über einen längeren Zeitraum an Fortbildungsveranstaltungen teilzunehmen oder Prüfungstätigkeiten bei Kunden durchzuführen. In diesen Fällen kann am Einsatzort für die Dauer der jeweiligen Tätigkeiten eine neue Arbeitsstätte entstehen (Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG21a § 16, Rz 117; vgl. VwGH 28.02.2007, 2003/13/0104; UFS 07.03.2007, RV/0233-I/06; siehe auch LStR 2002 Rz 291-293).

Die Absolvierung des Doktoratsstudiums stellt für die Bf. jedenfalls keine Dienstpflicht dar. Somit kann auch keine neue Arbeitsstätte der Bf. in Bezug auf das Studium an der Universität Ort³ entstehen. Die Bf. wies auch keine Dienstpflicht nach, aufgrund deren sie diese Archiv- und Bibliotheksfahrten im Rahmen ihrer beruflichen Tätigkeit als Historikerin auf sich nehmen hätte müssen. Somit kann auch hierbei nicht von der Begründung einer neuen Arbeitsstätte ausgegangen werden.

Nach übereinstimmender Ansicht von Lehre und Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 17.12.1996, 92/14/0176) muss der Steuerpflichtige die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen nachweisen oder, wenn dies nicht möglich ist, wenigstens glaubhaft machen (vgl. Ebner/Marschner in Jakom EStG, 15. Aufl. (2022), § 4, IX. Betriebsausgaben, Rz 279). Die Abgabenbehörden sind nicht verpflichtet, diesbezüglich weiterführende Informationen einzuholen.

Dem von der Bf. vorgebrachten Erkenntnis des VwGH vom 27.03.1996, 92/13/0205 kann entgegengehalten werden, dass es sich hierbei um einen Rechtsanwaltsanwärter handelte, der nachweisen konnte, dass er im Streitjahr an 235 Arbeitstagen 274 Termine bei verschiedenen Gerichten wahrnehmen musste. Er wies nach, dass er die Jahresnetzkarten für berufliche Fahrten zu den verschiedenen Gerichten und Ämtern benötigte und ihm aus diesem Grund die Kosten von seinem Arbeitgeber ersetzt wurden, wobei der Arbeitgeber die Zahlung als steuerpflichtigen Lohnbestandteil behandelte.

Im beschwerdegegenständlichen Fall konnte die Bf. – wie oben angeführt – keine konkreten Nachweise der von ihr vorgebrachten Archivfahrten und Bibliotheksfahrten als Historikerin sowie die studienbedingten Archivfahrten und Fahrten an die Universität und Bibliotheken innerhalb Wiens erbringen.

Da die Jahreskarte der Ort⁴ Linien sowie die ÖBB-Vorteilscard für Fahrten jeden Zweckes verwendet werden können, ist eine Abgrenzung zwischen berufsbedingten Fahrten, Fahrten zu

bzw. von der Studieneinrichtung (Universität Ort3) und privaten Fahrten der Bf. nicht möglich. Die Annahme, der/die Abgabepflichtige habe die Jahresnetzkarte dazu benutzt, um private Fahrten, Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie beruflich bedingte Fahrten zu Bibliotheken, Archiven etc. durchzuführen, ist das Ergebnis einer auf die Erfahrungen des täglichen Lebens gestützten Beweiswürdigung, die der verwaltungsgerichtlichen Kontrolle standhält (VwGH 27.03.1996, 92/13/0205).

Der Bf. stehen somit in Zusammenhang mit den Fahrtkosten keine weiteren Werbungskosten zu. Nähere Ausführungen werden im Hinblick darauf, dass diese Ausführungen in der Revision anerkannt wurden, nicht gemacht.

2. Laptop und PC-Zubehör:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 7 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Ausgaben für Arbeitsmittel. Im Rahmen der selbständig ausgeübten Tätigkeiten sind Betriebsausgaben die Aufwendungen und Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind. Die Begriffe "Werbungskosten" und "Betriebsausgaben" sind grundsätzlich inhaltsgleich. Maßgeblich ist, dass ein Aufwand durch die Einkünfterzielung veranlasst ist (vgl. Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG21a § 16, Tz 3f). Die Notwendigkeit einer Ausgabe ist grundsätzlich keine Voraussetzung für deren Absetzbarkeit. Allerdings darf bei Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahelegen, die Veranlassung durch die Einkünfterzielung nur dann angenommen werden, wenn sie sich als für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit notwendig erweisen (Ebner in Jakom EStG, 15. Aufl. (2022), § 16, I. Werbungskostenbegriff Rz 2; VwGH 09.07.1997, 93/13/0296).

Demgegenüber dürfen nach § 20 Abs. 2 lit. a EStG bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen und 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.

Was die Aufwendungen für das Doktoratsstudium betrifft, so können Aufwendungen iZm einem ordentlichen Universitätsstudium – somit auch Aufwendungen für ein Doktoratsstudium – grundsätzlich abzugsfähige Werbungskosten darstellen (UFSW 16.02.2009, RV/0146-W/08).

Die Bf. beantragte in ihrer Beschwerde vom 07.05.2021, dass in ihrer Arbeitnehmerveranlagung 2017 379,70 EUR für einen im Jahr 2016 gekauften ultraleichten Laptop als Werbungskosten berücksichtigt werden. Dieser Wert resultierte aus der Annahme der Bf., 95% berufliche Nutzung von einem Gesamtkaufpreis von 1.199,00 EUR geltend machen zu können und diesen Wert im Rahmen der Afa auf drei Jahre verteilt abzuschreiben ($1.199 \cdot 95\% / 3$ Jahre).

Ebenso beantragte die Bf. ihr im Beschwerdejahr angeschafftes PC-Zubehör iHv insgesamt 258,05 EUR zur Gänze als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Als Begründung gab die Bf. in der Beschwerde sowie im Vorlageantrag an, dass sie diesen ultraleichten Laptop beinahe ausschließlich für Bibliotheksarbeiten, Archivreisen und Archivarbeiten für Zwecke der Dissertation und für ihren Arbeitgeber außerhalb ihrer Arbeitsstätte und außerhalb ihrer Privaträumlichkeiten in auswärts gelegenen Arbeits- und Fortbildungsstätten verwenden würde. Da die von ihrem Arbeitgeber zu Verfügung gestellten Laptops alle deutlich schwerer seien, habe sie sich aufgrund einer Rückenoperation (Massenprolaps) im Jahr 2013 einen extra leichten Laptop kaufen müssen. Sie habe außerdem einen zweiten PC samt Zubehör sowie mehrere Kleingeräte zuhause, die sie für private Zwecke nutzen würde. Der ultraleichte Laptop sei ergonomisch für längeres Arbeiten ungeeignet und verfüge über nur wenige Anschlüsse und keinen normalen USB-Anschluss, keinen Monitor VGA-Anschluss, keinen HDMI-Anschluss und kein DVD-Laufwerk.

Hierzu übersendete die Bf. die dazugehörenden Rechnungen sowie den vorläufigen Patientenbrief der Krankenanstalt KH, welcher belegte, dass am 06.06.2013 eine Operation bei der Bf. aufgrund eines Massenprolaps (Bandscheibenoperation) durchgeführt wurde.

Die belangte Behörde führte in der Beschwerdevorentscheidung aus, dass es gemäß ständiger Rechtsprechung nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens entspreche, dass auf einem selbst angeschafften Laptop nicht die privaten E-Mails gelesen werden würden, etwas für private Zwecke gegoogelt werde oder Ähnliches (vgl. UFSL 09.04.2010, RV/0303-L/09; UFSF 23.08.2011, RV/0491-F/09). Aus diesem Grund wurde von der belangten Behörde bezüglich des Laptops ein Privatanteil iHv 40% der 3-Jahres-Afa angenommen und 60% dieses Abschreibungsbetrages (sohin 239,80 EUR) als Werbungskosten anerkannt.

Was das PC-Zubehör betrifft, wurde von der belangten Behörde eine Kürzung iHv 48,90 EUR (für Batterien, Fotos, Grußkarten, Verlängerungskabel und Leuchtmittel) vorgenommen. Von dem verbliebenen Wert iHv 209,15 EUR (für USB-Hub, Keyboards, Computer Hilfsdienste nach Laptopschaden) wurde ebenso ein Privatanteil iHv 40% angenommen und 60% (sohin 125,50 EUR) als Werbungskosten anerkannt.

Unstrittig ist, dass bei der Bf. aufgrund von Bandscheibenproblemen im Jahr 2013 eine Operation durchgeführt werden musste. Dass aufgrund der Rückenprobleme ein ultraleichter Laptop für berufliche und studienbezogene Tätigkeiten unterwegs erworben wird, ist ebenso nachvollziehbar. Die Drittelabschreibung dieses Laptops sowie das dazugehörige Zubehör, welches im Beschwerdejahr angeschafft wurde, wurden von der belangten Behörde auch richtigerweise als Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt – jedoch nur zu 60%.

Strittig ist somit lediglich, in welchem Ausmaß auch eine private Verwendung des Laptops und des PC-Zubehörs erfolgte. Da derartige Geräte eine berufliche und private Nutzung zulassen, lässt der objektive Charakter nicht ohne weiteres auf das tatsächliche Ausmaß der Verwendung schließen. Stehen derartige Geräte im privaten Haushalt, ist von den Anschaffungskosten regelmäßig ein Privatanteil auszuscheiden. Dieser Anteil kann naturgemäß nur geschätzt werden, da das genaue Ausmaß der Privatnutzung üblicherweise konkret nicht feststellbar ist.

Die Richterin geht aber im gegenständlichen Fall nach den Ergebnissen der Beweiswürdigung von einem Privatanteil iHv 25% aus und es waren 75 % der Aufwendungen für den ultraleichten Laptop sowie für das PC-Zubehör als Werbungskosten der Bf. anzuerkennen.

Der Beschwerde war teilweise stattzugeben.

Zur Berechnung der zugrundegelegten Werbungskosten wird auf die beiliegende Excel-Tabelle verwiesen.

Zur Steuerberechnung wird ebenfalls auf folgende Darstellung verwiesen.

	Bescheid	Erkenntnis
Lohnzettel	33.055,43	33.055,43
Werbungskosten	-1549,66	-1662,67
Gesamtbetrag		
der Einkünfte	31505,77	31392,76
Sonderausgaben		
Topf-SA	-512,4	-512,4
Zuwendungen § 18	-120	-120
Kirchenbeitrag	-185,16	-185,16
Einkommen	30688,21	30575,2

Einkommensteuer		
-11.000 0 %	0	0
25% für w. 7000	1750	1750
35 % für die restl.		
12688,21	4440,87	
12575,2		4401,32
Steuer vor Abs.	6190,87	6151,32
Verkehrsabsetzb.	-400	-400
Steuer n. Absetzbetr.	5790,87	5751,32
Steuer sonst. Bezüge	248,69	248,69
Einkommensteuer	6039,56	6000,01
Anrechenbare LSt.	-6830,54	-6830,54
	-790,98	-830,53
Rundung	-0,02	-0,47
Festgesetzte Est	-791	-831

Es war spruchgemäß zu entscheiden.

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. Eine solche Rechtsfrage liegt nicht vor, zumal im gegenständlichen Verfahren bereits eine Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes ergangen ist.

Linz, am 17. April 2025